

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS**  
**FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE**  
**BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**ANDRÉA CAMMILA PALMEIRA SANTOS**

**O Orçamento Público no Brasil: Um Estudo da Evolução das Receitas e  
Despesas no Orçamento da União no Período de 2014 a 2022**

**MACEIÓ - AL**  
**2023**

**ANDRÉA CAMMILA PALMEIRA SANTOS**

**O Orçamento Público no Brasil: Um Estudo da Evolução das Receitas e  
Despesas no Orçamento da União no Período de 2014 a 2022**

TCC apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Alagoas, Campus A.C. Simões, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis

**Orientadora:** Dra. Marluce Alves de Almeida Salgueiro

**MACEIÓ - AL  
2023**

**Catálogo na Fonte**  
**Universidade Federal de Alagoas**  
**Biblioteca Central**  
**Divisão de Tratamento Técnico**

Bibliotecário: Antonia Izabel da Silva Meyer – CRB-4 – 1558

S237o Santos, Andréa Cammilla Palmeira.

O orçamento público no Brasil: um estudo da evolução das receitas e despesas no orçamento da União no período de 2014 a 2022 / Andréa Cammilla Palmeira Santos. – 2023.

31 f. : il.

Orientador: Marluce Alves de Almeida Salgueiro.

Monografia (Trabalho de Conclusão Curso em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Alagoas. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Maceió, 2023.

Bibliografia: f. 29-31.

1. Contabilidade pública. 2. Orçamento público. 3. Gestão governamental.

CDU: 657.3:35.073.52

## RESUMO

No processo orçamentário brasileiro, merecem ser destacadas as leis do Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), que regem a gestão pública e são ferramentas importantes na definição das políticas públicas para atender as demandas da população nas três esferas de poder. Nesse sentido, esse estudo monográfico, utilizando a metodologia de pesquisa bibliográfica e documental através da leitura em artigos científicos, teses, dissertações e monografias acessadas diretamente por meio de documentos, bem como a obtenção de dados pela via de acesso eletrônico de sites disponibilizados na internet, buscou analisar os instrumentos constitucionais no controle da gestão governamental, visando compreender como a legislação orçamentária evoluiu no sentido de melhorar a dinâmica dessas ferramentas no atendimento aos serviços públicos básicos de competência governamental demandados pela sociedade em geral. Para contextualizar o tema em estudo foram revisados os conceitos, princípios, função e as legislações que normatizam a elaboração das leis orçamentárias PPA, LDO e LOA. Os estudos bibliográficos realizados permitiram concluir que os instrumentos legais que regem o orçamento público, a partir da Lei 4.320/64, aprimorados e atualizados através da Constituição Federal de 1988, da Lei de Responsabilidade Fiscal, das Normas do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e das atualizações técnicas realizadas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), têm garantido o controle da gestão pública através do cumprimento das metas, objetivos e diretrizes planejadas pelo Poder Executivo e aprovado pelo Poder Legislativo, independentemente do partido do gestor público que está no exercício da função executiva.

Palavras-chave: Orçamento público; Instrumentos de Planejamento; Gestão governamental.

## **ABSTRACT**

In the Brazilian budget process, the laws of the Multi-Year Plan (PPA), the Budget Guidelines Law (LDO) and the Annual Budget Law (LOA) deserve to be highlighted, which govern public management and are important tools in defining public policies to meet as demands of the population in the three spheres of power. In this sense, this monographic study, using bibliographic and documentary research methodology through reading scientific articles, theses, dissertations and monographs accessed directly through documents, as well as obtaining data via electronic access from websites available on the internet , sought to analyze the constitutional instruments in the control of government management, intending to understand how budgetary legislation has evolved in order to improve the dynamics of these tools in providing basic public services within governmental competence required by society in general. To contextualize the topic under study, the concepts, principles, function and legislation that regulate the preparation of budget laws PPA, LDO and LOA were reviewed. The bibliographic studies carried out allowed us to conclude that the legal instruments that govern the public budget, from Law 4,320/64, improved and updated through the Federal Constitution of 1988, the Fiscal Responsibility Law, the Standards of the Federal Accounting Council (CFC) and technical updates carried out by the National Treasury Secretariat (STN), have guaranteed control of public management through compliance with the goals, objectives and guidelines planned by the Executive Branch and approved by the Legislative Branch, regardless of the party of the public manager who is not performing executive functions.

**Keywords:** Public budget; Planning Instruments; Government management.

## **LISTA DE ABREVIACOES**

CF	Constituição Federal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei de Orçamento Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público
PPA	Plano Plurianual
PPI	Plano Plurianual de Investimento

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>8</b>
<b>1.1</b>	<b>RELEVÂNCIA DO TEMA.....</b>	<b>9</b>
<b>1.2</b>	<b>CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA.....</b>	<b>9</b>
<b>1.3</b>	<b>OBJETIVOS.....</b>	<b>10</b>
1.3.1	Objetivo Geral.....	10
1.3.2	Objetivos Específicos.....	10
<b>1.4</b>	<b>JUSTIFICATIVA.....</b>	<b>10</b>
<b>1.5</b>	<b>ESTRUTURA DO TRABALHO.....</b>	<b>11</b>
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO.....</b>	<b>12</b>
<b>2.1</b>	<b>O SISTEMA ORÇAMENTÁRIO BRASILEIRO.....</b>	<b>13</b>
2.1.1	Evolução do Orçamento Público.....	13
2.1.2	Tipos de Orçamento.....	15
2.1.3	Normas Legais Aplicáveis ao Orçamento Público.....	16
2.1.3.1	Lei 4.320/64.....	16
2.1.3.2	Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).....	17
2.1.3.3	Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP).....	18
<b>2.2</b>	<b>A CONTABILIDADE PÚBLICA NO BRASIL.....</b>	<b>19</b>
2.2.1	Contextualização.....	19
2.2.2	Funções da Contabilidade Pública.....	21
2.2.3	Instrumentos de Planejamento na Administração Pública.....	21
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA.....</b>	<b>26</b>
<b>4</b>	<b>ANÁLISE E APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS.....</b>	<b>28</b>
<b>5</b>	<b>RECOMENDAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>32</b>
	<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>33</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Um dos ramos da contabilidade é a Contabilidade Pública, que trata das pessoas jurídicas de direito público – União, Estados, Municípios e Distrito Federal –, das fundações públicas, empresas públicas e autarquias. A Contabilidade Pública também é importante para o controle financeiro, patrimonial e econômico dos bens públicos (ANGÉLICO, 2009).

De acordo com os achados bibliográficos, a contabilidade existe desde o início da civilização. Científica e burocraticamente, a contabilidade no Brasil foi iniciada no período colonial de forma rudimentar, e o homem primitivo usava a contabilidade ao computar seus rebanhos e instrumentos de caça e pesca (SILVA, 2013). Os estudiosos e cientistas das ciências contábeis vêm ao longo dos anos estudando a contabilidade como ciência social, cujo objeto de estudo é o patrimônio das organizações públicas e privadas no sentido de elaborar demonstrativos que sejam capazes de gerar informações confiáveis e tempestivas para a tomada de decisão.

Seja nas organizações privadas ou na administração pública em qualquer esfera de poder, a contabilidade tem princípios e funções que devem ser obedecidas conforme determina a legislação técnica e profissional que rege o exercício legal da profissão. Nesse sentido, a contabilidade possui várias ramificações que atendem as necessidades de seus distintos usuários, com finalidade lucrativa ou não, como por exemplo: contabilidade financeira, gerencial, de custos, de cooperativas, governamental etc. Nesse contexto, os relatórios contábeis gerados pela contabilidade têm a função de suprir com informações relevantes os usuários interno e externo da contabilidade.

No contexto da administração pública, é importante enfatizar que a contabilidade pública ao analisar, registrar e controlar o patrimônio público consegue, através da elaboração de seus relatórios, transmitir à população como são arrecadados e aplicados os recursos públicos provenientes do cidadão, “principal cliente da gestão pública”, que através do pagamento de seus impostos sustenta a prestação de serviços dos governos para garantir um mínimo de bem-estar a sociedade. Ressalta Souza (2017) que “a principal função da contabilidade pública é organizar, controlar e fornecer os registros contábeis para melhor administração pública e seus usuários.”

A administração pública possui várias ferramentas de gestão, entre as quais se destaca o orçamento como um instrumento de planejamento dos mais antigos na execução das finanças públicas. O Orçamento Público é definido, segundo Giacomoni (1998), como um

instrumento de planejamento da Administração Pública que objetiva a qualidade dos serviços que são prestados à sociedade no âmbito da União, Estados, Municípios e Distrito Federal. O Orçamento Público cuida das receitas e despesas previstas que serão realizadas no exercício seguinte.

O tema orçamento público evoluiu ao longo dos anos, tendo sofrido as maiores alterações em conceitos, classificações e conteúdo a partir da Constituição Federal de 1988, onde teve um capítulo inteiro destinado a finanças públicas e orçamento (Cap. II do Título VI). Foi a Constituição que teve mais instância aos avanços conquistados pela sociedade referente a orçamento.

## **1.1 RELEVANCIA DO TEMA**

A importância do tema em análise está embasada nas alterações inseridas nos instrumentos de planejamento aprovadas no artigo 165 da Constituição Federal de 1988, que foram decorrentes do modelo de orçamento público adotado pela ONU nos Estados Unidos e aqui no Brasil passaram a integrar os instrumentos de planejamentos já previsto na Lei 4.320/64, com a inserção de novas ferramentas, como a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e as alterações nos planos de governos que passaram a ser plurianuais com vigência de quatro anos, e a inserção Lei de Orçamento Anual (LOA), do Orçamento Fiscal, da Seguridade Social e das Empresas Estatais Dependentes. Essas leis são destinadas a atender a demanda da população por serviços públicos, em conformidade com o montante de recursos financeiros arrecadados.

## **1.2 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA**

Os problemas e escândalos envolvendo a gestão pública nas três esferas de poder foi um dos motivos que desencadeou a intenção de desenvolver esse tema, no sentido de procurar entender em que o aperfeiçoamento da legislação tem sido útil no sentido de coibir os desmandos e descaso com a coisa pública, sacrificando cada vez mais o cidadão que paga seus impostos e, como cliente que sustenta a administração pública, não está recebendo o produto pago antecipadamente.

Assim, qual a importância da evolução das receitas e despesas no orçamento da União no período de 2014 a 2022?

## **1.3 OBJETIVOS**

### **1.3.1 Objetivo Geral**

- Estudar o processo do orçamento público no Brasil, destacando os seus Instrumentos de Planejamento (PPA, LDO e LOA) no controle da gestão governamental, abrangendo a análise das receitas e despesas dos exercícios de 2014 a 2022.

### **1.3.2 Objetivos Específicos**

- Efetuar a revisão de literatura acerca do Orçamento público e a Contabilidade pública no Brasil, a fim de comparar os efeitos legais produzidos ao longo do tempo;
- Abordar a dinâmica dos instrumentos de planejamento no controle da gestão pública.
- Analisar as receitas arrecadadas e as despesas executadas no período de 2014 a 2022.

## **1.4 JUSTIFICATIVA**

A finalidade desse trabalho monográfico é analisar os estudos bibliográficos disponíveis da evolução do orçamento público, para explicar como os instrumentos de planejamento têm impactado para melhorar e controlar a utilização dos recursos públicos arrecadados na gestão governamental a partir da revisão literária realizada.

Ademais, a pesquisa oportuniza o enriquecimento da produção científica/acadêmica das Graduações de Ciências Contábeis e Administração, contribuindo para o fortalecimento e afirmação nos temas relacionados a orçamento no âmbito educacional e profissional, além de permitir que outros estudos sejam desenvolvidos no sentido de aprofundar esses conhecimentos.

## **1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO**

O trabalho será desenvolvido em cinco capítulos, sendo o primeiro a introdução, que tratará sobre uma visão geral de tudo o que será abordado, contendo a justificativa, o problema e os objetivos gerais e específicos. Na segunda parte será desenvolvido o referencial teórico, compreendendo dois capítulos: O Sistema Orçamentário Brasileiro, onde serão abordados os temas sobre a evolução, tipos e norma legais aplicáveis ao orçamento público; e o segundo capítulo que tratará sobre a Contabilidade Pública no Brasil, analisando as funções da contabilidade pública e os instrumentos de planejamento. O terceiro capítulo explicitará as técnicas metodológicas aplicada na pesquisa, enquanto a análise e os resultados da pesquisa serão expostos no quarto capítulo. As conclusões e recomendações serão apresentadas no quinto capítulo.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Para abordar como funciona o orçamento público no Brasil é preciso considerar o papel desempenhado por esse instrumento de planejamento no controle da gestão da arrecadação das receitas e aplicação das despesas públicas. Nesse contexto, o referencial teórico foi dividido em dois capítulos, onde o primeiro contextualiza o “Sistema Orçamentário Brasileiro” e o segundo aborda os aspectos gerais da “Contabilidade Pública no Brasil”. Ambos os capítulos estão divididos em subtópicos que descrevem de forma resumida os conteúdos de cada matéria.

Visando alcançar o objetivo dessa pesquisa, inicia-se a revisão bibliográfica analisando o sistema orçamentário brasileiro, onde foram analisados itens como a evolução do orçamento, os diferentes tipos e modelos adotados ao longo dos anos e a legislação que regulamenta a Lei Orçamentária Anual – LOA. Ressalta-se que devido às mudanças no cenário econômico e social, as leis orçamentárias foram se atualizando conforme eram aprovados novos textos constitucionais, estendendo as competências desses instrumentos de planejamento para atender as demandas da sociedade por bens e serviços. No sistema orçamentário brasileiro é estudada a evolução do orçamento público, que é um dos instrumentos de planejamento mais antigos na execução das finanças públicas (DE SOUZA SANTOS *et al.* 2013).

Nesse sentido, ressalta Silva (2013) que os principais tipos de orçamento público são: Orçamento Tradicional ou Clássico, Orçamento por Desempenho, Orçamento Base Zero, Orçamento Participativo, Orçamento - Programa. Ainda se acrescenta o estudo das Normas legais aplicáveis ao orçamento público, enfatizando a Lei 4.320/64, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP).

Na sequência, aborda-se na segunda seção do referencial teórico, a contabilidade pública no Brasil, contextualizando de forma resumida a sua origem desde as épocas mais remotas, passando pelos aspectos gerais da Lei 4.320/64, pela Constituição Federal de 1988, pela Lei de Responsabilidade Fiscal-LRF, até os manuais elaborados e atualizados anualmente pela Secretaria do Tesouro Nacional-STN.

## 2.1 O SISTEMA ORÇAMENTÁRIO BRASILEIRO

### 2.1.1 Evolução do Orçamento Público

Na administração pública o orçamento é um instrumento de planejamento dos mais antigos na execução das finanças públicas. No Brasil, o processo da administração pública acompanhou a tendência mundial em constante evolução, observando normas de planejamento e orçamento (DE SOUZA SANTOS *et al.* 2013).

Giacomoni (1998) conceitua Orçamento Público como um instrumento de planejamento da Administração Pública que objetiva a qualidade dos serviços que são prestados à sociedade no âmbito da União, Estados, Municípios e Distrito Federal. O Orçamento Público regulamenta a arrecadação das receitas e como esses recursos serão utilizados pelo setor público para prover a sociedade de serviços básicos necessários ao bem-estar coletivo em cada exercício financeiro.

De Souza Santos *et al.* (2013) complementa que o Poder Executivo é o responsável pela previsão da arrecadação de receitas e a fixação das despesas pelo período de um ano. Depois, o Poder Legislativo autoriza, por lei, a execução dessa elaboração. Assim, em termos financeiros, o orçamento é um processo contínuo que determina os programas de trabalhos de cada esfera de governo.

Reis (1981) considera o orçamento público como “um instrumento que serve a administração pública, no sentido de orientar as ações a serem desenvolvidas para alcançar determinados objetivos e metas, que é denominado de desenvolvimento econômico social”.

O orçamento público então determina que os gastos públicos estejam de acordo com o que a sociedade precisa, e se as finanças junto ao planejamento operacional estejam sendo aplicados legalmente (DE SOUZA SANTOS *et al.* 2013).

Comenta Reis (1981) que as Constituições Federais desde a de 1824 trataram do tema orçamento público, conforme a vigência de cada carta magna. Abaixo está demonstrada a evolução dos orçamentos nas Constituições Federais ao longo do tempo:

**Quadro 1 – Evolução dos Conteúdos Orçamentários nas Constituições Federais**

<b>Constituição Brasileira</b>	<b>Orçamento Público</b>
Constituição Federal de 1824 (artigos 170 e 172)	Cabia ao poder Legislativo elaborar a proposta orçamentária. Em 1826 essa elaboração passou a ser tarefa do poder Executivo. O Ministério da Fazenda era o responsável pela elaboração e consolidação, encaminhando em seguida a Câmara dos Deputados. Em 1890 criou-se o Tribunal de Contas da União. Ele tinha a função de verificar a quitação de contas de despesas e receitas.
Constituição Federal de 1891 (artigo 34)	Estabeleceu que o Congresso Nacional ficasse responsável pela elaboração orçamentária, observando as receitas e despesas de cada exercício financeiro.
Constituição Federal de 1934	Coube ao Presidente da República enviar a proposta de orçamento à Câmara dos Deputados no primeiro mês da sessão legislativa. O Ministério da Fazenda recebia a proposta elaborada pelos demais ministérios e encaminhava ao Congresso Nacional. Logo, era encaminhada a Câmara e validada pelo Congresso.
Constituição Federal de 1937	A aprovação do orçamento ficou a cargo da Câmara dos Deputados. O departamento administrativo criado junto à presidência ficava responsável por organizar a proposta orçamentária a ser enviada à Câmara e fiscalizar a execução orçamentária.
Constituição Federal de 1946 e 1967	Os ministérios encaminhavam ao Ministério da Fazenda as propostas orçamentárias elaboradas, que após a consolidação da proposta era enviada pelo presidente da República ao Congresso Nacional.
Constituição Federal de 1988	Teve um capítulo inteiro destinado a finanças públicas e orçamento (Cap. II do Título VI). Foi a Constituição que teve mais instância aos avanços conquistados pela sociedade referente ao orçamento. A partir de então surgiu a Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO), como novo instrumento de planejamento, o antigo Plano Plurianual de Investimento (PPI) foi alterado para Plano Plurianual (PPA), reduzindo a vigência para quatro anos, e a Lei Orçamentária Anual (LOA) foi desmembrada em três peças orçamentárias (orçamento fiscal, da seguridade social e de investimentos das empresas). Junto com essas leis orçamentárias são também aprovados os planos regionais, nacionais e setoriais de orçamentos (DE SOUZA SANTOS <i>et al.</i> 2013).

Fonte: Elaboração própria.

De acordo com o Quadro 1 observa-se que o conteúdo das leis orçamentárias foi se atualizando ao longo dos anos, conforme as Constituições iam sendo modificadas para atender

as necessidades da administração pública nas respectivas esferas de poder.

### 2.1.2 Tipos de Orçamento

De acordo com Silva (2013), os principais tipos de orçamento público são: Orçamento Tradicional ou Clássico, Orçamento por Desempenho, Orçamento Base Zero, Orçamento Participativo, Orçamento - Programa.

O Orçamento Tradicional é o “Processo orçamentário em que apenas uma dimensão do orçamento é explicitada, qual seja o objeto de gasto.” Esse orçamento fixa as despesas sem planejamento do governo. (LOLOBRÍGIDA & JOSE 2020).

Para Mota (2009), esse orçamento é:

Técnica orçamentária que se caracteriza por produzir um documento de previsão de receita e autorização de despesa, onde a preocupação principal é com a classificação das despesas por objeto de gastos. Além disso, é corrigido de acordo com o que se gasta no exercício anterior. Portanto, sua característica maior é dar ênfase aos objetos de gasto, ou seja, ao que se compra. Não encara as reais necessidades da coletividade e da administração, deixando de considerar objetivos econômicos e sociais.

Para Lolobrígida & Jose (2020), o Orçamento por Desempenho é o Orçamento Tradicional evoluído. Os gestores passam a ter mais atenção com os resultados dos gastos.

O Orçamento Base Zero “é definido quando os órgãos governamentais deverão ser justificados anualmente na fase de elaboração da sua proposta orçamentária, como se estivessem partindo do zero.” (LOLOBRÍGIDA & JOSE 2020).

Sobre o orçamento Base Zero, Mota (2009) diz que é uma:

técnica que consiste na interação do planejamento com o orçamento por meio de programas de governo, estes são os instrumentos de que se utiliza o governo para consecução de seus fins, organizando as ações de características comuns sob um mesmo título e objetivo.

No Orçamento Participativo a população decide quais as prioridades nos serviços que serão realizados. É a oportunidade de a população participar de maneira direta das decisões que são do interesse público, como propor melhorias em escolas, hospitais e saneamento básico. Caso não existam reuniões do orçamento participativo na região, a população tem a opção de ir à Câmara de Vereadores e pedir para criá-las (LOLOBRÍGIDA & JOSE 2020).

O modelo de Orçamento-Programa aprovado pela lei 4.320/64, foi alterado pelo Constituição Federal de 1988, que aplicou as técnicas trazidas das Organizações das Nações Unidas – ONU, e alterou os instrumentos de planejamento de uso obrigatório para todos os entes federativos, os três poderes e o ministério público.

Silva (2013) afirma que o Orçamento-Programa “é um dos instrumentos que permite identificar programas, projetos e atividades que a administração pública pretende realizar bem como objetivo, meta custos e resultados esperados. Além disso, oferece transparência dos gastos públicos.”

### **2.1.3 Normas Legais Aplicáveis ao Orçamento Público**

#### **2.1.3.1 Lei Nº 4.320/64**

Em 1964 houve um marco histórico nos orçamentos e planejamentos públicos: a edição da Lei 4.320, vigente até os dias atuais, que regulamenta as normas de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. A Constituição Federal de 1988 altera os instrumentos de planejamento previsto referida Lei, e no ano de 2000 foi aprovada a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) – Lei Complementar n. 101/2000, promovendo maior visibilidade e interação aos instrumentos de planejamentos previstos no art. 165 da CF de 1988.

Nesse sentido a Lei Orçamentária Anual, como documento único para cada ente federativo, mudou a sua estrutura e passou a ser organizada em três peças: orçamento fiscal, orçamento das empresas estatais e orçamento da seguridade social.

O orçamento fiscal é, de acordo com Oliveira (1995), a “execução das contas do Tesouro Nacional, que compreende a receita tributária e outras receitas arrecadadas, os gastos fiscais realizados pela administração central e parte da administração descentralizada”.

Conforme dispõe a CF/1988, o Orçamento de Investimento das Empresas compreende as despesas com aumento e integralização de capital das empresas e sociedades de economia mista em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto. O orçamento das estatais promove a autonomia financeira, administrativa e operacional das empresas públicas (OLIVEIRA, 2019).

Orçamento da Seguridade Social, de acordo com o texto constitucional, atende a todas as despesas relacionadas com a área de saúde, previdência e assistência social de todas as entidades e

órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Na elaboração das leis orçamentárias é necessário seguir determinados critérios para padronizar esses instrumentos nas três esferas de poder. Os principais princípios orçamentários definidos na Lei 4.320/64 foram unidade, periodicidade e universalidade, que conforme foi evoluindo o tema, alguns estudiosos do orçamento público criaram outros princípios desmembrados dos primeiros. Segundo Oliveira (2019), os princípios da universalidade, unidade, regime de caixa para receitas e competência para despesas começaram a integrar o orçamento federal após a implementação da Lei 4.320/64.

Outras mudanças geradas pela Lei 4.320/64 foi em relação à conjugação do planejamento econômico e à elaboração do orçamento, decorrentes do orçamento de 1968. Comenta Oliveira (2019) que neste ano foi utilizado o orçamento-programa, implementado pelo Decreto-Lei 200/1967. Assim, o orçamento passou a ser instrumento de programação da ação governamental para a execução de projetos, obras e serviços para o bem comunitário (SILVA, 1973).

Desse modo, de acordo com Oliveira (2019), foi possível acreditar numa evolução no desenvolvimento social e econômico na organização financeira pública.

### **2.1.3.2 Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)**

De acordo com Pires & Motta (2006), a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) é “a publicação periódica e sistemática das informações sobre as receitas e as despesas da instituição pública, para que o cidadão possa saber o que está acontecendo e exercer sua cidadania na fiscalização do que o governo faz.”

A LRF, Lei Complementar nº 101/2000, em seu art.1º, §1º, determina:

A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras dívidas consolidadas e mobiliárias, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Baseado no artigo citado ressalta-se que a Regra de Ouro da LRF trata da responsabilidade fiscal no sentido de orientar ao gestor público a utilizar bem e com

responsabilidade os recursos públicos, gastando apenas o que arrecada para não comprometer o planejamento das ações governamentais definidas para cada exercício financeiro.

A LRF tem fundamentação nos princípios constitucionais universais na CF/88, art. 37: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, além dos princípios da probidade administrativa e da economicidade nos gastos públicos (PAZZAGLINI FILHO, 2006). A LRF tem também caráter gerencial por controlar o orçamento e as finanças na contabilidade pública (METZNER *et al.* 2014).

### **2.1.3.3 Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP)**

Elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) tem abrangência nacional e “regulamenta o registro da aprovação e execução do orçamento, resgata o objeto da contabilidade – o patrimônio, e busca a convergência aos padrões internacionais, tendo sempre em vista a legislação nacional vigente e os princípios da ciência contábil” (MCASP, 2023).

O MCASP aprovado pela Secretaria do Tesouro Nacional em colaboração com o Conselho Federal de Contabilidade – CFC e demais órgãos que criaram normas para regulamentar a contabilidade pública no Brasil, compreende cinco partes atualizadas na sua 10ª edição pela portaria conjunta STN/SOF N° 23, de 11 de dezembro de 2023, STN/SRPC N° 22, DE 11 DE DEZEMBRO DE 2023, STN/MF N° 1568, de 11 de dezembro de 2023:

- Parte I - Procedimentos Contábeis Orçamentários
- Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais,
- Parte III – Procedimentos Contábeis Específicos,
- Parte IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e
- Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público.

As normas do MCASP são destinadas apenas aos órgãos públicos (União, DF, Estados e Municípios). Porém, os Conselhos Profissionais e entidades que não são do setor público podem aderir às normas do MCASP por determinação própria ou de seus respectivos órgãos reguladores (MCASP, 2023).

No MCASP são obrigatórios os requisitos de reconhecimento, mensuração e evidenciação das transações e demonstrações contábeis. Se houver conflito com outros atos normativos, prevalecem os atos da MCASP, obedecendo conceitos das demais normas

nessa ordem: “a. Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP) relativa ao assunto; b. Norma Brasileira de Contabilidade (NBC T 16.1 a 16.11), nas partes não revogadas; c. Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP) – Estrutura Conceitual.” (MCASP, 2023).

Especificamente a Parte I do MCASP, que trata dos Procedimentos Contábeis Orçamentários, traz a importância das receitas e despesas orçamentárias, pois é onde o Estado arrecada a receita através dos impostos e devolve (como despesas) isso em bens e serviços à sociedade. Ela tem como objetivo “a harmonização no que se refere à receita e à despesa orçamentária, suas classificações, destinações e registros, de modo a permitir a evidência e a consolidação das contas públicas nacionais.” (MCASP, 2023)

## **2.2 A CONTABILIDADE PÚBLICA NO BRASIL**

Entre as várias ramificações da contabilidade, inserem-se a Contabilidade Pública, cujo objetivo é disciplinar as normas que regem os registros das transações das pessoas jurídicas de direito público – União, Estados, Municípios e Distrito Federal, das Fundações Públicas, Empresas Públicas e Autarquias, fazendo o controle interno e avaliando as prestações de contas dos gestores através do Controle Externo realizado pelos Tribunais de Contas da União e dos Estados, como órgão auxiliar do Poder legislativo.

Angélico (2009) define a contabilidade pública como a “disciplina que aplica, na administração pública, as técnicas de registros e apurações contábeis em harmonia com as normas gerais do Direito Financeiro”. Seguindo o mesmo raciocínio, comenta Konhama (2016) que “a contabilidade se serve das contas para registros, os controles e as análises de fatos administrativos ocorridos na Administração Pública e a escrituração contábil das operações financeiras e patrimoniais efetua-se pelo método das partidas dobradas”.

### **2.2.1 Contextualização**

Segundo a literatura, a contabilidade existe desde que o homem, no início da civilização, sentiu a necessidade de mensurar seu patrimônio. De forma rudimentar, o homem primitivo usava da contabilidade ao computar seus rebanhos e instrumentos de caça e pesca (SILVA, 2013). Entre o sexto e o quarto milênio Antes de Cristo foi possível saber de maneira mais segura esses exemplos de contabilidade na civilização sumério-babilônica, na representação da forma escrita de números (SÁ, 1997).

Até o aparecimento da moeda, a contabilidade teve uma lenta evolução. Antes disso, as negociações eram realizadas através de trocas de mercadorias, e já se registravam os bens, direitos e obrigações. Mas não monetariamente, e sim fisicamente. Com o passar do tempo, o homem foi aperfeiçoando seu método de inventário à medida que havia o desenvolvimento das suas atividades, do comércio, da preocupação com suas propriedades e sua crescente riqueza, e do meio social; e ainda explica o autor que no início do século XIX houve um melhor desenvolvimento contábil, ocorrido na França e Itália. Entendeu-se que a informação por si só de nada vale, que era preciso saber o que fazer com ela. (SILVA, 2013).

No Brasil, a contabilidade, científica e burocraticamente, foi iniciada no período colonial (IUDICIBUS, 2000), ocorrida com a vinda da família real para o Brasil. Silva (2013) complementa que os órgãos legais da profissão contábil fizeram uma profunda e hierarquizada abordagem do assunto dos princípios da teoria da contabilidade.

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) os princípios fundamentais da contabilidade, são: da Entidade; da Continuidade; da Oportunidade; do Registro pelo valor original; da Atualização Monetária; da Competência; da Prudência,(SILVA, 2013).

Iudicibus (2000, p. 90) conceitua os princípios como:

[...] os princípios fundamentais de contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à ciência da contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso país. Concernem, pois, à contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o patrimônio das entidades.

A Contabilidade Pública foi regulamentada pela Lei n. 4320 de 1964, compreendendo quatro sistemas básicos: o Sistema Orçamentário, o Sistema Financeiro, o Sistema Patrimonial e o Sistema de Compensação, e adotou no sistema orçamentário brasileiro o regime misto, ou seja, de caixa e competência (artigo 35 – Lei 4.320).

Silva (2013) explica esses dois tipos de regime:

Regime de caixa é aquele que a receita é reconhecida no período em que é arrecadada e a despesa paga nesse mesmo período. Regime de competência é aquele em que as receitas e as despesas são atribuídas aos exercícios de acordo com a real incorrência, isto é, de acordo com a data do fato gerador, e não quando são recebidos ou pagos em dinheiro.

### 2.2.2 Funções da Contabilidade Pública

Segundo Souza (2017), “a principal função da contabilidade pública é organizar, controlar e fornecer os registros contábeis para melhor administração pública e seus usuários.”

Andrade (2013) afirma que:

[..] a contabilidade registra e permite o controle e análise dos atos e fatos administrativos e econômicos operados no patrimônio de uma entidade pública, possibilitando a geração de informações, variações e resultados sobre a composição deste, auferidos por sua administração e pelos usuários. Suas informações proporcionam o acompanhamento permanente da situação da entidade em questão, da sua gestão envolvendo o início, o meio e o fim. É um importante elemento auxiliar de controle para o atingimento dos objetivos e finalidades e permite uma constante autoavaliação e autocorreção administrativa.

As funções da Contabilidade Pública, ainda conforme Andrade (2013), são: Classificação, Registro, Informação, Controle e Análise, conforme Quadro 2 abaixo:

**Quadro 2: Funções da Contabilidade**

<b>Funções da Contabilidade</b>	<b>Definição</b>
Classificação	“Cada fato administrativo ocorrido na entidade, mediante documentos hábeis e legais, deve ser agrupado em uma mesma natureza e característica para facilitar a leitura da informação e a característica do fato.”
Registro	“A entidade do setor público deve manter procedimentos uniformes de registros contábeis, por meio de processo manual, mecanizado ou eletrônico, em rigorosa ordem cronológica, como suporte às informações.”
Informação	“É a interpretação das demonstrações e dos registros com base nas classificações dos fatos, surge de diversas formas, dependendo da decisão do analista de onde utilizar os dados necessários para extrair as informações.”
Controle	“É a aplicação dos métodos de acompanhamento e fiscalização dos atos, fatos e das demonstrações oriundas destes, buscando o aperfeiçoamento e a integridade da entidade ou ente público.”
Análise	“É o exame de cada parte e do todo contábil, mediante a aplicação de procedimentos próprios ou externos, buscando o conhecimento da natureza dos fatos, das proporções, da evolução e involução dos resultados, propiciando a tomada de decisão com eficiência e eficácia.”

Fonte: Adaptada de Andrade 2013

### 2.2.3 Instrumentos de Planejamento na Administração Pública

Os instrumentos legais de planejamento definidos na Lei 4.320/64 foram aprimorados e redefinidos no Artigo 165 da Constituição Federal de 1988. São eles: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei de Orçamento Anual (LOA),

ferramentas utilizadas para definir as ações governamentais e gerenciar a origem e a aplicação dos recursos públicos, destinados a atender as demandas da população.

O Plano Plurianual é o planejamento estratégico com vigência para quatro anos, sendo ele elaborado pelo chefe do Poder Executivos das esferas federal, estadual, municipal e distrital. Seu objetivo é a condução dos gastos públicos, do período da gestão governamental, de maneira a realizar investimentos e gastos e manutenção do patrimônio público (DE SOUZA SANTOS *et al.* 2013). “A vigência do Plano Plurianual tem uma sistemática na qual o governo eleito, em seu primeiro mandato, elabora um plano para vigorar por um período de quatro anos, do segundo ano do seu próprio mandato ao primeiro ano do governo subsequente” (JUND, 2006). Isso faz com que o governo seguinte dê continuidade às ações do governo anterior. Quanto aos prazos, dizem Araújo e Arruda (2006):

O projeto do plano plurianual elaborado pelo Poder Executivo no primeiro ano de governo, para vigência até o final do primeiro exercício financeiro do mandato governamental subsequente, será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro (31 de agosto) e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa (15 de dezembro).

O PPA garante a continuidade das ações de um governo para o outro (ROCHA, 2004). As etapas do PPA devem ser executadas através da Lei Orçamentária Anual (LOA) de cada exercício financeiro, durante os quatro anos. Essas duas leis devem estar coordenadas entre si, e os investimentos devem ser realizados dentro do ano em exercício. Caso ultrapasse, deve ser incluído no PPA ou em lei autorizando essa inclusão, sob pena de crime de responsabilidade, conforme o artigo 167, parágrafo 1, da Constituição Federal de 1988 (CARVALHO, 2010).

O Quadro a seguir exemplifica de maneira visual o período dos instrumentos de planejamento: O PPA com período de quatro anos, iniciando em 2020, e no segundo ano de mandato presidencial. Assim, no ano anterior, 2019, a LDO é elaborada definindo as ações da LOA do ano seguinte, 2020. Para 2021, a LDO é elaborada em 2020 definindo as ações da LOA 2021 e assim sucessivamente. E é a LOA de cada ano quem observa se as metas e objetivos do PPA estão sendo cumpridos.

### Quadro 3: Instrumentos de planejamento em determinado período

PPA 2020/2023	LDO 2019 Define as ações da LOA para 2020
	LDO 2020 Define as ações da LOA para 2021
	LDO 2021 Define as ações da LOA para 2022
	LDO 2022 Define as ações da LOA para 2023

Fonte: Elaboração própria.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias foi estabelecida pela Constituição Federal de 1988. Seu artigo 165, § 2º, define-a como:

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) compreenderá as metas e prioridades da administração, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da Lei Orçamentária Anual (LOA) e disporá sobre alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

A principal função da LDO é alocar recursos no orçamento anual e garantir que os objetivos e as metas no Plano Plurianual sejam realizados (CHALFUN, 2001).

Rosa (2013) explica que a LDO é lei ordinária e transitória, anual, e que define o orçamento em estrutura e organização. Além de especificar as metas e prioridades da administração pública federal.

Para Nunes (2008), a LDO define quais gastos públicos serão priorizados, define as metas do PPA para o ano posterior e normatiza a elaboração e execução da LOA. Gomes (2004) salienta que o Legislativo poderá acrescentar emendas na LDO, desde que compatíveis com o PPA.

Para executar as ações definidas no PPA e orientadas na LDO, é aprovada a Lei de Orçamento Anual, com objetivo de gerenciar as receitas e despesas públicas em cada exercício financeiro. É realizada por administradores públicos (CONTI, 2009).

Na Constituição Federal de 1988, artigo 165, § 5, a LOA deve atender o seguinte:

§ 5º - A lei orçamentária anual compreenderá:

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

A LOA é anual, como o próprio nome já diz, e não pode ser realizada antes ou depois do período de vigência. Então, existe um ciclo orçamentário para essa organização com as seguintes etapas: elaboração, estudo e aprovação, execução e avaliação (DE SOUZA SANTOS et al. 2013).

Segundo Nunes (2008), são reunidos três orçamentos na LOA: o fiscal, que são os gastos dos três poderes; o de investimentos, que são as empresas estatais; e o da seguridade social, que são das áreas de saúde, previdência e assistência social.

A Lei n. 4320/64 traz em seu artigo 2º o seguinte: “A Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade.” Os três princípios citados nesse artigo são orientações indispensáveis na elaboração dos orçamentos. Vieira (2011) salienta a necessidade do conhecimento dos princípios e de como eles devem ser formados para que se tenha eficácia no exercício do controle e fiscalização do orçamento.

Dentre os demais princípios da LOA, tem-se o princípio do equilíbrio, clareza, publicidade, orçamento bruto, não afetação das receitas, discriminação, exclusividade, exatidão, programação, uniformidade, precedência, legalidade. Alguns desses princípios serão descritos neste trabalho.

Segundo Kohama (2009), o princípio da unidade consiste em se ter um método único, uma política orçamentária uniforme entre os orçamentos de todos os órgãos públicos autônomos. Já para Silva (2009), os recursos não devem ser separados e independentes, devem ir a um só lugar. Assim, os órgãos públicos devem ter um só comando para as disponibilidades. Para ele, este princípio está ligado à prática da movimentação financeira.

O princípio da universalidade tem como finalidade dar controle ao Poder Legislativo acerca das operações financeiras realizadas pelo Poder Executivo, devendo conter no orçamento todas as receitas e despesas do exercício (VIEIRA, 2011).

De acordo com Piscitelli *et al* (1997), no princípio da anualidade o orçamento deve ser elaborado e executado em um determinado período. No Brasil, esse período é de um ano, e ano calendário. Para Araújo e Arruda (2006), nesse tempo determinado são realizadas as previsões das receitas e fixação das despesas. Silva (2009) explica:

Em matéria de despesa, a regra é de aplicação direta, já que as autorizações para gastar são votadas pelo Poder Legislativo para o período de um ano. Mas no que se refere às receitas, o princípio não tem um sentido direto e concreto, uma vez que o cálculo dos prováveis ingressos constitui mera previsão dirigida à procura

do equilíbrio orçamentário, pois as receitas dependem de leis impositivas especiais de vigência permanente e sempre votadas antes da Lei do Orçamento.

Já o princípio do equilíbrio trata do equilíbrio financeiro entre receitas e despesas, ou seja, o total das receitas deve ser igual ao total das despesas. Este princípio está estabelecido no artigo 4 da Lei de Responsabilidade Fiscal, onde a LDO também dispõe sobre esse equilíbrio (ARAÚJO & ARRUDA, 2006).

O princípio da clareza é a forma que o orçamento deve ser expresso, além de forma completa e ordenada (KOHAMA, 2009). Silva (2009) enfatiza a importância dessa clareza, pois o orçamento com termos técnicos em geral não é entendido pela maioria das pessoas, o que dificulta o acompanhamento e dessa forma as cobranças ao governo. Deve ser realizado de forma a facilitar a compreensão.

O princípio da publicidade garante que a sociedade tome conhecimento do orçamento público sendo ele publicado e para que ele se torne válido. A publicidade é necessária a sociedade para que se possa fiscalizar e exigir que seus direitos sejam atendidos. No artigo 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal é enfatizado que o orçamento deve ser de acesso público, divulgados inclusive em meios eletrônicos (VIEIRA, 2011).

### 3 METODOLOGIA

Para atender ao objetivo pretendido nesse trabalho foi realizada, inicialmente, uma metodologia de buscas por meio de palavras-chave; foi feito o uso de *sites* como *Scopus*, *Web of Science*, *EconPapers* e Google Acadêmico para realização de uma revisão bibliográfica capaz de captar as publicações que servissem como contribuição empírica no decorrer do trabalho.

A pesquisa foi realizada através da leitura e interpretação dos materiais bibliográficos citados nas referências, sendo fundamental na busca de elementos que puderam elucidar e esclarecer o problema e atender ao objetivo propostos nesse estudo.

Na classificação da pesquisa quanto aos procedimentos foi utilizada a pesquisa bibliográfica por meio de artigos científicos, teses, dissertações e monografias acessadas diretamente por meio dos documentos ou periódicos originais, tendo sido relevante, também, a obtenção de dados pela via de acesso eletrônico de *sites* da internet.

Gonçalves (2020) diz que:

Um artigo que apresenta uma pesquisa de tipologia teórica, a partir de base bibliográfica, enquadra na modalidade de artigo de revisão de literatura. Um artigo de revisão de literatura é um artigo acadêmico que parte de outros artigos acadêmicos ou científicos, ou ainda de livros ou capítulos de livros, os quais se consideram referências basilares e relevantes daquela temática específica.

Segundo Beuren *et al.* (2003), a pesquisa documental “vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com o objetivo da pesquisa”.

Foi delimitado como recorte histórico nessa pesquisa o orçamento público no Brasil, com enfoque no estudo dos instrumentos de planejamento no controle da gestão governamental, que serviram de embasamento para entender essas questões no Brasil atualmente.

Assim, entende-se que, conforme Barros (2011), a escolha ou opção de um recorte temporal histórico não deve corresponder a um número propositadamente redondo (dez, cem ou mil), mas sim a um problema a ser examinado ou a uma temática que será estudada.

Outrossim, os instrumentos de planejamento no controle da gestão governamental vem sendo objeto de variadas pesquisas no âmbito nacional, tendo como um dos escopos precípuos, a questão do orçamento. O orçamento, por sua vez, é um instrumento de trabalho

largamente utilizado pelos gestores no âmbito público, que procura controlar a atividade financeira do governo além de planejar as ações e metas para um determinado período.

É relevante pontuar que este estudo é mister para as entidades públicas e para o meio acadêmico, pois o acompanhamento do orçamento proporcionará maior transparência à administração e viabilizará a realização de estudos posteriores, além de enriquecer o atual estudo do tema.

Dessa forma, a presente pesquisa foi estruturada nos seguintes tópicos: O Sistema Orçamentário Brasileiro e A Contabilidade Pública no Brasil, bem como seus subtópicos, com o objetivo de responder adequadamente à questão problema citada expressamente nesta monografia.

Para aprofundamento do trabalho, foram pesquisados no Portal da Transparência os dados de receitas e despesas executadas da União nos anos de 2014 a 2022, para validar a teoria estudada. O período escolhido foi o período disponível no site que continham as informações completas (valor total de receitas e despesas) do orçamento anual. Não foi considerado o ano de 2023 por ser ano ainda em curso quando a pesquisa foi concluída.

Para cada ano foi pego o valor completo de cada receita e despesa anual, e em seguida foi calculada a variação percentual entre elas. A variação foi calculada pela seguinte fórmula:

$$\Delta = \frac{\text{Despesa} - \text{Receita}}{\text{Despesa}} \times 100$$

Essa variação percentual permite identificar se houve um *déficit* (despesas maiores que as receitas arrecadadas), impactando negativamente na economia do país, ou se houve *superávit* (receita arrecadada maior que as despesas), representando um excedente através de maior arrecadação ou da redução nos gastos públicos.

#### **4 ANÁLISE E APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS**

Conforme visto e demonstrado através da pesquisa bibliográfica, o processo do orçamento público no Brasil passa pelos instrumentos de planejamento no controle da gestão governamental.

Primeiramente, estudando a evolução do orçamento público, constata-se que o orçamento era o principal instrumento de planejamento nas finanças públicas. Era ele que dava qualidade aos serviços prestados à sociedade, determinando que os gastos públicos estivessem de acordo com o que essa precisava, criando objetivos e metas para o desenvolvimento econômico e social do ente federativo.

Com o desenvolvimento dos cenários econômicos e sociais é natural que haja evoluções, e assim ocorreu com a Constituição Federal, que foi sendo modificada de acordo com as necessidades de cada época. Da mesma forma as leis orçamentárias também foram se atualizando, e foi na Constituição Federal de 1988 que surgiram a Lei das Diretrizes Orçamentárias – LDO, o Plano Plurianual – PPA e a Lei Orçamentária Anual – LOA, ajustando alguns pontos importantes previstos na Lei 4.320/64.

A Lei 4.320/64 regulamenta as normas de finanças públicas para Municípios, Estados, Distrito Federal e União e, a partir dela, o orçamento-programa passou a ser instrumento da ação governamental na execução de projetos, obras e serviços para o bem comum, em conformidade com os planos e metas estabelecidos. Foi também por essa Lei que a Contabilidade Pública foi regulamentada, tendo o Brasil adotado o regime orçamentário misto, onde a receita é registrada pelo regime de caixa e a despesa pelo regime de competência.

Em maio de 2000 foi aprovada a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) que, entre outros benefícios, trouxe modificações ao orçamento público no sentido de controlar as receitas e despesas, delimitando assim as ações dos governantes em relação à necessidade de transparência nas contas públicas ao exigir a publicação dos relatórios de execução orçamentária. Essas alterações possibilitaram aos cidadãos o direito de exercerem sua cidadania ao fiscalizarem a movimentação das receitas arrecadadas e das despesas executadas de cada ente federativo.

A LRF é vista como suporte a transparência e ao planejamento ao considerar como regra de ouro que não se deve gastar mais do que o se arrecada, ou seja, deve haver um equilíbrio fiscal entre as receitas e despesas, colaborando para que o Estado mantenha um

desenvolvimento econômico sustentável.

O MCASP, Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, regulamenta os registros do orçamento público, trabalhando assim junto à LRF, aprovando e executando os orçamentos fazendo a contabilidade necessária de acordo com a legislação.

Ademais, foi possível constatar também que a contabilidade pública segue os princípios contábeis aprovados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que representam a essência da contabilidade e são predominantes no sentido científico e profissional do país.

De acordo com o artigo 163 da Constituição Federal de 1988, são instrumentos de planejamento constitucional o PPA, LDO e LOA. Cada uma dessas leis tem suas particularidades individuais, porém as três se encontram em consonância. O PPA, elaborado pelo Poder Executivo, tem vigência de quatro anos para executar as ações de médio e longo prazo a serem realizados nas distintas esferas de poder. Cada etapa no PPA é executada através da LOA, alocando os recursos materiais, humanos e financeiros necessários para atender as ações que serão atendidas em cada exercício financeiro, conforme dispõe a LDO.

A LDO, por sua vez, define as metas do PPA para o ano posterior e orienta a elaboração da LOA, sendo flexível quanto a emendas que o Poder Executivo pode acrescentar desde que sejam compatíveis com o PPA, visando garantir que as diretrizes, metas e objetivos do PPA sejam alcançados.

Com vigência anual e conforme explicitado na LDO, a Lei Orçamentária Anual concretiza as ações a serem executadas em cada ano de vigência do PPA, além de gerenciar as receitas e despesas públicas em cada exercício financeiro (que coincide com o ano civil), e compreende três importantes peças: o Orçamento Fiscal, o de Investimento e o da Seguridade Social.

Para verificar se de fato a legislação sobre arrecadação de receita e aplicação de recursos cumprem a sua finalidade legal, tomar-se-á como exemplo os dados de Receita Arrecadada para comparar com a Despesa Executada nos Balanços Orçamentários da União do período de 2014 a 2022. A análise desses dados permitirá verificar se os critérios exigidos nas questões orçamentárias estão sendo cumpridos, principalmente no tocante à obediência aos princípios da legalidade, universalidade e equilíbrio das contas públicas.

**Quadro 4: Receitas e Despesas Executadas da União – 2014-2022.**

<b>Ano</b>	<b>Receita Arrecadada (a)</b>	<b>Despesa Executada (b)</b>	<b>% <math>\Delta</math> a e b</b>
2014	R\$ 2.238.551.079.327,88	R\$ 2.556.929.416.302,92	12,45%
2015	R\$ 2.665.685.375.159,13	R\$ 2.881.129.343.468,28	7,48%
2016	R\$ 2.839.711.583.462,82	R\$ 2.945.013.210.313,98	3,58%
2017	R\$ 2.558.047.412.866,96	R\$ 3.350.607.251.386,00	23,65%
2018	R\$ 2.942.387.872.873,97	R\$ 3.459.694.695.823,41	14,95%
2019	R\$ 2.991.564.738.258,26	R\$ 3.243.349.516.844,87	7,76%
2020	R\$ 3.631.448.629.524,17	R\$ 4.127.855.664.613,85	12,03%
2021	R\$ 4.080.231.787.849,41	R\$ 4.334.235.538.956,56	5,86%
2022	R\$ 4.208.048.258.805,22	R\$ 4.861.728.732.821,99	13,45%

Fonte: Adaptado de <<https://portaldatransparencia.gov.br/orcamento>>. Acesso em 05/2023.

O Quadro 4 apresenta nas colunas centrais os valores em reais das receitas arrecadadas e das despesas executadas nos orçamentos da União, no período de 2014 a 2022. Comparando as receitas com as despesas, apresenta-se na última coluna a variação em percentual entre essas duas variáveis para cada exercício financeiro.

A análise realizada nos dados informados acima apresenta como resultado os percentuais indicando que houve excesso de gastos. Analisando-se esses dados, vê-se que em todos os anos exibidos a despesa ultrapassou o valor da receita arrecadada, sendo o ano de 2017 com o maior percentual de gasto, ultrapassando aproximadamente 23,65% a receita arrecadada, seguido do ano 2018, com 14,95%.

Nos anos de 2016 e 2021 foram os anos de menores variações, ou seja, os valores em reais das despesas foram maiores que as receitas arrecadadas, porém menores em relação aos demais anos, com variação de 3,58% e 5,86% respectivamente.

Constata-se que tanto os valores das receitas arrecadadas como as despesas executadas tiveram crescimento gradativo ao longo dos anos analisados, ou seja, ao mesmo tempo em que a receita crescia, a despesas também aumentava, apresentando um desequilíbrio nas contas públicas, corroborando para que o objetivo do governo não fosse alcançado no sentido de utilizar com responsabilidade os recursos públicos, que buscava manter um equilíbrio orçamentário, visando melhorar o desenvolvimento e o bem-estar social.

O orçamento público é um instrumento de planejamento que estima a arrecadação da receita para fixar as despesas a serem executadas, ciente da necessidade de obedecer a regra de ouro LRF: “não gastar mais do que a receita arrecadada”. Nesse contexto, a LRF tem a responsabilidade de garantir, através da programação financeira, maior efetividade na

execução das despesas públicas. Ela visa a redução dos níveis de endividamento público por meio da obtenção de resultados positivos entre receitas e despesas (MELO, 2017).

A análise dos dados coletados na União nos anos de 2014 a 2022 comprovou que as despesas executadas foram maiores que as receitas arrecadadas no período investigado, gerando um desequilíbrio nos orçamentos anuais da União, além de demonstrar o não cumprimento ao princípio do equilíbrio orçamentário. Na relação gasto *versus* receita, as margens variaram todas positivamente, demonstrando que, em cinco, dos nove anos analisados, a variação foi maior que 10%.

Em relação à administração pública, o orçamento, as finanças e o planejamento são, até os dias atuais, aplicados de forma legal pelos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, ficando a cargo do Poder Executivo, planejar as ações que serão implementadas para atender as demandas da população, cujas despesas muitas das vezes acabam ultrapassando o montante de recursos arrecadados, conforme apresenta o Quadro 3.

Os três instrumentos (PPA, LOA e LDO) juntamente com as demais leis citadas são bases para o bom funcionamento da gestão financeira-orçamentária do país e se repetem periodicamente. Eles, em suas particularidades, têm grande importância na contabilidade do setor público e devem ser realizadas para atender as necessidades dos entes federativos. É possível saber se com o orçamento o governo consegue manter suas atividades e ainda realizar investimentos com os recursos próprios; se houver um *superávit*, por exemplo, cobrem-se as despesas e ainda se realizam investimentos sem buscar recursos de terceiros. Deve-se zelar pelo seu cumprimento e pela transparência das contas públicas, que cabe também a sociedade ser parte disso, analisando e apontando qualquer eventual descontrole.

## 5 RECOMENDAÇÕES FINAIS

Conforme visto e demonstrado através da pesquisa bibliográfica e da análise e resultados apresentados, foi possível entender a importância dos instrumentos de planejamento para o controle da gestão governamental.

Foi relatado na pesquisa o processo do orçamento público no Brasil, destacando os seus principais pontos desde o princípio: conceito, evolução, tipos e normas legais, além de dar uma contextualização da contabilidade pública no Brasil, suas funções e chegando ao principal: seus instrumentos de planejamento PPA, LDO e LOA no controle da gestão governamental.

Foi analisado que esses instrumentos juntamente com as demais leis são base para o bom funcionamento da gestão financeira-orçamentária e de como devem ser realizadas conforme previsto para que sejam atendidas as necessidades dos entes federativos.

Conclui-se que o objetivo do trabalho foi alcançado, pois foi realizado o estudo acerca do tema e deu-se a conhecer a base de como os instrumentos de planejamento devem ser no Brasil, com os levantamentos de estudos relevantes acerca do tema através de artigos científicos e traçando uma linha de evolução evidenciando os aspectos históricos mais relevantes. Assim como a análise de dados concretos da evolução histórica do orçamento da União, que constatou essa veracidade. Na análise foi possível verificar que o Brasil de maneira geral vem cumprindo as determinações e especificações das leis que regem a elaboração e execução do orçamento.

Fica também evidenciada a importância de uma administração eficiente dos gestores públicos na eficiência dos recursos públicos e suas aplicações, com planejamento, realização e manutenção e evitando endividamento nos recursos e serviços demandados pela população.

Como recomendação para futuras investigações, pode-se sugerir que outros temas sejam pesquisados a partir de dados mais completos sobre a receita arrecadada e a despesas executado, coletados no âmbito da União, Estados e Municípios.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**. 5. ed. – São Paulo: Atlas, 2013.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade Pública: da Teoria a Prática**. São Paulo: Saraiva, 2006

BARROS, José D'Assunção. **O Projeto de Pesquisa em História**. Petrópolis: Editora Vozes, 2011, 7ª edição.

BEUREN, Ilse Maria et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

BRASIL. Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Brasília, 1964.

LOLOBRÍGIDA MARADEI, Antônio Reis; JOSE, Adriano. **A contabilidade pública, como instrumento de apoio para participação popular nas decisões políticas**. Revista Gestão em Foco – Edição nº 12 – Ano: 2020.

CARVALHO, Deusvaldo. **Orçamento e Contabilidade Pública. Teoria, Prática e mais de 800 exercícios**. 5ª Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

CHALFUN, Nelson. **Entendendo a contribuição da política fiscal, do PPA e da LDO para a gestão fiscal responsável**. Rio de Janeiro: IBAM/BNDES, 2001.

CONTI, José Mauricio. **Orçamentos Públicos, A Lei 4.320/1964 comentada**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

DE SOUZA SANTOS, Gislaiane; MARQUES, Valéria Elvira; GOUVEIA, José Antônio Rodrigues. **A importância do orçamento na contabilidade pública**. 2013.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

GOMES, Rinaldo Jefferson da Silva; **Orçamento Público: A experiência do orçamento participativo no município de Cabedelo 2001-2002**. João Pessoa, 2004.

GONÇALVES, Jonas Rodrigo. Como elaborar uma resenha de um artigo acadêmico ou científico. **Revista JRG de Estudos Acadêmicos**. Ano III, Vol. III, n.7, jul.-dez., p.95-107, 2020.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

JUND, Sergio. **Administração, orçamento e contabilidade pública**. 2. ed. São Paulo: Editora Elsevier, 2006.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. – 15. ed. – São Paulo: Atlas, 2016.

MCASP. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 10ª edição  
<[https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:48458](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:48458) >. 2023.

MELO, Wildney Lucio de. **Orçamento público: uma análise das receitas arrecadadas e despesas empenhadas no município de Uberlândia entre 2013 e 2016**. 2017.

METZNER, C. M.; BRAUM, L. M. S.; TORMEM, D. S. BERTOLINI, G. R. F. Licitações e Transparência na Contabilidade Pública. **Revista Gestão Pública Práticas e Desafios**, v. 6, n. 2, p. 122-142, abr. 2014.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 1.ed. Brasília, 2009.

NUNES, Paulo Henrique Ferreira. **Orçamento Público e Finanças como Conteúdo Curricular no Ensino Médio**. Brasília, 2008.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Autoritarismo e Crise Fiscal no Brasil (1964-1984)**, São Paulo, Huci- tec, 1995.

OLIVEIRA, Lizziane Souza Queiroz Franco de. **Orçamento público na história do constitucionalismo brasileiro: a lei 4.320/64 e a permanência do projeto político institucional militar na constituição de 1988**. 2019.

PAZZAGLINI FILHO, M. **Crimes de Responsabilidade Fiscal**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

PIRES, J. S. D. B.; MOTTA, W. F. **A evolução histórica do orçamento público e sua importância para a sociedade**. Enfoque: Reflexão Contábil, 2 (25), 16–25. 2006.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias; ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade Pública: Uma Abordagem da Administração Financeira Pública**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1997

REIS, Heraldo da Costa. **Curso de elaboração, execução e controle do orçamento**. Lição 10. Rio de Janeiro: IBAM, 1981.

ROCHA, Denise. **O Orçamento Público ao Alcance do Cidadão**. São Luís, 2004.  
ROSA, Maria Berenice. Contabilidade do setor público. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2013

SÁ, Antonio Lopes de. **História geral e das doutrinas da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.

SILVA, Bueno. A contabilidade pública e o impacto da lei de responsabilidade fiscal na administração pública. **Anuário Acadêmico-científico da UniAraguaia**, v. 2, n. 1, p. 01-32, 2013.

SILVA, José Afonso da. **Orçamento-Programa no Brasil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

SILVA, Lino Martins. **Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo da Nova Contabilidade Pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SILVA, Valmir Leôncio da. **A Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Uma Abordagem Prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SILVA, Valmir Leôncio da. **A Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público: uma abordagem Prática**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2014.

SOUZA, Eduardo F. et al. **CONTABILIDADE PÚBLICA NA GESTÃO MUNICIPAL, NO MUNICÍPIO DE ABADIÂNIA-GO**. 2017.

VIEIRA, Vanessa Moraes. **A importância do orçamento público: uma análise geral sobre seus principais aspectos e o despertar da consciência cidadã**. 2011.