



UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR

FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ARIVALDO DOS SANTOS DE JESUS

**EVOLUÇÃO DA LEGISLAÇÃO NO PROCESSO
ORÇAMENTÁRIO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO
BRASIL DE 1988 A 2018**

Salvador
2018

ARIVALDO DOS SANTOS DE JESUS

**EVOLUÇÃO DA LEGISLAÇÃO NO PROCESSO
ORÇAMENTÁRIO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO
BRASIL DE 1988 A 2018**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis, Faculdade de Ciências Contábeis, Universidade Católica do Salvador, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Rubens Mario R. Pacheco

Salvador
2018

ARIVALDO DOS SANTOS DE JESUS

**EVOLUÇÃO DA LEGISLAÇÃO NO PROCESSO
ORÇAMENTÁRIO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO
BRASIL DE 1988 A 2018**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Católica do Salvador - UCSAL – Campus Pituaçu, Salvador-Bahia, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

BANCA EXAMINADORA / COMISSÃO AVALIADORA

Prof. Esp. Rubens Mário Ribeiro Pacheco
UCSAL
Orientador

Prof. Dr. Jair Sampaio Soares Júnior
UCSAL

Prof. Me. Marcos Suel Lima Souza
UCSAL

Dedico este trabalho primeiramente a Deus, ao meu pai Sr. Jerônimo Oliveira de Jesus (in memorian), minha mãe Sr.^a Eunice dos Santos (in memorian) que foram os primeiros incentivadores.

AGRADECIMENTOS

À Deus, o Senhor que esteve presente em todos os meus passos, que me deu força e coragem para prosseguir sem fraquejar no que resultou nesta minha vitória. Aos meus pais, familiares, amigos, minha esposa e filhas, pela compreensão que tiveram para comigo durante esta minha jornada.

Aos meus mestres que na medida da capacidade individual e coletiva de cada um, procurando auxiliar-me na busca do conhecimento e realização, pela dedicação, pela amizade ou pelo simples convívio ao longo destes anos. Dando-me a certeza de que algo deste esforço e que suas lições haverão de germinar bons frutos em minha vida profissional.

“O ser humano descobre-se a si mesmo quando se defronta com os obstáculos”.

(Saint Exupéry)

JESUS, Arivaldo dos Santos de, **Evolução da legislação no processo orçamentário da administração pública no Brasil de 1988 a 2018**. 2018. 63.f Trabalho de Conclusão de Curso. Curso de Graduação em Ciências Contábeis. Universidade Católica do Salvador, Salvador 2018.

RESUMO

A legislação orçamentária vem evoluindo muito ao longo dos tempos, procedimentos que antes eram feitos de uma forma impositiva, e hoje são realizados de uma forma democrática e transparente para a sociedade. O presente trabalho tem como objetivo analisar a importância da legislação orçamentária na administração pública do Brasil no período de 1988 a 2018 e sua influência na efetividade no controle das contas públicas: histórico, planejamento, orçamento, conceitos, princípios, receita, despesas e Lei de Responsabilidade Fiscal, como são fundamentados, para demonstrar sua importância para o gerenciamento da Administração. Os procedimentos utilizados, para atingir essa proposta, foram realizados através de pesquisa documental em fontes impressas, aplicação de questionários, documentos e *sites* oficiais. Nas considerações foi identificado que a Evolução da Legislação Orçamentária foi fundamental e de suma relevância para o controle das contas públicas.

Palavras chave: Legislação orçamentária pública. Controle das contas públicas. Lei de Responsabilidade Fiscal.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1	Evolução Orçamentária
Tabela 1	Tabela Orçamentária no Império
Gráfico 1	Orçamento Participativo

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	Evolução histórica da legislação orçamentária no Brasil.....	20
Quadro 2	Lei Orçamentária da União para 2016.....	22
Quadro 3	Quadro comparativo Orçamento tradicional e o Programa	28
Quadro 4	Quadro Teórico.....	41
Quadro 5	Técnica de Análise	48
Quadro 6	Modelo de Análise	48

LISTA DE ABREVIATURAS

ADCT	Atos de Disposição Constitucionais Transitório
BSPN	Balanço Setor Público Nacional
CF	Constituição Federal
CN	Concelho Nacional
LDO	Lei das Diretrizes Orçamentárias
LRF	Lei Orçamentária Anual
PPA	Plano Plurianual
PLS	Projeto Lei do Senado
RGF	Relatório de Gestão Fiscal
STN	Secretária do Tesouro Nacional
SF	Senado Federal

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
1.1	OBJETIVOS GERAL E ESPECÍFICOS	14
1.2	JUSTIFICATIVA	14
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	16
2.1	CONTEXTO HISTÓRICO	16
2.1.1	O surgimento e a evolução do orçamento no mundo	16
2.1.2	A evolução do orçamento no Brasil	17
2.2	ORÇAMENTO	23
2.2.1	Conceitos de Orçamento	23
2.3	TIPOS ORÇAMENTÁRIOS	24
2.3.1	Orçamento Tradicional	24
2.3.2	Orçamento Moderno	25
2.3.2.1	Orçamento Programa	25
2.3.2.2	Orçamento Base Zero	26
2.3.2.3	Orçamento Incremental	27
2.3.2.4	Orçamento Desempenho	27
2.3.2.5	Orçamento Participativo	27
2.4	PLANEJAMENTO	28
2.4.1	Conceitos de Planejamento	29
2.5	CICLO ORÇAMENTÁRIO	29
2.5.1	Constituição Federal de 1988	29
2.5.1.1	Plano Plurianual (PPA)	30
2.5.1.2	Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)	30
2.5.1.3	Lei Orçamentária Anual (LOA)	31
2.5.1.4	Prazos de entrega e devolução orçamentária	33
2.6	PRINCÍPIOS DO ORÇAMENTO PÚBLICO	33
2.6.1	Conceito de Princípios	34
2.7	RECEITAS E DESPESAS PÚBLICAS	34
2.7.1	Conceitos de Receita	34
2.7.2	Conceitos de Despesa	35
2.8	CONTROLE DO ORÇAMENTO PÚBLICO	36
2.8.1	Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)	37
2.8.1.1	Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO)	38
2.8.1.2	Relatório de Gestão Fiscal (RGF)	40
2.8.2	Projeto de Lei	41
3	METODOLOGIA	46
3.1	CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	46
3.2	OBJETIVO DA PESQUISA	46
3.2.1	Objetivo Geral	47
3.2.2	Objetivos Específicos	47
3.3	PROCEDIMENTOS DE COLETA	48
3.3.1	Quanto aos objetivos	48
3.4	TÉCNICAS DE ANÁLISE	49

4	ANÁLISE TÉCNICA DOS RESULTADO	52
4.1	ANÁLISE DA OPINIÃO DOS CONTADORES E TÉCNICOS A CERCA DA- EVOLUÇÃO DO ORÇAMENTO PÚBLICO	52
4.2	OBSERVAÇÃO DOS EFEITOS DA UTILIZAÇÃO DO ORÇAMENTO NO CONTROLE DAS CONTAS PÚBLICAS	53
4.3	ANÁLISE DA EVOLUÇÃO DA LEGISLAÇÃO ORÇAMENTÁRIA DO BRASIL ENTRE 1988 A 2018	55
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	58
5.1	LIMITAÇÕES DA PESQUISA.....	59
5.2	SUGESTÕES PARA PESQUISAS FUTURAS	59
	REFERÊNCIAS.....	61
	APÊNDICE A.....	65

1 INTRODUÇÃO

O orçamento público é uma ferramenta de gestão clássica utilizada para a administração dos interesses públicos, capaz de estabelecer metas, prioridades e serviços essenciais à população. Foi proposto inicialmente com a finalidade de controle político dos órgãos de representação sobre o poder executivo, ao longo dos anos passou por grandes mudanças no plano conceitual para se adequar as funções atuais. É um tema comumente discutido no Brasil e em outros países, devido a sua importância para a economia mundial. O orçamento por meio da administração, utiliza leis e diretrizes nas três esferas de governo (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), todavia, possui condições significativas para organizar-se de maneira coesa e responsável para manter-se em funcionamento com suas obrigações para com os cidadãos.

Com a evolução da legislação orçamentária, notou-se que a partir da Constituição Federal de 05 de outubro 1988, o orçamento passou a ser um instrumento capaz de dar transparência as contas públicas, recepcionando inclusive à lei 4.320/64 que vigorava anteriormente enfatizando além do gestor, as reais necessidades da sociedade. Na atual constituição foi implantado ao planejamento das demandas sociais, com isso o orçamento que hoje é utilizado no Brasil é o Orçamento Programa e as Leis orçamentárias: Plano Plurianual (PPA), Leis das Diretrizes Orçamentárias (LDO), e Lei Orçamentária Anual (LOA). É importante destacar que o sistema jurídico garante que os cidadãos não sejam surpreendidos por medidas tomadas pelos governantes, através da tentativa de equilibrar as receitas e despesas impedindo o desequilíbrio sob a nação.

Este trabalho tem como objetivo analisar a legislação orçamentária pública e a sua evolução ao longo dos anos, as mudanças em cada período histórico do Brasil e como essas mudanças influenciaram no controle das contas públicas, sendo um tema de grande relevância para a sociedade e o meio acadêmico. A pergunta norteadora do estudo indaga sobre quais as mudanças da evolução na legislação orçamentária do Brasil para controle das contas públicas? Esse questionamento se baseia na responsabilidade do planejamento que cabe ao poder executivo tanto na organização de maneira eficiente para gerir os recursos e cumprir com as obrigações perante a sociedade, quanto dispor de ações e meios que assegurem ao cidadão o suprimento de suas necessidades básicas garantidas pela Carta Magna tendo autonomia para questionar e fiscalizar os destinos dos recursos

públicos.

Espera-se com a execução desta pesquisa, alcançar um maior entendimento acerca do tema proposto, uma compreensão do funcionamento e a execução do orçamento público, entendendo que a complexidade e abrangência do tema não se esgotam numa pesquisa dessa envergadura. O trabalho está dividido em cinco seções, iniciando com esta breve introdução para explicar a proposta da pesquisa, um segundo capítulo que almeja apresentar a fundamentação teórica apresentando os principais teóricos que discutem este tema, em seguida abordaremos a metodologia utilizada para a realização da pesquisa, findando o trabalho apresentando os resultados e as análises dos dados obtidos através da pesquisa qualitativa. Ao final apresentaremos as considerações finais e as referências.

1.1 OBJETIVOS GERAIS E ESPECÍFICOS

O objetivo geral desse trabalho é analisar a importância da evolução da legislação orçamentária na administração pública do Brasil no período 1988 a 2018 e sua influência na efetividade no controle das contas públicas e tem como objetivos específicos:

- a) Analisar e discutir o entendimento dos técnicos e contadores que atuam no Setor Público acerca da evolução da Legislação Orçamentária
- b) Observar os efeitos da utilização da Legislação Orçamentária no controle das contas públicas
- c) Analisar a evolução da Legislação Orçamentária do Brasil entre 1988 a 2018

1.2 JUSTIFICATIVA

A realização desse trabalho se justifica pela importância em entender a evolução da legislação orçamentária para construção dos bens e serviços no âmbito público de maneira responsável. Por entender a importância do destino dado aos recursos públicos, entendemos que o contribuinte merece uma explicação clara sobre o destino dos impostos cobrados através das taxas cobradas sobre os serviços e

produtos. Uma pesquisa com esse fim pode apresentar informações esclarecedoras, questionamentos pertinentes e resultados favoráveis sobretudo a comunidade acadêmica, que poderá desenvolver estudos para auxiliar as entidades que administram os recursos públicos a darem um melhor destino aos recursos arrecadados, e ao poder público que terá ferramentas eficientes para a gestão orçamentária. Além disso, o tema proposto explana a evolução dos meios utilizados na elaboração de um orçamento e como ocorre a administração dos recursos, de maneira e forma que facilite a aplicação para profissionais, leitores e estudantes pela temática.

2 FUNDAMENTAÇÕES TEÓRICA

2.1 CONTEXTO HISTÓRICO

Neste tópico contextualizaremos a ordem cronológica em que surgiu a história da legislação do orçamento público e suas modificações neste período.

2.1.1 O surgimento e a evolução do orçamento no mundo

O processo de construção do controle de gastos públicos iniciou-se em 1217, na Inglaterra pelo rei João Sem Terra, que após sofrer pressão do clero e dos barões feudais tornou pública a famosa Magna Carta em seu artigo 12 que explicitava que:

Nenhum tributo ou auxílio será instituído no reino, senão pelo conselho comum, exceto com o fim de resgatar a pessoa do rei, fazer seu primogênito cavaleiro e casar sua filha mais velha uma vez, e auxílios para esse fim serão razoáveis em seu montante. (GIACOMONI, 2017, p. 31)

A monarquia não era favorável ao dispositivo estabelecido pelos barões feudais, pois os monarcas agiam estimulados pelo absolutismo da coroa britânica. O orçamento público inglês foi aperfeiçoado e valorizado como instrumento básico de política, especialmente por dois aspectos: primeiro por explicitar a natureza técnica e jurídica e segundo por difundir a instituição orçamentária para outros países criarem suas próprias leis e diretrizes (GIACOMONI, 2017; AFONSO 2016).

Em 1789, na França, mais precisamente no período napoleônico, a instituição de planejamento orçamentário surgiu por conta da criação de novos impostos. O processo passou a ser mais complexo e efetivo em 1831, onde a assembleia passou a participar do processo orçamentário (GIACOMONI, 2017, p.34). Os Estados Unidos apresentaram grandes dificuldades de implementação do orçamento, mas em 1919 a câmara dos representantes designou uma comissão para designar o assunto, onde foi referida como a maior reforma nos processos governamentais desde o surgimento da república (GIACOMONI, 2017, p.40).

2.1.2 A evolução do orçamento no Brasil

Alguns aspectos foram marcantes na escala evolutiva da lei orçamentária no Brasil, sobretudo pela presença das imposições empreendidas pela corte portuguesa. Segundo Correia (1974, p. 237) “o advento da lei orçamentária no Brasil, iniciou-se no período colonial, mais precisamente durante a inconfidência mineira, que mostrava o descontentamento com as posições tributárias de Portugal ao suspender a cobrança de impostos atrasados”.

Apesar das usurpações e exploração maciça de Portugal sobre a então colônia brasileira, algumas medidas alfandegárias foram fundamentais para a formação de um possível controle das despesas e receitas da colônia. De acordo com Giacomoni (2017) com a vinda de D. João VI iniciou-se o “processo de organização das finanças, aumentando as disciplinas na cobrança de impostos aduaneiros”.

Vale lembrar que antes da proclamação da independência a colônia ainda detinha status de dependência dos subsídios compartilhados pela coroa em transações com outras colônias no continente africano. Parafraseando Correia (1974), quando o Brasil declarou à independência em sete de setembro de 1822 as margens do rio Ipiranga, tornando-se independente de Portugal, já apresentava um grande progresso na prática de direitos tributários, onde o Brasil estava seguramente independente de Portugal mesmo sem ocorrer à declaração por D. Pedro. No entanto, com base na carta régia de 1808 e o decreto de 1815 já era possível interpretar a autossuficiência do Brasil por conta das transações comerciais.

Em 1823 o estadista Dr^o Manoel Jacintho Nogueira da Gama, documentou a situação econômica do país através de rendas ordinárias diretamente arrecadadas pelo império. De acordo com Rodrigues (2015), a lei Magna brasileira foi apresentada em 1824 e afirmava que “a proposta orçamentária era competência da assembleia geral, composta por deputados e senadores, com o objetivo de elaborar leis que arrecadavam impostos bem como a aprovação da lei orçamentária”. O artigo 37 da lei Magna da constituição de 1824 explicitava que os deputados também eram encarregados de fiscalizar a gestão anterior e os agravos cometidos por ela.

Com base nos estudos de Correia (1974), o primeiro orçamento brasileiro aprovado por decreto ocorreu no ano de 1830, através da esfera legislativa e orçava as despesas da província pelo período de um ano. Com a proclamação da república brasileira em 1889, houve uma mudança na elaboração do orçamento e nas tomadas de decisões das contas, passando a ser competência do congresso nacional e não mais da assembleia geral. Com o propósito de auxiliar o controle externo de contas

públicas o congresso criou o tribunal de contas da união (RODIGUES, 2015).

A contabilidade governamental, atualmente, possui procedimentos definidos em diversos artigos da lei nº 4.320/64 e que ainda permanece em vigor. É importante salientar que o primeiro dispositivo de planejamento de longo prazo foi introduzido pela Lei 4.320/64, no seu art. 23, que tinha em sua natureza que a receita e a despesas de capital seriam aprovadas por decreto por parte do poder Executivo, com um período não superior a três anos e era adequado todos os anos. Este artigo contemplava os programas e metas de realizações de obras e prestação de serviços, ou seja, tratava-se apenas da discriminação e classificação das receitas e despesas contabilizadas e da organização orçamentária.

Com a publicação da Constituição Federal de 1967, foi instituído o Orçamento Plurianual de Investimentos (OPI), com as mesmas especificações já existentes no art. 23 da Lei 4.320/64, porém com duas diferenças: era aprovado por lei, e não era um instrumento legal do planejamento a longo prazo. É de grande importância comentar que até na C.F. de 1967, os Estados e Município da Federação estabeleciam suas próprias leis sobre orçamentos de acordo com suas necessidades. Com a vigência da Constituição Federal de 1988, foram feitas profundas mudanças nas regras das finanças públicas, principalmente no que tange ao orçamento público. Foi prevista, no seu art. 165 o surgimento do plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e o orçamento anual, que são os principais instrumentos de planejamento conforme figura abaixo:



Fonte: Vasconcelos 2010, p.39

A Constituição da República Federativa do Brasil, popularmente conhecida como Constituição Cidadã ou Constituição de 1988, promulgada no dia 5 de outubro de 1988, foi a sétima constituição do Brasil desde a sua Independência, em 1822 e a sexta do período republicano. De acordo com Giacomoni (2017) “a Constituição Federal determina que o Estado exercerá a função de planejamento em duas modalidades de planos: planos e programas nacionais, regionais e setoriais e planos plurianuais”. Estes planos fundamentarão a execução de medidas normativas autorizadas ou proibidas com base nos artigos e incisos nela contidos. Segundo Araújo apud Silva, (2004, p 52)

Essa lei federal representou avanços significativos no que tange à padronização dos orçamentos e balanços das entidades de Direito Público, substituindo a classificação dos elementos da peça orçamentária por natureza (verba, consignação e subconsignação) pela classificação funcional – programática, objetivando evidenciar melhor as ações do governo.

Concorda-se que a contribuição dessa norma deu mais sustentação a organização e padronização funcional sendo muito mais objetiva. De acordo com Araújo, (2004, p. 46):

No Brasil, é indubitável que a Lei 4.320/64, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle do orçamentos e balanços para os órgãos e entidades do setor público, devidamente recepcionada pela Constituição Federal de 1988, trouxe, considerando a data de sua promulgação, inovações significativas na dinâmica de elaboração e no conteúdo das peças orçamentárias e contábeis do setor governamental, principalmente quando comparado ao Código de Contabilidade Pública, que data da década de 20.

No Brasil, há uma grande e longa aceitação de orçamentos públicos padronizados nos diversos níveis de governo. Os primeiros movimentos surgiram em 1824 com exigências na elaboração dos orçamentos formais criados pelo império. O quadro abaixo vem demonstrar a evolução da legislação orçamentária no Brasil entre os anos de 1824 a 1988:

QUADRO 1 - EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA LEGISLAÇÃO ORÇAMENTÁRIA NO BRASIL

<p>A CONSTITUIÇÃO DE 1824 É quando surgem as primeiras exigências no sentido da elaboração de orçamentos formais por parte surge das instituições imperiais. Entretanto, somente em 1827 foi formulada a primeira lei orçamentária brasileira, o mesmo tendo sido aprovado pelo Decreto Legislativo de 15-12-1830, que fixava a despesa e orçava a receita das antigas províncias para o exercício de 1831 (1.7.1831 a 30.6.1832).</p>
<p>A CONSTITUIÇÃO DE 1891 Houve importante alteração na elaboração, passou a ser privativa do Congresso Nacional. Em 1922 por ato do Congresso Nacional, foi aprovado o Código de Contabilidade da União (Decreto 4536/1922).</p>
<p>CONSTITUIÇÃO OUTORGADA DE 1934 A competência para elaboração da proposta orçamentária atribuída ao Presidente da República Legislativa encarregava-se da votação do orçamento e do julgamento das contas do Presidente, com auxílio do Tribunal de Contas.</p>
<p>A CONSTITUIÇÃO DECRETADA DE 1937 Proposta orçamentária seria elaborada por um Departamento Administrativa junto à Presidência da República e votada pela Câmara dos Deputados e pelo Conselho Federal.</p>
<p>CONSTITUIÇÃO DE 1946 Redemocratização, o orçamento voltou a ser do tipo misto. O executivo elaborava o projeto de lei do orçamento e o encaminhava para a discussão e votação nas casas legislativas. O quadro de descontrole provocou a Lei 4.320/64, que impôs sérias restrições à possibilidade de emendar.</p>
<p>A CONSTITUIÇÃO DE 1967 Terminou por retirar a prerrogativa do Legislativo quanto à iniciativa de leis ou emendas que criem ou aumente despesas, inclusive emendas aos projetos de lei do orçamento. Veja-se o teor do art. 67.</p>
<p>CONSTITUIÇÃO DE 1988 Devolveu ao Legislativo a prerrogativa de propor emendas, e determinou que questões com exercício financeiro, prazos, vigências, elaboração dos orçamentos, das normas de gestão financeiras e patrimonial seja objetivo de disciplina de Lei Complementar, até hoje em discussão no CN. Outro importante avanço na área pública foi a edição da Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabeleceu para toda a Federação, direta ou indireta, limites de dívidas consolidada. Outro aspecto constitucional relevante relaciona-se com os princípios da unidade e da universalidade.</p>

Fonte: Elaboração Própria

2.1.3 Tabela Orçamentária no Império

ORÇAMENTO VOTADA PELO PARLAMENTO PARA O EXERCÍCIO DE 1º JULHO 1831 AO ÚLTIMO DIA DE JUNHO 1832”.

RECEITA	15.000:000\$000
DESPESA.....	12.836:826\$800
DESPESA DISTRIBUÍDA PELO MINIATÉRIO DO	
IMPÉRIO	1.438:142\$754
JUSTIÇA.....	686:445\$411
ESTRANGEIROS	120:000\$000
MARINHA	1.780:818\$940
GUERRA	3.847:926\$460
FAZENDA.....	4.963:493\$235
BALANÇO DE 1831 A 1832	
RECEITA ORDINÁRIA E EXTRAORDINÁRIA	15.439:993\$593
DESPESA.....	12.798:073\$708
SALDO	2.641:919\$885
DESPESA REALIZADA PELOS MINISTÉRIOS DO	
IMPÉRIO	1.355:452\$813
JUSTIÇA.....	817:484\$239
ESTRANGEIROS	173:424\$815
MARINHA	1.739:024\$610
GUERRA	3.515:584\$474
FAZENDA.....	5.197:102\$757

A RECEITA TEM A SEGUINTE PROCEDÊNCIA:

DIREITOS DE IMPORTAÇÃO	3.658:037\$237
DIREITOS DE EXPORTAÇÃO	739:507\$237
DESPACHO MARÍTIMO	48:585\$389
INTERIOR	5.286:188\$964
EXTRAORDINÁRIA	1.439:204\$581
FIGURA COMO RECEITA EXTRAORDINÁRIA.....	1.869:733\$622
POR MOTIVO DE FUNDO E PELA CUNHAGEM DE COBRE	589:537\$980
DEPÓSITO.....	52:766\$334
SALDO EXISTENTE EM 30 DE JUNHO	2.398:732\$931
É POR RECEITA ORDINÁRIA DE.....	10.447:222\$726

FONTE: CORREIA, (1980, p.218 E 219)

QUADRO 2 - Lei Orçamentária da União para 2016: demonstrativo das receitas e das despesas segundo as categorias econômicas, origens da receita e grupos de despesa.

Em R\$ milhões

Especificação	Valor	Especificação	Valor
Receitas Correntes	1.462.052,2	Despesa Correntes	1.686.964,8
Impostos, Taxas e Contr. De Melhoria	490.925,0	Pessoal e Encargos sociais	277.187,3
Receita de Contribuição	757.030,1	Juros e Encargos sociais	304.101,2
Receita Patrimonial	95.393,3	Outras Despesas Correntes	1.105.676,3
Receita Agropecuária	28,9		
Receita Industrial	964,3		
Receita de Serviços	50.581,2		
Transferências Correntes	1.352,3		
Outras Receitas Correntes	65.777,1		
Operações Intraorçamentárias	39.438,9		
Impostos, taxas e Contr. De Melhoria	0,2		
Receitas de Contribuição	20.622,1		
Receitas Patrimoniais	2,4		
Receitas de Serviços	186,5		
Receitas de Serviços	124,7		
Outras receitas Correntes	18.503,1		
Déficit do Orçamento Corrente	185.473,6		
Total	1.686.964,8	Total	1.686.964,8
Receita de Capital	1.452.055,2	Déficit do Orçamento Corrente	185473,6
Operações de Crédito	1.216.042,1	Despesas de Capital	1.176.731,6
Alienação de Bens	31.238,3	Investimento	45.362,4
Amortização de Empréstimo	49.940,2	Inversões Financeiras	86.562,5
Transferência de Capital	238,4	Amort. da Dívida	1.044.806,8
Outras Receitas de Capital	154.596,2	Reservas	89.849,9
		Contingência	50391,0
		Outras	39.458,9
Total	1.452.055,2	Total	1.452.055,2
Total das receitas Correntes	1.462.052,2	Total das Despesas Correntes	1.686.964,8
Total das Receitas de Capital	1.452.438,9	Total das Despesas de Capital	1.176.731,7
Total das receitas Intraorçamentárias	39.438,9	Total das Reservas	89.849,9
Total Geral Receita	2.953.546,4	Total Geral Despesa	2.953.546,4

(GIACOMONI, 2017, p. 148)

Fazendo uma breve observação entre os dois modelos de aplicabilidade das receitas e despesas nos dois tempos orçamentários, nota-se com clareza que eram realizados de forma totalmente distintas, pois no período imperial as despesa e receitas não tinham um controle, percebemos uma diferença nos valores entre ambas,

bem como elas eram orçadas para período um ano, já após a CF/88 existe um controle e maior equilíbrio entre elas, passando a ser orçada para um período de quatro anos. Ainda demonstra de forma detalhada de onde iriam provir os recursos para custear as despesas.

2.2 ORÇAMENTO

A contabilidade governamental em nosso país tem essência orçamentária, que objetiva determinar os excessos e insuficiências de arrecadação, que são obtidos do confronto entre receitas e despesas públicas orçadas e realizadas. Para tanto, em cada registro da receita pública, adota-se o regime de caixa, por outro lado, a despesa se submete ao regime de competência, conforme a lei 4.320/64.

A contabilidade é a fonte de todas as informações necessárias ao bom funcionamento de uma empresa privada ou entidade pública. Corresponde ao coração do sistema integrado da Administração Financeira e Orçamentária. Através desta obtêm-se dados confiáveis, úteis e oportunos para o funcionamento de modo organizado, ético e satisfatório.

2.2.1 Conceitos Orçamento

Segundo a Lei Orçamentária em seu art. 2º o conceito de orçamento determina que “conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade universalidade e anualidade”. Essa definição, explana de forma ampla a finalidade do orçamento no âmbito político e econômico num governo seguindo leis fundamentais da constituição. Entende-se que está “é um importante instrumento de planejamento de qualquer entidade, seja pública ou privada, e representa o fluxo previsto de ingresso e de aplicação de recursos em determinado período”. (MCASP, 5ª edição, p. 25).

Para o entendimento da lei orçamentária e todas as suas funções é importante compreender o conceito de Contabilidade Pública, que pode ser entendido como “o ramo da contabilidade que registra controla e demonstra a execução dos orçamentos, dos atos e fatos da fazenda pública e o patrimônio público e suas variações” (MCASP,

2016). Essa definição especifica a atuação da contabilidade pública em relação às outras formas de medição do patrimônio em números. De acordo com Piscitelli (2009), o gestor público pode organizar-se com antecedência em relação aos seus projetos e atividades no decorrer do período em que esteja administrando um ente federado, seja União, Estado, Distrito Federal e Município, para realizar um controle da utilização dos recursos públicos como peça auxiliar ao planejamento. O orçamento público é a forma que o gestor tem para direcionar os recursos arrecadados para as áreas com um maior grau de necessidade, ou seja, priorizar os recursos realmente para onde devem ser alocados e controlar as despesas, sendo um instrumento de planejamento que organiza as decisões políticas, respeitando os princípios, e escolher as ações prioritárias para as demandas da sociedade.

Segundo Horvath (1999) classicamente, do orçamento a transformação de recursos financeiros em propósitos humanos que contém a previsão das receitas e a autorização das despesas, sem preocupação com planos governamentais e com interesses efetivos da população. No orçamento deve constar de modo planejado a estimativa da arrecadação de receitas e autorização para realizar as despesas.

2.3 TIPOS DE ORÇAMENTOS

Ao longo dos anos, foram surgindo diversos tipos de orçamento nas relações comerciais e econômicas no Brasil. Nesse tópico serão apresentados alguns dos mais utilizados com destaque ao orçamento programa que possui maior aceitação no Brasil.

2.3.1 Orçamento Tradicional

Antes da promulgação da lei 4.320/64 era muito utilizado pelo Governo Federal, pois sua característica era apenas a previsão da receita e autorização da despesa, com enfoque principal o gasto. Pois em sua elaboração não existia direcionamento em atender-se para as necessidades sociais e administrativas. Para João Fortes (2006, P.73)

Era um instrumento utilizado pelo Estado para prevê receita e autorizar despesas cuja classificação estava diretamente relacionada com o gasto, sem se preocupar com as reais necessidades da administração pública ou da população. Dentre seus objetivos destacava-se a possibilidade de garantir ao Legislativo um controle político sobre os gastos públicos, permitindo assim a manutenção do equilíbrio entre as receitas e despesas públicas.

Apesar da precisa caracterização proposta por João Fortes, na visão de (Giacomani 2017 p. 58)

O orçamento é algo mais que uma simples previsão da receita ou estimativa de despesa. É – ou deve ser – ao mesmo tempo um documento por cujo intermédio o chefe executivo como autoridade responsável pela conduta dos negócios do governo apresenta-se à autoridade a quem compete criar fontes de renda e conceder créditos e faz perante ela uma exposição completa sobre a maneira por que ele e seus subordinados administraram ao negócios públicos no último exercício; mesmo não sendo possível ignorar que o orçamento desde o início representou uma importante conquista como instrumento disciplinar das finanças públicas sua função principal foi a de possibilitar aos órgãos de representação um controle político sobre os Executivos.

Segundo os autores Forte e Giacomani (2017), a principal característica do Orçamento tradicional pautava-se nas questões tributárias bem como no controle político sobre o Executivo, não observando os aspectos econômicos e sociais, de maneira que a despesa fosse apenas o meio necessário para chegar aos fins programados.

2.3.2 Orçamento Moderno

É a evolução do orçamento clássico, que tinha como característica saber o que o governo faz e não o que ele compra e como compra. Apesar de apresentar uma certa relevância com a busca pelos objetivos e metas do governo.

2.3.2.1 Orçamento Programa

O Orçamento-Programa objetiva a racionalização do processo de fixação de políticas públicas por meio da análise custo-benefício das alternativas era atingir os objetivos propostos, incorporando nesse processo “a mensuração dos produtos para propiciar eficácia no atingimento desses objetivos” (CORE, 2001, p.18). O próprio Core desenvolve outra definição acerca do orçamento, porém desviando sua observação para uma outra perspectiva. Na visão de Core (2001), o orçamento de

desempenho preocupa-se com “trabalho a ser feito e as realizações a serem alcançadas”.

As informações, neste tipo de orçamento de acordo com Core (2001, p. 18) devem ser “organizadas segundo funções, projetos e atividades evidenciando o trabalho a ser cumprido com os respectivos custos” objetivando possibilitar a avaliação de desempenho das atividades. A CF/88 implantou definitivamente o orçamento- programa no Brasil, ao estabelecer a normatização da matéria orçamentária através do Plano Plurianual - PPA, da Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO e da Lei Orçamentária Anual - LOA, ficando evidente o extremo zelo do constituinte para com o planejamento das ações do governo.

Com a implementação da Lei 4.320/64 efetivou-se a adoção do Orçamento Programa na esfera federal, e em decorrência da determinação contida no art. 16 do Decreto-Lei 200/67, que estabelece a obrigatoriedade da elaboração anual do Orçamento Programa, necessário ao detalhamento de cada etapa do programa plurianual a ser realizado no exercício seguinte, servindo como roteiro à execução do programa anual. Em se tratando de um instrumento do planejamento, este tipo de orçamento obriga que o administrador fundamente e demonstre os recursos solicitados.

Fortes avalia que (2006, P. 74)

Neste tipo de orçamento, todos os projetos e atividades devem ser detalhados obedecendo uma ordem de importância. Sendo a avaliação dos resultados sua principal característica, e tendo como principais objetivos: o planejamento orçamentário a longo prazo, a obediência ao princípio da economicidade, a identificação das reais necessidades do órgão e o acompanhamento sistemático dos programas.

2.3.2.2 Orçamento Base Zero

O orçamento Base Zero é uma outra categoria que é utilizada para orçar. Segundo Giacomani (2017) “não é um método de organizar o orçamento público, voltando-se antes de tudo, para a avaliação e a tomada de decisão sobre despesa”. Segundo o ENAP (2014, p. 2-3) “este orçamento se dá de baixo para cima, como se o orçamento estivesse sendo preparado pela primeira vez. Todos os gastos propostos devem ser revistos”.

Conforme destacam Werren e Reeve Fess (2001, p. 184), “o orçamento base zero exige que os gestores estimulem as vendas a fabricação e outras peças orçamentárias como se as operações estivessem começando da estaca zero”. A metodologia do OBZ não é adotada no Brasil, em nenhuma das unidades da Federação.

2.3.2.3 Orçamento Incremental

Nessa categoria “o orçamento é preparado para um exercício com base no realizado do período anterior, aplicando-se um percentual de incremento” (ENAP, 2014, p. 3).

2.3.2.4 Orçamento de Desempenho

Uma evolução do orçamento clássico passou a chamar de orçamento de desempenho. Neste tipo de orçamento

O gestor começa a se preocupar com o resultado dos gastos e não apenas com o gasto em si, ou seja, preocupa-se agora em saber “as coisas que o governo faz e não as coisas que o governo compra”. Apesar de ser um passo importante, o orçamento de desempenho ainda se encontra desvinculado de um planejamento central das ações do governo. (ENAP, 2014, p. 3)

2.3.2.5 Orçamento Participativo

A Lei de Responsabilidade Fiscal “vai estimular a prática do orçamento participativo ao estabelecer como condição prévia a participação popular e a realização de audiências públicas na elaboração e discussão da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual”.

2.3.2.6 Quadro Comparativo Orçamento Tradicional x Moderno

QUADRO 3 - PRINCIPAIS DIFERENÇAS ENTRE ORÇAMENTO TRADICIONAL E O ORÇAMENTO PROGRAMA

ORÇAMENTO TRADICIONAL	ORÇAMENTO PROGRAMA
O processo orçamentário é dissociado dos processos de planejamento e programação.	O orçamento é o elo entre o planejamento e as funções executivas da organização.
A alocação de recursos visa à aquisição de meios.	A alocação de recursos visa à consecução de objetivos e metas.
As decisões orçamentárias são tomadas tendo em vista as necessidades das unidades organizacionais.	As decisões orçamentárias são tomadas com base em avaliações e análise técnicas das alternativas possíveis.
Na elaboração do orçamento são consideradas as necessidades financeiras das unidades organizacionais.	Na elaboração do orçamento são considerados todos os custos dos programas inclusive os que extrapolam o exercício.
A estrutura do orçamento dá ênfase aos aspectos contábeis de gestão.	A estrutura do orçamento está voltada para os aspectos administrativos e de planejamentos.
Principais critérios classificatórios: unidade administrativas e elementos.	Principal critério de classificação: funcional-programático.
Inexistem sistemas de acompanhamento e medição do trabalho, assim como dos resultados.	Utilização sistemática de indicadores e padrões de medição do trabalho e dos resultados.
O controle visa avaliar a honestidade dos agentes governamentais e a legalidade no cumprimento do orçamento.	O controle visa a eficiência, a eficácia e a efetividade das ações governamentais.

Fonte: GIACOMANI, JAMES (2017, p.179)

Fazendo uma breve análise entre os tipos orçamentários, vemos que tinham objetivos bem distintos, enquanto o orçamento programa tinha um foco direcionado para o planejamento, análise técnicas, considerando custos, aspectos administrativos, funcional, utilização de indicadores e visava não só a eficiência como também a eficácia e efetividade, já o tradicional era totalmente oposto, seu foco mesmo era a gestão organizacional.

2.4 PLANEJAMENTO

Neste tópico discutiremos o planejamento orçamentário que corresponde a uma área que irá facilitar a gestão, auxiliando na definição dos objetivos e estratégias para alcançar objetivos, sendo por isso, uma parte crucial na tomada de decisão.

2.4.1 Conceitos Planejamento

A definição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCTSP) 16.3 - Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil, aprovada pela Resolução do CFC nº 1.130 em 21 de novembro de 2008, traz o planejamento público como:

Um processo contínuo e dinâmico voltado à identificação das melhores alternativas para o alcance da missão institucional, incluindo a definição de objetivos, metas, meios, metodologia, prazos de execução, custos e responsabilidades, materializados em planos hierarquicamente interligados. (BRASIL, 1964).

Para sustentar essa concepção Feijó et al. (2008) afirma que:

O planejamento governamental pode assumir diferentes configurações, sendo em maior ou menor grau de interferência. A governabilidade se relaciona com a necessidade de submeter às propostas de governo a um amplo processo de negociação com os diversos setores da sociedade.

O planejamento no município segue todas as etapas como qualquer outro ente da federação. Encontrando assim a identificação dos problemas que podem vir a existir, elaborando alternativas possíveis para resolver os problemas e a melhor escolha das ações e programas que serão realizadas para resolver as necessidades e dar a atenção necessária a sociedade de forma adequada.

2.5 CICLOS ORÇAMENTÁRIOS

O ciclo orçamentário é conjunto de fases ou etapas que deve ser cumprida como parte do processo orçamentário. Seu ciclo é constituído pelas fases de elaboração, apreciação legislativa, execução e acompanhamento, controle e avaliação, quando, então, se inicia o ciclo seguinte.

2.5.1 Constituição Federal 1988

A partir da Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988, capítulo II, (das finanças públicas), a partir deste o orçamento passou a ter maior atenção dos constituintes. “O artigo 165 estabelece o Plano Plurianual (PPA), a Lei das Diretrizes Orçamentária (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Assim, o governo utiliza-se

destes três elementos que visam o planejamento das ações do poder público para exercer as suas funções de Estado”.

2.5.1.1 Plano Plurianual (PPA)

Neste ponto, abordaremos o Plano Plurianual que “representa um dos principais instrumentos do planejamento estratégico a gestão pública” de acordo com KORAMA (2009, p. 35)

Suas diretrizes possuem traços importantíssimos. Para Araújo (2008, p. 67) corresponde ao plano de médio prazo, por meio do qual se procura ordenar as ações do governo que levem ao alcance dos objetivos e das metas fixadas para um período de quatro anos. Plano Plurianual, é programado geralmente para um período de 4 anos, onde o gestor estabelece seus objetivos estratégico da administração.

2.5.1.2 Lei das Diretrizes Orçamentária (LDO)

Outra importante lei que normatiza o orçamento publico se refere a Lei de Diretrizes Orçamentárias que de acordo com Araújo et al. (2008, p. 67)

Consiste na lei que norteia a elaboração dos orçamentos anuais, compreendidos aqui o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas estaduais e o orçamento da seguridade social (saúde, previdência e assistência social), de forma a adequá-los às diretrizes, aos objetivos e às metas da administração pública estabelecidos no plano plurianual.

Vale destacar a que “o anexo de risco é aquele demonstrativo em que se destacam os passivos contingentes e outros que possam provocar um aumento do endividamento, como, por exemplo, queda da arrecadação, decréscimo da atividade econômica, entre outros eventos que possam impactar negativamente nas contas públicas”. (Kohama, 2009, p. 38)

Para reforçar a finalidade da LDO Silva (2002, p. 39) descreve que:

A Lei das Diretrizes Orçamentárias compreende as metas e prioridades da administração, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, e terá como objetivos: orientar a elaboração da lei orçamentária anual, bem como sua execução, dispor sobre as alterações legislativas tributárias e estabelecer aplicação das agências oficiais de fomento.

É de suma importância salientar que até a C.F. de 1967, os Estado e Município da Federação estabelecia suas próprias leis sobre seu orçamento de acordo com suas prioridades. Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, foram realizadas profundas modificações em relação as normas de finanças públicas, especialmente em torno do orçamento público. “Foi prevista, no seu art. 165, a existência do plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e o orçamento anual, que são os instrumentos de planejamento.

Outro autor tece uma definição de sobre a LDO para demonstrar uma outra perspectiva. Com base em Slomski (2009, p.305)

LDO como, compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, estadual e municipal, 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 política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias obedece à anualidade, orientando a elaboração da lei orçamentária anual (& 2º do art. 165), e deve ser compatível com o plano plurianual”. (Piscitelli 2009, p. 39). “É o elo de ligação entre a PPA e a LOA, onde se programa a metas e prioridade do orçamento, sentido ampliado com a edição da LRF”.

2.5.1.3 Lei Orçamentária Anual (LOA)

De acordo com Vasconcelos (2010, p. 286), a Lei Orçamentária Anual “trata-se de uma lei que contém o Orçamento Fiscal, de Investimento das empresas e o da Seguridade Social, e, não, leis específicas para cada orçamento”.

Tal como afirma Costa (2010, p.286):

A Lei Orçamentária Anual não deve conter dispositivos estranho a previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e a contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita.

Tem vigência de um ano, é o momento que se estima a receita e fixa a despesa, onde contém os programas subprogramas e atividades que devem contemplar as metas e prioridades estabelecidas pela LDO.

2.5.1.4 Prazos de entrega e devolução orçamentária

Os Atos de Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), em seu atr. 35, § 2º até a entrada em vigor da lei complementar a que se refere o art. 165, § 9º, I e II, serão obedecidas as seguintes normas:

I - o projeto do plano plurianual, para vigência até o final do primeiro exercício financeiro do mandato presidencial subsequente, será encerrado até quatro meses do encerramento do primeiro exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa.

II – o projeto de lei de diretrizes orçamentárias será encaminhado até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa.

III – o projeto de lei orçamentária da União será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa.

Este quadro de prazos retrata de uma forma bem definida as datas finais para entrega e devolução dos projetos de lei que tratam sobre planejamento e orçamento:

Projeto de Leis	Data de Envio Para o poder Legislativo	Data de Devolução Para Poder Executivo
PPA	31 de agosto	22 de dezembro
LDO	15 de abril	17 de julho
LOA	31 de agosto	22 de dezembro

Fonte: Elaboração Própria

2.6 PRINCÍPIOS DO ORÇAMENTO PÚBLICO

Os princípios do orçamento surgiram com a premissa de orientar, conscientizar e dar limites quando elaborado o orçamento público.

2.6.1 Conceito de Princípio

Para entender os princípios do orçamento público, se faz necessário atentar para o seu conceito. De acordo com Araújo (2008) “são fundamentos que normatizam a instituição orçamentária, proporcionando-lhe consciência, principalmente no que se refere ao controle pelo Poder Público”.

Entretanto Silva (2002) apresenta outra abordagem sobre o conceito, enfatizando elementos enriquecem o entendimento da teoria. Para Silva (2002, p. 45):

Para que possam assegurar os fins a que se destinam, podem ser sintetizados em dois aspectos: gerais e específicos. Os aspectos gerais (receitas e despesas) subdividem-se em: a) substanciais: anualidade; unidade; universalidade; equilíbrio; e, exclusividade; b) formais ou de apresentação: especificação; publicidade; clareza; uniformidade; precedência. Nos aspectos específicos (só das receitas): não-afetação; e, legalidade da tributação.

Observa-se com base nas citações acima que a essência destes princípios é orientar e dá limites as normas que norteará a elaboração do processo orçamentário. Na visão de Giacomoni (2017, p. 62) princípios é “a instituição orçamentária foi cercada de uma série de regras com finalidade de aumentar-lhe a consistência no cumprimento de sua principal finalidade: auxiliar o controle parlamentar sobre o Executivo”.

2.7 RECEITAS PÚBLICA E DESPESAS

As receitas e despesas são objetos de controle do gestor, neste tópico faremos uma breve apresentação do conceito sobre as receitas e despesas e a sua função no orçamento público.

2.7.1 Conceitos de Receita

Podemos entender a receita como os recursos disponíveis nos cofres do governo com finalidade e destinação para o suprimento de necessidades da sociedade. No entanto de acordo com Andrade (1977, p. 73):

Segundo o preceito estabelecido no artigo 132 do Regimento Geral de Contabilidade Pública, aprovado pelo Decreto nº 15.783, de 8 de novembro 1932, a receita da União é constituída de todos os créditos, proventos e créditos de qualquer natureza que o governo tem direito de arrecadar em virtude de leis gerais e especiais, de contratos e de quaisquer outros títulos de que derivem direitos a favor do estado.

No entendimento de Kohama (1996, p. 85) a receita possui outras premissas como o autor menciona abaixo:

Todo e qualquer recolhimento feito aos cofres públicos, que seja efetivado através de numerário ou outros bens representativos de valores – que o Governo tem o direito de arrecadar em virtude de leis contratos ou quaisquer outros títulos de que derivem direitos a favor do estado -, quer seja oriundo de alguma finalidade específica, cuja arrecadação lhe pertença ou caso figure como depositário dos valores que não lhes pertencem.

Na concepção de Angélico (1995, p. 450) “em seu sentido mais amplo e o recolhimento de bens aos cofres públicos. Ingresso, entrada ou receita são na verdade, expressões sinônimas na terminologia de finanças públicas”. Como para Piscitelle (2009), “em sentido amplo, caracteriza-se como o ingresso de recursos ao patrimônio público, mais especificamente como uma entrada de recursos financeiros que reflete no aumento das disponibilidades”.

Na visão de Araújo e Arruda (2008, p. 82),

Pode ser definida como os recursos auferidos na gestão que serão computadas na apuração do resultado financeiro e econômico do exercício e desdobrados na apuração nas categorias econômicas correntes e capital.

Os autores entram em consenso em relação a receita pública, pois percebe-se que: é todo e qualquer recolhimento feito aos cofres públicos que o governo tem o direito de arrecadar em função da Lei, e dos contratos, ou quaisquer outros títulos.

2.7.2 Conceitos de Despesa

As despesas são importantes indícios dos gastos que o governo possui e precisa gerir para equilibrar com a arrecadação.

De acordo com o artigo 218 do Regulamento Geral de Contabilidade Pública, são despesa da União aquelas que leis gerais e orgânicas, leis especiais, decretos do Poder Executivo, regulamento e outros títulos legais determinam fiquem a cargo do Governo Federal, seja para ocorrer aos compromissos da dívida pública consolidada ou flutuantes, seja para atender as necessidades dos serviços públicos criada no interesse e benefício da coletividade, ou acréscimo dos bens do serviço público. (ANDRADE, 1977, p. 77).

Angélico (1995, p. 62) ainda acrescenta dizendo que “é todo pagamento efetuado a qualquer título pelos agentes pagadores. Classifica-se a despesa pública, inicialmente, em dois grupos: despesa orçamentária e despesa extra orçamentária”.

Já Kohama (1996, p. 109) diz ainda que:

Constitui Despesa Pública os gastos fixados na lei orçamentária ou leis especiais e destinados à execução dos serviços públicos e dos aumentos patrimoniais; à satisfação dos compromissos da dívida pública; ou ainda a restituição ou pagamento de importância recebidas a título de cauções, depósitos, consignação e etc.

Na visão de Araújo et al. (2008, p. 100), “a despesa é conceituada como o consumo de um bem ou serviço, que, direta ou indiretamente, contribui para a geração de receitas. Ela refere também à redução do ativo sem correspondente redução do passivo”. Despesa pública é a aplicação de recursos voltada para o custeio ou manutenção da máquina pública, e compreende os gastos ou promessa de gastos de recursos possibilitando a realização de serviços que seja de interesse público

Despesa Pública caracteriza um dispêndio de recursos do patrimônio público, representado especialmente por uma saída de recursos financeiros, imediata – com redução de disponibilidade – ou mediata – com reconhecimento dessa obrigação. (PISCITELLI; et al., 2009, p. 182)

2.8. CONTROLE DO ORÇAMENTO PÚBLICO

Este tópico será destinado a apresentar os meios de controle e transparência da gestão administrativa dos governantes.

2.8.1 Leis de Responsabilidade Fiscal (LRF)

Objetivando padronizar os procedimentos contábeis orçamentários nas três esferas de governo, de modo a garantir a consolidação das contas estabelecida na Lei Complementar nº 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, e aprimorando os critérios de reconhecimento de despesas e receitas orçamentárias, instituir instrumentos contábeis comum aos gestores dos entes federados, mediante um só documento, responsável por apresentar um maior controle e transparência nos gastos públicos feitos pelos gestores públicos, delimitando e fiscalizando através dos órgãos fiscalizadores listados nesta lei.

Ainda estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Em seu art. 48 dá LRF estabelece que:

São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

A LRF estabeleceu que

A exigência de realizar-se a consolidação nacional das contas públicas¹. Esta competência é exercida pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) por meio da publicação anual do Balanço do Setor Público Nacional (BSPN), congregando as contas da União, estados, Distrito Federal e municípios. (MCASP 7^a, 2017, p21)

Gerigk e Corbari (2011) discorrem que a

Responsabilidade na gestão fiscal induz na correta aplicação dos recursos disponíveis por parte das entidades públicas nos três níveis de governo, nos três Poderes e no Ministério Público, com senso de responsabilidade e fiel observância dos preceitos constitucionais e legais.

Para Matias e Pereira (2006, p. 297), a implementação da LRF visa a “aumentar a qualidade das ações de gestão fiscal dos recursos públicos confiados aos agentes da administração pública de todas as esferas de governo e coibir os abusos que provocam danos ou prejuízos ao patrimônio público”.

Já para Vasconcelos (2009, p.153), “as consequências disso para a sociedade foram bastante negativas, refletindo-se em inflação descontrolada, redução de investimento, baixa taxa de crescimento econômico e perda de bem-estar social”.

Tal como afirma Pires (2002, p.105):

A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe uma ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultado entre receitas e despesas e a obediência de limites.

Anterior a Lei da Responsabilidade Fiscal existia uma absoluta falta de controle das finanças públicas, os gestores geralmente gastavam muito mais do que podia arrecadar ficando assim, vários efeitos negativos em relação a economia nacional, do mesmo modo para toda coletividade.

2.8.1.1 Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO)

Anexos da Lei de Responsabilidade Fiscal de acordo com a Lei Complementar 101/2000, em seu art. 48, o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal são dispositivos de transparência da gestão fiscal e que devem ser bastante divulgados, até mesmo em meios eletrônicos.

Relatório Resumido da Execução Orçamentária O art. 52, da Lei Complementar 101/2000, define que o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) engloba todos os poderes e o Ministério Público, deverá ser publicado até trinta dias após o término de cada bimestre e é composto de:

Balanço orçamentário que especificará, por categoria econômica, as receitas por fontes e as despesas por grupo de natureza.

- a) Demonstrativos da execução das receitas por categoria econômica e fonte, das despesas por categoria econômica e grupo de natureza da despesa e, das despesas por função e subfunção.

Estes relatórios viabilizará uma maior fiscalização por parte do gestor público, que são obrigados a publicar em períodos estabelecidos anteriormente pela lei, seus

gastos e arrecadações bem como as previsões. Em conformidade com o art. 53, da Lei de Responsabilidade Fiscal, os subsequentes demonstrativos deverão seguir o Relatório Resumido:

- a) Apuração da receita corrente líquida;
- b) Receitas e despesas previdenciárias;
- c) Resultados nominal e primário;
- d) Despesas com juros
- e) Restos a Pagar, detalhados por Poder e órgão. Integrarão o relatório do último bimestre de cada exercício os demonstrativos;
- f) Do atendimento do disposto no inciso III do art. 167 da Constituição, conforme o § 3º do art. 32;
- g) Das projeções atuariais dos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos;
- h) Da variação patrimonial, evidenciando a alienação de ativos e a aplicação dos recursos dela decorrentes;

Este Relatório já está pronunciado no parágrafo 3º do artigo 165 da Constituição Federal e não se tratando de um relatório a ser executado pelo Poder Executivo e pelo Poder Legislativo. Constitui-se na verdade em um único relatório que estabelece as informações do Poder 1 Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: I - o plano plurianual; II - as diretrizes orçamentárias; III - os orçamentos anuais.

§ 1º 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.

§ 2º 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 política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

§ 3º O Poder Executivo publicará, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, relatório resumido da execução orçamentária.

“Executivo e da Câmara Municipal, a ser apresentado e publicado até 30 dias após o encerramento do bimestre” (CRCRS, 2001).

O Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) deverá, ainda, se for o caso, apresentar as devidas justificativas para limitação de empenho e da frustração de receitas. Neste caso deve especificar as medidas de combate à sonegação e à evasão fiscal, adotadas e a adotar, e as ações de fiscalização e cobrança (CRCRS, 2001).

2.8.1.2 Relatório de Gestão Fiscal

O relatório de gestão fiscal descreve analiticamente dados importantes sobre os resultados da gestão pública. É importante entender as suas atribuições para melhor compreensão.

O Relatório de Gestão Fiscal será emitido e assinado pelos titulares dos Poderes e órgãos da administração nas três esferas de governo: federal, estadual e municipal e, também, pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno, bem como por outras definidas em cada poder ou órgão por ato próprio (ART. 54, DA LEI COMPLEMENTAR 101/2000).

Conforme o art. 55, da Lei de Responsabilidade Fiscal, farão parte do relatório de gestão fiscal:

Contrapondo com os limites de que estabelece esta Lei Complementar, dos seguintes montantes: a) despesa total com pessoal, especificando com os inativos e pensionistas; b) dívidas consolidada e mobiliária; c) concessão de garantias; d) operações de crédito, inclusive por antecipação de receita; e) despesas de que trata o inciso II do art. 4º;

- a) Indicação das medidas corretivas adotadas ou a adotar, se ultrapassado qualquer dos limites;
- b) Demonstrativos, no último quadrimestre: a) do montante das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro; b) da inscrição em Restos a Pagar; c) do cumprimento do disposto no inciso II e na alínea b do inciso IV do art. 38;

Esse relatório expressa a situação dos Poderes quanto ao cumprimento dos diversos limites estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), indicando, inclusive, as medidas corretivas adotadas ou a serem adotadas no caso de algum limite ter sido ultrapassado (CRCRS, 2001).

Este Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e o Relatório de Gestão Fiscal (RGF) as entidades públicas tem a obrigatoriedade de divulgá-los, neles conterão informações que referenciam à execução orçamentária, a quantidade da dívida pública, bem como o alcance das metas, e os limites das despesas de pessoal, à inscrição de restos a pagar, à receita corrente líquida, entre outras ocorridas. Essas informações, em conjunto com a análise das demonstrações contábeis, dão possibilidade para o gestor analisar e observar a real situação da entidade, dando-lhes auxílio que lhe possibilite traçar estratégias e gerencie planos de ação, subsidiando-o, assim, para que possa tomar uma decisão.

2.8.2 Projeto de Lei Complementar

Tramita no congresso nacional bem como câmara dos deputados sendo que nesta casa já foi aprovada projeto de lei complementar para que revogue a lei, que versa sobre o orçamento público (4.320/64) e altere a Lei de Responsabilidade Fiscal (101/2000)

O PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR N.º 295, DE 2016 (Do Senado Federal) PLS nº 229/2009, Ofício nº 762/2016 (SF) estabelece com amparo nos arts. 163 e 165, § 9º, da Constituição Federal, normas gerais sobre planejamento, orçamento, fundos, contabilidade, controle e avaliação na administração pública; altera a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000; e revoga a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

2.8.3 Quadros Teórico

QUADRO 4 MODELO TEÓRICO

CONCEITO	DEFINIÇÃO	AUTOR
Evolução Histórica	Nenhum tributo ou auxílio será instituído no reino, senão pelo conselho comum, exceto com o fim de resgatar a pessoa do rei, fazer seu primogênito cavaleiro e casar sua filha mais velha uma vez, e auxílios para esse fim serão razoáveis em seu montante.	Magna Carta em seu artigo 12
	O advento da lei orçamentária no Brasil, iniciou-se no período colonial, mais precisamente durante a inconfidência mineira, que mostrava o descontentamento com as posições tributárias de Portugal ao suspender a cobrança de impostos atrasados	Correia, 2017, p. 18
	No Brasil, é indubitável que a Lei 4.320/64, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle do orçamentos e balanços para os órgãos e entidades do setor público, devidamente recepcionada pela Constituição Federal de 1988, trouxe, considerando a data de sua promulgação, inovações significativas na dinâmica de elaboração e no conteúdo das peças orçamentárias e contábeis do setor governamental, principalmente quando comparado ao Código de Contabilidade Pública, que data da década de 20.	Araújo, 2004, p. 46
Orçamento	Orçamento é um plano de trabalho governamental expresso em termos monetários, que evidencia a política econômico-financeira do Governo e em cuja elaboração foram observados os princípios da unidade, universalidade, anualidade, especificação e outros que estudaremos adiante.	Lino Martins da Silva. (1996, p. 37)
	Orçamento Público é a lei de iniciativa do Poder Executivo e aprovado pelo Poder Legislativo, que estima a receita e fixa despesa para o exercício financeiro, que, nos termos do art. 34 da Lei nº 4.320/64, coincidirá com o ano civil.	Araújo et al. (2008, p.66)
	Uma 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 para expressar, em determinado período, seu programa de atuação, discriminando a origem e o montante dos recursos serem obtidos, bem como a natureza e o montante dos recursos a serem efetuados.	Piscitelli et al. (2009, p.29)

Fonte: ELABORAÇÃO PRÓPRIA

CONTINUAÇÃO

Princípios Orçamentários	São fundamentos que normatizam a instituição orçamentária, proporcionando-lhe consciência, principalmente no que se refere ao controle pelo Poder Público.	Araújo et al. (2008, p.68).
	Não entram em acordo os escritores na fixação dos princípios e, em consequência, tornaram extensa a relação que os apresentam. Entre os principais solicitados pelos escritores, destacam se os seguintes.	Giacomoni (2007. p. 63-84)
Planejamento Orçamentário	Um processo contínuo e dinâmico voltado à identificação das melhores alternativas para o alcance da missão institucional, incluindo a definição de objetivos, metas, meios, metodologia, prazos de execução, custos e responsabilidades, materializados em planos hierarquicamente interligados.	Brasil (1964)
	O planejamento governamental pode assumir diferentes configurações, sendo em maior ou menor grau de interferência. A governabilidade se relaciona com a necessidade de submeter às propostas de governo a um amplo processo de negociação com os diversos setores da sociedade.	Feijó et al. (2008)
Receita Pública	Em sentido amplo, caracteriza-se como o ingresso de recursos ao patrimônio público, mais especificamente como uma entrada de recursos financeiros que reflete no aumento das disponibilidades.	Piscitelli et al. (2009, p.138).
	Pode ser definida como os recursos auferidos na gestão que serão computadas na apuração do resultado financeiro e econômico do exercício e desdobrados na apuração nas categorias econômicas correntes e capital.	Araújo et al. (2008, p. 82),
	Todo e qualquer recolhimento feito aos cofres públicos, que seja efetivado através de numerário ou outros bens representativos de valores – que o Governo tem o direito de arrecadar em virtude de leis contratos ou quaisquer outros títulos de que derivem direitos a favor do estado -, quer seja oriundo de alguma finalidade específica, cuja arrecadação lhe pertença ou caso figure como depositário dos valores que não lhes pertencem.	Kohama (1996, p. 85)
Despesa Pública	Constitui Despesa Pública os gastos fixados na lei orçamentária ou leis especiais e destinados à execução dos serviços públicos e dos aumentos patrimoniais; à satisfação dos compromissos da dívida pública; ou ainda a restituição ou pagamento de importância recebidas a título de cauções, depósitos, consignação e etc..	Kohama (1996, p. 109).

Fonte: ELABORAÇÃO PRÓPRIA

CONTINUAÇÃO

Despesa Pública	A despesa é conceituada como o consumo de um bem ou serviço, que, direta ou indiretamente, contribui para a geração de receitas. Ela refere também à redução do ativo sem correspondente redução do passivo.	Araújo et al. (2008, p. 100)
	Despesa Pública caracteriza um dispêndio de recursos do patrimônio público, representado especialmente por uma saída de recursos financeiros, imediata – com redução de disponibilidade – ou mediata – com reconhecimento dessa obrigação.	Piscitelli et al. (2009, p. 182)
Plano Plurianual	O plano plurianual é um plano de médio prazo, através do qual procura-se ordenar as ações do governo que levem ao atingimento dos objetivos e metas fixados para um período de quatro anos, ao nível do governo federal, também de quatro anos ao nível dos governos estaduais e municipais.	Kohama (2009, p. 35)
	Corresponde ao plano de médio prazo, por meio do qual se procura ordenar as ações do governo que levem ao alcance dos objetivos e das metas fixadas para um período de quatro anos.	Araújo et al. (2008, p. 67).
Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO)	Consiste na lei que norteia a elaboração do orçamento anual, compreendidos aqui o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas estaduais e o orçamento da seguridade social (saúde, previdência e assistência social), de forma a adequá-los às diretrizes, aos objetivos e às metas da administração pública estabelecidos no plano plurianual.	Araújo et al. (2008, p. 67).
	O anexo de risco é aquele demonstrativo em que se destacam os passivos contingentes e outros que possam provocar um aumento do endividamento, como, por exemplo, queda da arrecadação, decréscimo da atividade econômica, entre outros eventos que possam impactar negativamente nas contas públicas.	Kohama (2009, p. 38)
Lei Orçamentária Anual	Lei Orçamentária Anual “trata-se de uma lei que contém o Orçamento Fiscal, de Investimento das empresas e o da Seguridade Social, e, não, leis específicas para cada orçamento.	Vasconcelos (2010, p. 286),
	A Lei Orçamentária Anual não deve conter dispositivos estranho a previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e a contração de operações.	Costa (2010, p.286)

Fonte: ELABORAÇÃO PRÓPRIA

CONTINUAÇÃO

<p>Lei de Responsabilidade Fiscal</p>	<p>Discorrem que a responsabilidade na gestão fiscal induz na correta aplicação dos recursos disponíveis por parte das entidades públicas nos três níveis de governo, nos três Poderes e no Ministério Público, com senso de responsabilidade e fiel observância dos preceitos constitucionais e legais.</p>	<p>Gerigk et al. (2011)</p>
	<p>A exigência de realizar-se a consolidação nacional das contas públicas¹. Esta competência é exercida pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) por meio da publicação anual do Balanço do Setor Público Nacional (BSPN), congregando as contas da União, estados, Distrito Federal e municípios.</p>	<p>(MCASP 7^a, 2017, p21)</p>
<p>Relatório Resumido de Execução Orçamentária</p>	<p>Esse relatório expressa a situação dos Poderes quanto ao cumprimento dos diversos limites estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), indicando, inclusive, as medidas corretivas adotadas ou a serem adotadas no caso de algum limite ter sido ultrapassado.</p>	<p>CRCRS (2001)</p>
<p>Relatório de Gestão Fiscal</p>	<p>O Relatório de Gestão Fiscal será emitido e assinado pelos titulares dos Poderes e órgãos da administração nas três esferas de governo: federal, estadual e municipal e, também, pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno, bem como por outras definidas em cada poder ou órgão por ato próprio.</p>	<p>(ART. 54, da Lei Complementar 101/2000).</p>

Fonte: ELABORAÇÃO PRÓPRIA

3 METODOLOGIA

Este capítulo versa sobre os meios utilizados para se chegar ao objetivo deste trabalho e métodos que auxiliou para obtenção dos resultados. De acordo com Marconi e Lakatos (2010, p. 139), “a pesquisa, portanto, é um procedimento formal, com métodos de pensamentos reflexivo, que requer um tratamento científico e se constitui no caminho para conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais”.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

As formas de abordagem das pesquisas científicas, podem ser classificadas em dois grandes pilares: Qualitativo e quantitativo. Segundo Freitas e Prodanov (2013, p. 70) “a interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas no processo de pesquisa qualitativa. Esta não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas.”

O método escolhido para desenvolver a pesquisa foi o qualitativo, pois tendo em vista os objetivos traçados contribuirá para o enriquecimento do trabalho por abordar as informações da fonte direta onde serão feitas as interpretações dos fenômenos. As atribuições apresentadas foram confeccionadas aos procedimentos de pesquisas voltadas para uma abordagem qualitativa sobre a evolução da legislação orçamentária no Brasil para o controle das contas públicas.

O objetivo da pesquisa foi pautado em três classificações principais que são: exploratória, descritiva e explicativa. Neste estudo iremos explicar os resultados da pesquisa elaborada que teve como objetivos com base em Freitas e Prodanov (2013, p. 62)

- a) Explorar situações da vida real cujos limites não estejam claramente definidos;
- b) Descrever a situação do contexto em que está sendo feita determinada investigação;
- c) Explicar as variáveis causais de determinado fenômeno em situações muito complexas que não possibilitem a utilização de levantamentos e experimentos.

A pesquisa descritiva é utilizada com objetivo de descrever as principais características dos fatos sem interferência neles.

3.2 OBJETIVO DA PESQUISA

3.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral desse trabalho é analisar a importância da evolução da legislação orçamentária na administração pública do Brasil no período 1988 a 2018 e sua influência na efetividade no controle das contas públicas e tem como objetivos específicos:

3.2.2 Objetivos Específicos

- a) Analisar e discutir o entendimento dos técnicos e contadores que atuam no Setor Público acerca da evolução da Legislação Orçamentária
- b) Observar os efeitos da utilização da Legislação Orçamentária no controle das contas pública
- c) Analisar a evolução da Legislação Orçamentária do Brasil entre 1988 a 2018

O primeiro objetivo específico foi de suma importância para a pesquisa pois foi onde identificamos o processo histórico orçamentário do Brasil, onde nos forneceu uma visão do que era um orçamento, como e onde surgiu. No segundo objetivo foi possível constatar a existência dos tipos orçamentários presentes na fundamentação teórica. No último objetivo específico observamos como ocorreram os efeitos no controle das contas públicas.

3.3 PROCEDIMENTO DE COLETA

Neste item serão apresentados os tipos de pesquisa quanto aos objetivos, abordagem e os procedimentos.

3.3 Quanto aos objetivos

Depois de definidos os procedimentos de que serão utilizados é preciso desenvolver a forma que será coletado os dados que irão ser analisado e interpretado os resultados conforme os objetivos da pesquisa. Existem três tipos de técnicas e instrumento de coleta que são: Observação; Entrevista e Questionário.

Questionário é uma série definida de perguntas elaborada pelo pesquisador ao respondente. Necessariamente conterá linguagem clara e objetiva para que quem se

propor responder possa compreender com clareza o que está sendo questionado.

Acompanhado o questionário deve vir orientações explanando quanto a natureza da importância da pesquisa, para dar um maior interesse a quem irá respondê-lo. Conforme Freitas e Prodanov (2013):

Quanto à forma do questionário, as perguntas podem ser: perguntas abertas, que permite respostas de forma livre e assim, a análise dos dados é difícil, cansativa e demorada; perguntas fechadas que são limitadas a duas alternativas de sim ou não, desaconselhável a aplicação, pois pode servir de fuga para àqueles que não querem tomar uma posição; perguntas de múltipla escolha que são fechadas, mas apresentam uma série de respostas possíveis; perguntas com respostas escalonadas que são de múltipla escolha, mas que são destinadas à captação da intensidade da resposta.

Foi utilizado para esta pesquisa a técnica do questionário onde foram questionados profissionais que possuem relação direta com a gestão orçamentárias nos órgãos em que prestam serviço. Acreditando que essa técnica de coleta poderá ser fiel ao universo da pesquisa por apontar concepções dos especialistas que atuam nesta área e que possuem concepções particulares sobre a importância da lei e da sua execução.

3.4 TÉCNICAS DE ANÁLISE

A análise dos dados obtidos na pesquisa será fundamental para compreender as peculiaridades da área analisada. De acordo com Severino (2002, p. 193) na análise dos resultados, “o objetivo é decomposto em suas partes constitutivas, tornando-se simples aquilo que era composto e complexo”, na síntese, “este objetivo

decomposto [...] é recomposto constituindo-se a sua totalidade”, permitindo assim uma visão de conjunto.

QUADRO 5 – Técnicas de Análise

Quantitativa	Técnica de análise	Métodos estatísticos (frequência, correlação, associação...).
Qualitativa		Análise de conteúdo; Construção de teoria; Análise de discurso.

Fonte: Freitas e Prodanov (2013)

Esta pesquisa embasou-se na revisão de documentos públicos, tais como: legislação, livros, artigos e resenhas, tendo os livros, artigos e internet como principais instrumentos de análise. A consulta dos materiais foi realizada em língua nacional, utilizando como descrito os termos do orçamento público, administração pública, evolução da legislação orçamento no Brasil. Por fim, é aplicado uma comparação de dados através de um questionário, com propósito de atingir o objetivo da monografia, apresentando a evolução das práticas adotadas para o controle das contas públicas.

3.5 QUADRO DE ANÁLISE

QUADRO 6 MODELO DE ANÁLISE TEÓRICA

OBJETIVOS	DIMENSÃO TEÓRICA	VARIÁVEIS	ITENS
Analisar e discutir o entendimento dos técnicos e contadores que atuam no Setor Público acerca da evolução da Legislação Orçamentária	Orçamento	O Surgimento e a evolução do orçamento no mundo. A evolução do Orçamento no Brasil. Orçamento Tradicional Orçamento Programa Orçamento Base zero Orçamento Incremental Orçamento Participativo Orçamento de Desempenho	Q4 Q14 Q5 Q9
Observar os efeitos da utilização do orçamento no controle das contas públicas.	Ciclo Orçamentário	Plano Plurianual Lei das Diretrizes Orçamentária. Lei Orçamentária Anual Princípios Orçamentários Receitas e Despesas publicas	Q8 Q10 Q12 Q13
Analisar a evolução legislação orçamentária do Brasil entre 1988 a 2018.	Legislação Orçamentária	Lei de 4.320/64 Lei de 101/2000 (LRF) Projeto de Lei Complementar 295/2016 (Em tramitação) Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) Relatório Gestão Fiscal (RGF)	Q6 Q7 Q11 Q15

Legenda

Questionário	Q	Q1	1º Questão
--------------	---	----	------------

4 ANÁLISES TÉCNICAS DOS RESULTADOS

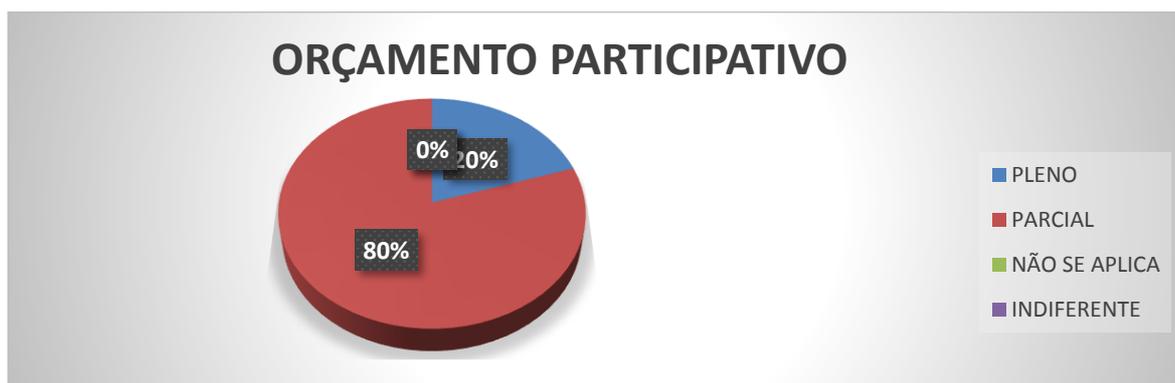
Este tópico tem por objetivo analisar os resultados advindos do questionário aplicado entre os técnicos e contadores atuantes na elaboração do orçamento público. Em conformidade com o que foi estudado, notou-se a importância da evolução da legislação orçamentária nos controles das contas pública e principalmente no âmbito da transparência que proporciona com maior certeza, para onde é direcionado os recursos a quem nela possuem interesse. Para a obtenção das respostas, foi aplicado um questionário para contadores e técnicos que atuam na área orçamentária pública em três órgãos distintos: uma Prefeitura Municipal do Estado da Bahia, uma empresa de economia mista do Estado da Bahia, e um órgão do Governo do Estado da Bahia. Foram enviados 15 questionários para diferentes profissionais dos órgãos acima citados, no entanto até o momento foram respondidos 5 dos matérias enviados.

4.1 ANALISAR E DISCUTIR O ENTENDIMENTO DOS TÉCNICOS E CONTADORES QUE ATUAM NO SETOR PÚBLICO ACERCA DA EVOLUÇÃO DA LEGISLAÇÃO ORÇAMENTÁRIA

Do total respondido, 100% concorda que houve evolução na legislação orçamentária pública, logo entende-se que há um consenso entre as diferentes entidades. Em relação ao treinamento para adaptação da evolução legislação orçamentária, 80% dos entrevistados afirmam não ter obtido treinamento algum, já 20% alegam obtido capacitação, pode-se perceber que grande parte dos profissionais envolvidos não receberam treinamento adequado, dessa forma é possível entender que os profissionais desenvolvem a experiência na prática diária

Quando questionados sobre as possíveis vantagens advindas através da evolução orçamentária, 100% dos respondentes afirmaram que houve vantagens de forma plena. Com base no gráfico 1 abaixo, 80% dos entrevistados acreditam que o orçamento participativo é de grande valia para a destinação dos recursos públicos e 20% acham de pouca importância:

De acordo com Giacomoni (2017) com a vinda de D. João VI iniciou-se o “processo de organização das finanças, aumentando as disciplinas na cobrança de impostos aduaneiros”.



Fonte: Elaboração Própria

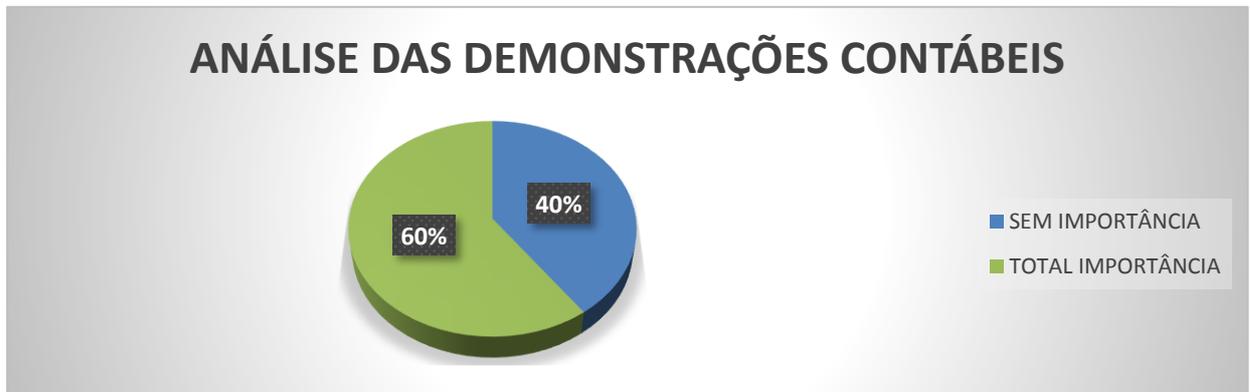
4.2 OBSERVAR OS EFEITOS DA UTILIZAÇÃO DO ORÇAMENTO NO CONTROLE DAS CONTAS PÚBLICAS

Confeccionou-se 4 quesitos considerando a complexidade desse dado. De acordo com os profissionais envolvidos na pesquisa, dentre as ferramentas apresentadas no controle de aplicação das contas públicas, as compras representaram 80% do grau de aplicação plena entre os envolvidos e 20% de aplicação parcial. Em relação item custos, foi observado os mesmos graus de aplicabilidade do item de compras. Entres os participantes da pesquisa 100% concordam que as despesas possuem grau de aplicabilidade plena no controle das contas. Com base nas demonstrações contábeis observa-se que 40% consideram o grau de aplicabilidade plena, 40% consideram parcial, e 20% não se aplica.

Ao serem questionados sobre a relação ao grau de importância evolução da legislação orçamentária anuais com atendimento as demandas da sociedade e controle gastos público 100% dos entrevistados alegaram ser plena com base no controle das contas públicas.

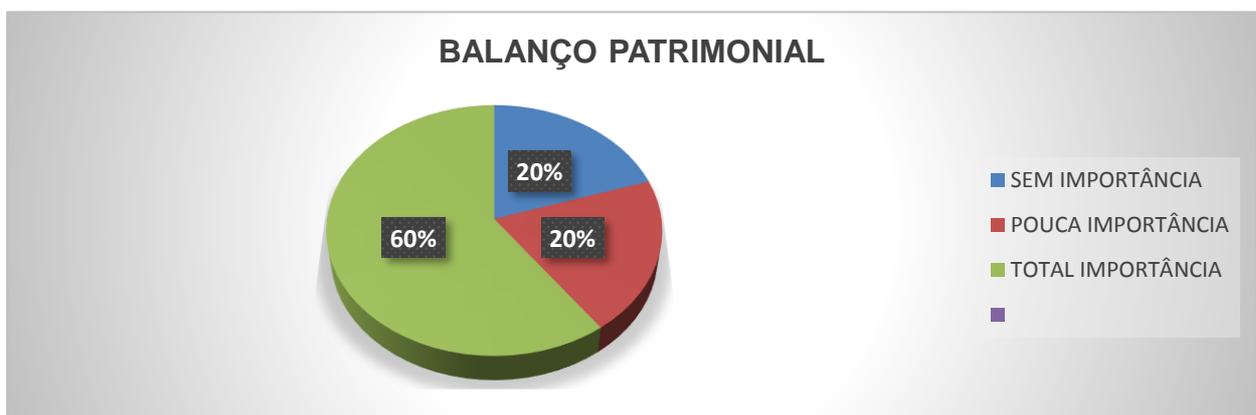
Foi questionado sobre quais das principais ferramentas que norteiam a gestão das entidades públicas. Observa-se que na análise das demonstrações contábeis, 40% consideraram sem importância, 60% dizem ter total importância. No Balanço Patrimonial, 20% consideram sem importância, 20% pouca importância e 60% total importância. Já em relação controle das receitas e despesas foi constatado que 20% consideram sem importância e 80% de total importância, como observados nos seguintes gráficos:

GRÁFICO. 1



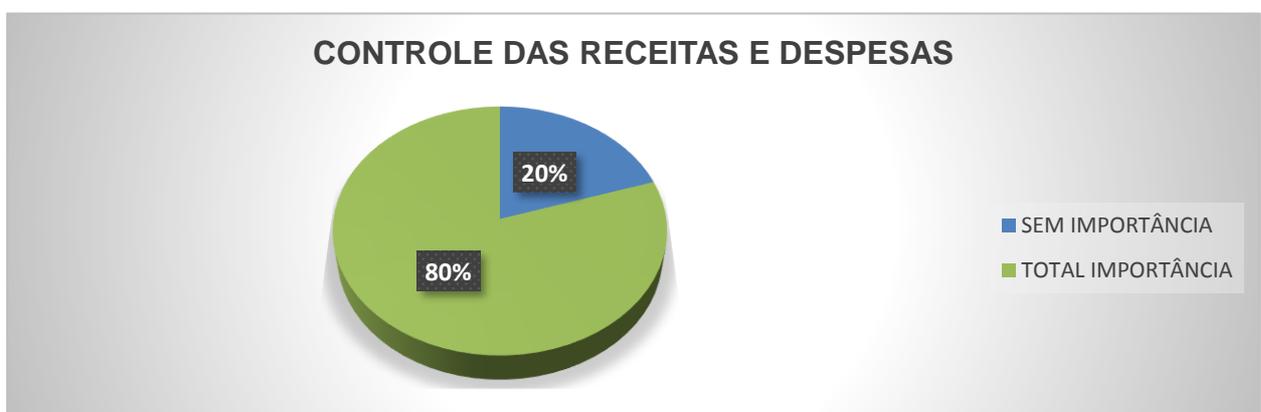
FONTE: Elaboração própria

GRÁFICO. 2



FONTE: Elaboração própria

GRÁFICO. 3

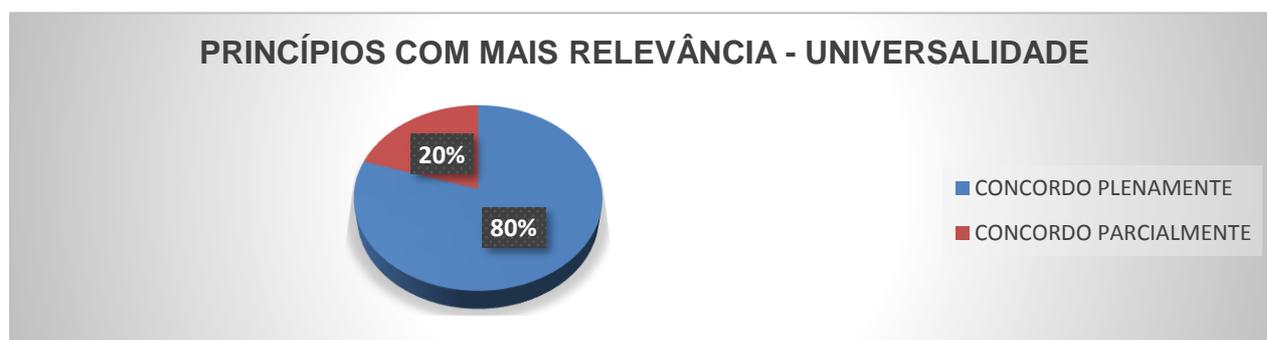


FONTE: Elaboração própria

Dentre os princípios de Controle das Contas Públicas Universalidade, Unidade e Anualidade, foi observado que apenas no princípio da Universalidade 80% concorda plenamente que possui maior relevância e 20% concorda parcialmente com a sua relevância no controle das contas públicas. Nos demais princípios 100% concordam plenamente com a sua relevância.

Para Matias e Pereira (2006, p. 297) acrescenta que, a implementação da LRF visa a “aumentar a qualidade das ações de gestão fiscal dos recursos públicos confiados aos agentes da administração pública de todas as esferas de governo e coibir os abusos que provocam danos ou prejuízos ao patrimônio público”.

GRÁFICO. 4



FONTE: Elaboração própria

4.3 ANALISAR A EVOLUÇÃO DA LEGISLAÇÃO ORÇAMENTÁRIA DO BRASIL ENTRE 1988 A 2018

Para obter tal resposta foi necessário incluir neste tópico 5 perguntas para nortear a sequência dos questionamentos. Entre os envolvidos foi identificado que todos concordam que um percentual destinado a educação e a outros institutos se deu por conta da evolução orçamentária a partir da CF/88. No entanto, os respondentes afirmaram que precisa-se evoluir criando percentuais de gasto para a esfera social, com recursos próprios, além disso foi informado que com a evolução, as verbas estão sendo distribuídas de uma forma melhor.

Todos os questionados afirmaram que a forma com que é feita a alocação dos recursos orçamentários dentro dos entes federados se deu graças a evolução do processo orçamentário. Além disso, salientam o surgimento das ferramentas para o planejamento e elaboração do orçamento, e que o governo é obrigado a destinar parte deste recurso, porém eles afirmaram que ainda não é o ideal.

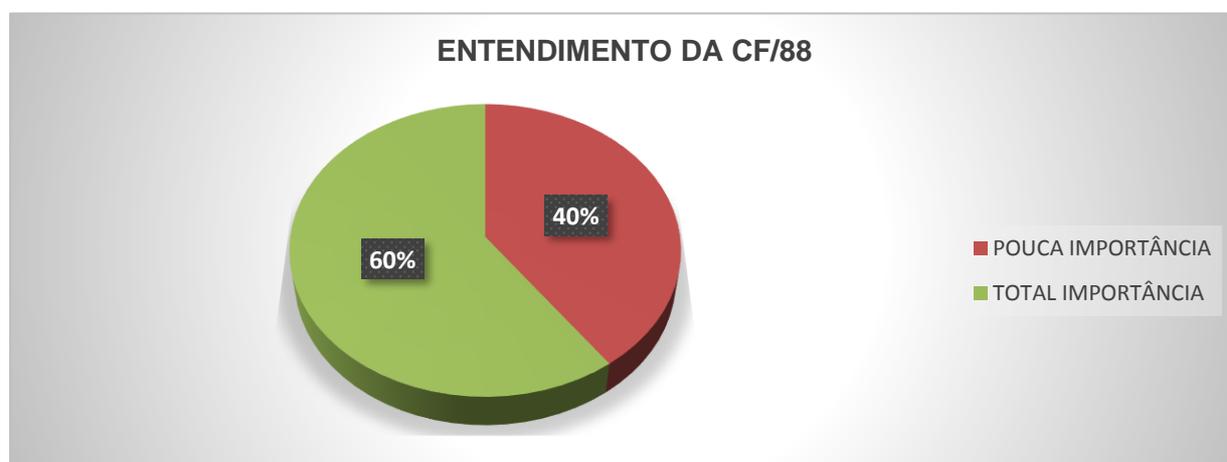
Quando questionados sobre quais os itens que dão origem as necessidades de controle da gestão, os entrevistados responderam, em que a Legislação Orçamentária Anual (LOA), LRF, e Emissão dos Relatórios, 40% consideraram sem importância e 60% de total importância. Já no item da Burocratização na Formalização 20% consideraram sem importância, 40% pouca importância e 40% total importância.

Quando questionados sobre a evolução do conhecimento para o profissional atuante no campo do planejamento/orçamentário, 100% das repostas do entrevistados em relação a esta temática foi considerado que os profissionais deveram conter habilidades para, Entendimento Processo Orçamentário, Treinamento (atualização), Entendimento da Lei 4.320/64, Os prazos de envio ao legislativo do PPA, LDO e LOA e Compreender os relatórios de Gestão Fiscal (RREO E RGF) foram de total importância. No entanto, no item CF/88 40% consideraram de pouca importância e 60% de total importância.

De acordo com Araújo, (2004, p. 46),

No Brasil, é indubitável que a Lei 4.320/64, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle do orçamentos e balanços para os órgãos e entidades do setor público, devidamente recepcionada pela Constituição Federal de 1988, trouxe, considerando a data de sua promulgação, inovações significativas na dinâmica de elaboração e no conteúdo das peças orçamentárias e contábeis do setor governamental, principalmente quando comparado ao Código de Contabilidade Pública, que data da década de 20.

GRÁFICO. 5



FONTE: Elaboração Própria

Após análise das respostas dos questionários percebemos que com a evolução da legislação orçamentária independente do ente federado o método de realizar e planejar o orçamento público é igual em todas as esferas de governo.

4.4 ANALISAR A IMPORTÂNCIA DA EVOLUÇÃO DA LEGISLAÇÃO ORÇAMENTÁRIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DO BRASIL NO PERÍODO 1988 A 2018 E SUA INFLUÊNCIA NA EFETIVIDADE CONTAS PÚBLICAS.

Após analisado o referencial teórico e as respostas do questionário, foram constatados que essa pesquisa identificou uma série de variáveis que possuem permanências, consistências e mobilidades que apontam a complexidade dessa lei no âmbito da contabilidade aplicada ao setor público. Nas considerações finais, estão evidenciados os resultados os resultados obtidos através deste estudo, entendendo que esta pesquisa não foi e nem se propôs a esgotar as discussões sobre este tema.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa teve como objetivo analisar a importância da evolução da legislação orçamentária na administração pública do Brasil no período 1988 a 2018 e sua influência na efetividade das contas públicas. Foram expressados, em ordem cronológica, as fases que influenciaram os congressistas nas edições das constituições pós-república e foi descrito, de forma sucinta, um histórico dos fatos que caracterizaram ou nortearam o legislador no momento da elaboração de cada Carta Maior no tangente a evolução orçamentária.

Por ser um tema atual do direito financeiro e das relacionados finanças públicas aplicada em todas esferas de governo – federal, estadual, municipal e distrital, procurando demonstrar os principais instrumentos relacionados a evolução na legislação orçamentária estabelecido nas constituições brasileiras que vigoraram desde a proclamação da República até os dias atuais, apresentando conceitos novos no decorrer dessa trajetória histórica, vem desenvolvendo métodos e diretrizes para que a Processo Orçamentário possa controlar e deixar mais transparentes as contas existente no entes públicos. Com os avanços na legislação orçamentária, a gestão pública consegue deixar suas contas mais transparentes em atendimento ao controle dos órgãos reguladores e a sociedade em geral.

A CF/1988 recepcionou a lei 4.320/64 na sua íntegra, transformou o modo de fazer o planejamento orçamentário, deixando de ser impositivo para ser democrático e participativo. O orçamento Público no Brasil por ser um instrumento de suma importância para alocação de recursos e no planejamento, onde apresenta as decisões que serão tomadas pelos gestores públicos estabelecendo as ações que irão priorizar para atender as necessidades da sociedade, de acordo as legislações apropriadas.

Com a promulgação da lei de Responsabilidade Fiscal 101/2000, responsável por dar transparências as ações do governo e sendo assim, dará um maior controle nas contas, pois obriga aos gestores públicos apresentarem relatórios a cada bimestre e quadrimestre, os gestores públicos terão que aplicar corretamente os recursos posto a sua disposição.

Com a evolução da legislação orçamentária na administração pública brasileira, aumenta a transparência na gestão do gasto público, servindo como instrumento de controle e punição dos governantes que não aplicarem os recursos conforme normas vigentes.

Quanto a pergunta que motivou a pesquisa, verificou-se que durante o desenvolvimento do trabalho a mesma foi respondida, pois os dispositivos legais de controle e transparência das contas públicas, disposto na LRF são utilizados pelos órgãos de controle para avaliar as contas dos governos. Ficam evidenciados como dispositivos de controle e transparência, os Planos Orçamentários (PPA, LDO e LOA), Orçamento Participativo, Orçamento Público e os Relatórios contidos nos pareceres prévios: Relatório de Gestão Fiscal, as Prestações de Contas e os Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária. Sendo assim, a LRF vem contribuindo para uma gestão pública responsável e transparente.

A evolução da legislação no processo orçamentário fortalece cada vez mais os instrumentos da gestão pública, como a LRF e o processo orçamentário brasileiro garantindo a adequada alocação das políticas públicas de forma integrada, transparente e focada no controle e no planejamento de ações que resultem no desenvolvimento social, político e econômico do Brasil.

5.1 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Como já foi comentado, o procedimento de coleta dos dados se deu através do questionário. Onde observa-se o número reduzido de pessoas que participaram da pesquisa podem ter influenciado nas respostas e não atingido corretamente o resultado esperado que seria se o assunto tivesse sido aplicado em um número bem maior de profissionais atuante na área do planejamento e o orçamento pública.

5.2 SUGESTÕES PARA PESQUISAS FUTURAS

Como a pesquisa explanada é de grande importância para o conhecimento da sociedade em geral, seria pertinente o aprofundamento no estudo para aprimoramento na realização dos orçamentos futuros, para um maior controle e melhor distribuição dos recursos administrado pelos gestores públicos nas três esferas de governo. e quanto o estudo em poderia ser revertido em benefícios para a sociedade como um todo.

REFERÊNCIAS

- ALBUQUERQUE, C; MEDEIRO, M; FEIJÓ, P. H. **Gestão de finanças públicas: fundamentos e prática de planejamento, orçamento e administração financeira com responsabilidade fiscal.** 2. Ed. Brasília, DF Ed. Paulo Henrique Feijó, 2008.
- ANDRADE, B. **Contabilidade Pública.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- ANGÉLICO, J. **Contabilidade Pública.** 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- ARAÚJO, I. P. S; ARRUDA, D. G. **Contabilidade Pública: da Teoria à Prática.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- Conselho Regional de Contabilidade Rio Grande do Sul, 2001.
- COSTA. N. N. **Direito Municipal Brasileiro.** 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- CORE, F.G. **Reforma Gerencial dos Processos de Planejamento e Orçamento,** Brasília, DF: Enap, 2011.
- CORREIA, F. C. **História Financeira e Orçamentária do Império no Brasil,** Senado Federal Casa de Rui Barbosa, Brasília – Rio de Janeiro, 1989.
- FORTES, J. **Contabilidade Pública: Orçamento público.** Lei de Responsabilidade Fiscal. 9. ed. Franco & Fortes. Brasília, 2006.
- GIACOMONI, J. **Orçamento Público.** 12. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- GIACOAMNI. J. **Orçamento Público.** 17. Ed. São Paulo, Atlas, 2017.
- HORVATH, R. F. O. E. **Manual de Direito Financeiro.** 3. ed. São Paulo: Editora RT, 1999.
- LUBISCO, N. L.; VIEIRA, S. C. **Manual de estilo acadêmico: trabalhos de conclusão de curso, dissertações e teses.** 5. ed. Salvador : EDUFBA, 2013. P. 91 – 113
- KOHAMA, H. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- MATIAS. J. **Finanças públicas: a política orçamentária no Brasil.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- MARCONI, M. A; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de Metodologia Científica,** ed. 7, 2010.

PIRES, J. B. F. S. **Contabilidade pública**. 7. ed. 2002.

PISCITELLI, R. B.; TIMBÓ, M. Z. F. **Contabilidade Pública: uma Abordagem da Administração Financeira Pública**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 400 p.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. **Manual Aplicado ao Setor Público**. 7. ed. Exercício 2017.

SEVERINO, A. J. **Metodologia do trabalho científico**. 22. ed. rev. ampl. São Paulo: Cortez, 2002.

VASCONCELLOS, A. **Orçamento público**. 2. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2009.

WARREN, C. S. REEVE, J. M. FESS, P. E. **Contabilidade Gerencial**, São Paulo: Editora Pioneira, 2001.

WILDAVSKY, A. **Sepeak truth to Power: a arte e a arte da análise de políticas**. Boston, 1979.

SITES

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 1988. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 30 mai. 2017.

BRASIL. **Lei 4.320/64**. Disponível em:< www.planalto.gov.br/ccivil.03/LEIS/l4320.htm>. Acesso em: 29 jun. 2017.

CRCRS. **Conselho Regional de Contabilidade Rio Grande do Sul**. Disponível em:< <http://www.crcrs.org.br/>>. Acesso em: 15 out. 2018.

ENAP. ESCOLA NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. **Orçamento Público Conceitos Básicos**. 2014. Disponível em< <http://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/2170/1/Or%C3%A7amento%20P%C3%BAbli%20Conceitos%20B%C3%A1sicos%20-%20M%C3%B3dulo%20%20%281%29.pdf>> Acesso em: 12 set. 2018.

GERIGK, W.; CORBARI, E. C. Risco no ambiente público municipal: um estudo exploratório nos pequenos municípios da região sul do Brasil. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, São Leopoldo, v. 8, n. 1. jan./mar. 2011. Disponível e:< <http://www.spell.org.br/documentos/ver/2496/risco-no-ambiente-publico-municipal--um-estudo-exploratorio-nos-pequenos-municipios-da-regiao-sul-do-brasil>>. Acesso em: 20 abr. 2017.

PLANALTO CENTRAL. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 25 jun. 2017.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. **Metodologia do Trabalho Científico**. 2. ed. Universidade Feevale. Novo Hamburgo, 2013. Disponível em: <<http://www.feevale.br/Comum/midias/8807f05a-14d0-4d5b-b1ad-1538f3aef538/E-book%20Metodologia%20do%20Trabalho%20Cientifico.pdf>>. Acesso em: 26 out. 2018.

RODRIGUES, C. A. **Impacto dos ciclos políticos nas despesas públicas nos estados brasileiros**, 2015. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/orcamentodaunia/cidadao/entenda/cursopo/HistoricoBrasil>>. Acesso em: 9 nov. 2018.

SENADO FEDERAL. **Projeto de Lei do Senado nº 229, de 2009 (complementar) - LEI DA QUALIDADE FISCAL - AGENDA BRASIL 2015**. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/91341>>. Acesso em 9 nov. 2018.

APÊNDICE A – Instrumento de coleta questionário
UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR - FACULDADE DE CIÊNCIAS
CONTÁBEIS

Eu, Arivaldo dos Santos de Jesus, aluno do Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis da Universidade Católica do Salvador, como concluinte do curso, desenvolvendo o Trabalho de Conclusão de Curso sobre: Avaliar a evolução da legislação orçamentária pública no Brasil controle das contas públicas.

Destinação: Aos Secretários Municipais, Contadores, Controladores e Técnicos e quem atua na área de planejamento governamental, políticas públicas, orçamento, contabilidade, auditoria e finanças pública.

Nome:

1 - Qual a sua idade? _____ Anos

2 – Quanto tempo atua na área orçamentária pública? Assinale a opção abaixo?

() 1 ano

() 2 anos

() 3 anos

() 4 anos

() 5 anos

() Outros _____

3 - Qual sua graduação (especialização) nesta área?

4 – Você concorda que houve uma evolução na legislação orçamentária?

() Sim, () Não, por que? _____

5 – A evolução da legislação orçamentária trouxe vantagens para sociedade, a que ponto? Sendo: 1 para pleno; 2 para parcial e 3 não aplica e 4 indiferentes.

ITENS	1	2	3	4

Outro motivo (justifique a baixo)

6 – Nos dias atuais existe um percentual destinada para educação, bem como para outras instituições. Pode-se dizer que foi devido a evolução legislativa orçamentária?
 () **Sim,** () **Não,** **por** **que?**

7 – A forma que é feita a alocação destes recursos orçamentário dentro dos entes federados pode-se afirmar que foi devido a esta evolução?
 () **Sim,** () **Não,** **por** **que?**

8 - Enumere as atividades relacionadas abaixo conforme o grau de aplicação de controle das contas pública, sendo: 1 para pleno; 2 para parcial e 3 não aplica e 4 indiferentes.

ITENS	1	2	3	4
Compras				
Custo				
Despesas				
Receitas				
Demonstrações Contábeis				

Outro motivo (justifique a baixo)

9 – É fomentado pela Lei de Responsabilidade Fiscal, que seja elaborado através de um orçamento conhecido como participativo. Em sua opinião ele contribuiu para uma maior eficiência na alocação dos recursos?

Utilize 1 para pleno; 2 para parcial; 3 não aplica e 4 indiferentes.

ITENS	1	2	3	4

--	--	--	--	--	--

Outro motivo (justifique a baixo)

10 – Em se tratando da evolução das leis orçamentária anual, relacione o grau de importância das mesmas em atendimento as demandas da sociedade e controle de gasto público/gestão.

Utilize 1 para pleno; 2 para parcial; 3 não aplica e 4 indiferentes.

ITENS	1	2	3	4

Outro motivo (justifique a baixo)

11 – Quais dos itens abaixo relacionados dão origem as necessidades de controle da gestão? Ordene de 1 a 3, sendo 1 (sem importância), 2 (pouca importância) e 3 (Total importância).

- () Legislação orçamentária
- () LRF
- () Burocratização na formalização
- () Emitir relatórios

Outros (justifique a baixo)

12 - Das ferramentas abaixo, quais são as principais que norteiam a gestão das entidades públicas?

Ordene de 1 a 3, sendo 1 (sem importância), 2 (pouca importância) e 3 (Total importância)

- () Análise das demonstrações contábeis
- () Balanço Patrimonial
- () Controle das contas a receber e a pagar.

Outros (justifique a baixo)

13 – Quais os princípios com mais relevância no controle das contas públicas? Assinale os mais usados (s) na (s) função (s) desenvolvida (s) por você e o seu grau de aplicação.

Utilize 1 (concordo plenamente), 2 (concordo parcialmente), 3 (discordo) e 4 (não sei avaliar)

ITENS	1	2	3	4
Unidade [periodicidade]				
Universalidade				
Anualidade				

Outros (justifique abaixo)

14 – Houve treinamento para adaptação da evolução da legislação? Caso tenha ocorrido qual (s) o período de tempo?

15 – Considerando a evolução orçamentária no Brasil, quais os conhecimentos necessários para um profissional atuante no campo do Planejamento/Orçamento serão necessários para o desenvolvimento técnico profissional. Sendo: 1 Sem importância, 2 pouca importância e 3 Total importância?

ITENS	1	2	3
Entendimento no Processo Orçamentário			
Treinamento (atualização)			
Entendimento da Lei 4.320/64			
Entendimento da Lei de Responsabilidade Fiscal			
Entendimento da Constituição Federal de 1988			
Prazos de envio da PPA, LDO e LOA			
Compreender Relatório de Gestão Fiscal, (RREO) e (RGF)			
Transparência, controle e fiscalização dos gastos públicos			

Outros: Justifique sua resposta
