

UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS – UFGD
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ECONOMIA
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

JOSISLAINE SANTOS ARAUJO BARBOSA

**TRANSPARÊNCIA PÚBLICA: ANÁLISE DO BALANÇO PATRIMONIAL E
RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL DO MATO GROSSO DO SUL EM
OBSERVÂNCIA AO PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA.**

DOURADOS/MS

2018

JOSISLAINE SANTOS ARAUJO BARBOSA

**TRANSPARÊNCIA PÚBLICA: ANÁLISE DO BALANÇO PATRIMONIAL E
RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL DO MATO GROSSO DO SUL EM
OBSERVÂNCIA AO PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA.**

Trabalho de Graduação apresentado à Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia da Universidade Federal da Grande Dourados, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Me. Glenda de Almeida Soprane

Banca Examinadora:

Me. Juarez Marques Alves

Dra. Maria Aparecida Farias de Souza Nogueira

Dourados/MS

2018

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho primeiramente ao meu Deus e Pai tão amoroso, que tem me dado graça e força na caminhada da vida, enchendo sempre o meu coração de paz e alegria.

Dedico também a minha família que sempre me apoiou e me incentivou a permanecer firme, nos momentos mais difíceis, principalmente a minha maravilhosa mãe Edinalva que nunca desistiu de mim.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por ser tão bondoso e longânimo comigo, por ter me abençoado com pessoas especiais em minha vida, que me ajudam e sempre me dão apoio quando preciso. Por me dar uma família incrível, minha mãe, meu pai e meus irmãos.

Agradeço a professora mestre Glenda de Almeida Soprane por ter sido minha orientadora, ter tido toda a paciência comigo e me ajudado nesse processo. Foi de muita importância cada sugestão, cada correção, para conclusão deste trabalho.

Agradeço ao professor mestre Juarez Marques Alves e a professora doutora Maria Aparecida Farias de Souza Nogueira por terem participado da banca examinadora, pelo carinho e dedicação que tiveram comigo. Agradeço ainda ao professor mestre Juarez pela força e apoio que me prestou durante a execução deste trabalho.

Agradeço a todos os professores que fizeram parte da minha formação e contribuíram para isso.

E finalmente, agradeço a todos os meus amigos, que direta ou indiretamente me acompanharam e me apoiaram.

RESUMO

A transparência das informações na Administração Pública permite à sociedade o acesso às contas públicas, de forma detalhada, e são apresentadas de maneira simples para facilitar o entendimento e acompanhamento das finanças públicas. O objetivo desta pesquisa foi identificar a coerência das informações dos relatórios de transparência da gestão pública, relativo às operações de crédito internas e externas entre o período de 2011 a 2016 do Estado do Mato Grosso do Sul, publicados no *site* da Secretaria do Tesouro Nacional. A metodologia utilizada neste trabalho, quanto a abordagem é uma pesquisa qualitativa, quanto aos objetivos é classificada como descritiva, já quanto aos procedimentos é uma pesquisa documental, bibliográfica e ainda um estudo de caso. Para isso, foi analisado os relatórios de transparência da gestão pública, divulgados no *site* da Secretaria do Tesouro Nacional, relativo às operações de crédito internas e externas do Estado de Mato Grosso do Sul. O resultado desta pesquisa demonstrou que o Estado do Mato Grosso do Sul possui várias divergências nas informações apresentadas nos relatórios de transparência da gestão pública, referente às operações de crédito internas e externas. Concluindo assim, que não atende as disposições da Lei de Responsabilidade Fiscal quanto a transparência na gestão pública estadual.

Palavras chave: Transparência Pública; Lei de Responsabilidade Fiscal; Dívida Pública.

ABSTRACT

Transparency of information in Public Administration allows society to access public accounts in detail and they are presented in a simple way to facilitate the understanding and monitoring of public finances. The objective of this research was to identify the coherence of the information on the transparency reports of the public management, regarding internal and external credit operations between the period of 2011 to 2016 of the State of Mato Grosso do Sul, published on the website of the National Treasury Secretariat. The methodology used in this work, as far as the approach is concerned is of a qualitative research, as for the objectives it is classified as descriptive, as far as the procedures is a documentary, bibliographic research and still a case study. For this purpose, transparency reports of the public management, published on the website of the National Treasury Secretariat, regarding internal and external credit operations of the State of Mato Grosso do Sul were analyzed. The results of this research showed that the State of Mato Grosso do Sul has several divergences on the information presented in the transparency reports of public management regarding internal and external credit operations. It is therefore possible to conclude that it does not comply with the provisions of the Fiscal Responsibility Law regarding transparency in state public management.

Keywords: Public Transparency; Fiscal Responsibility Law; Public debt.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	8
1.1 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA.....	9
1.2 OBJETIVOS.....	10
1.2.1 Objetivo Geral.....	10
1.2.2 Objetivos Específicos.....	10
1.3 JUSTIFICATIVA.....	10
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	12
2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	12
2.2 PRINCÍPIOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	14
2.3 ORÇAMENTO PÚBLICO.....	15
2.3.1 Planejamento Governamental.....	16
2.3.2 Peças Orçamentárias ou Instrumentos Básicos de Planejamento.....	17
2.4 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.....	19
2.4.1 Transparência.....	20
2.4.2 Eficiência.....	20
2.5 FINANÇAS PÚBLICAS.....	22
2.6 DÍVIDA PÚBLICA.....	23
2.6.1 Operações de Crédito.....	23
2.7 DÍVIDA DO ESTADO.....	26
3 METODOLOGIA.....	28
3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	29
3.2 OBJETO DA PESQUISA.....	30
3.3 TÉCNICAS DE COLETA DE DADOS.....	30
3.4 TÉCNICAS DE ANÁLISE DE DADOS.....	30
4 RESULTADOS E DISCUSSÕES.....	32
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	37

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	38
--	-----------

1 INTRODUÇÃO

As leis que estruturam a Administração Pública, referente ao atendimento dos serviços públicos, para o bem-estar social, tem sua estrutura dividida em três esferas: municipal, estadual e federal. O serviço público como um conjunto de atividades que exerce a função de promover o bem-estar social, é executado pelo Estado, tendo como finalidade realizar sua atividade de forma harmoniosa para cumprir seu objetivo, que é satisfazer a prosperidade pública (KOHAMA, 2009).

A contabilidade pública, como um ramo da ciência contábil, estuda a atividade administrativa e econômica registrando as operações patrimoniais no setor público, tornando possível a geração de informações, resultados e as variações em sua composição. Seu objetivo é apresentar uma ferramenta para que os agentes públicos tenham a capacidade de tomar decisões, no início, meio e fim das atividades inerentes ao patrimônio público. Serve como elemento auxiliar de controle indispensável para alcançar as metas preestabelecidas, permitindo autocorreção e avaliação administrativa (ANDRADE, 2010).

Ainda, segundo Andrade (2010), o Orçamento Público também chamado de Orçamento-Programa é o planejamento do Estado em matéria, seja na manutenção de suas atividades ou execução dos projetos. Como instrumento do poder público, é utilizado para exibir seus programas através da discriminação da origem dos recursos e seu montante. Assim, o orçamento é a ligação entre o planejamento e as funções executivas da organização onde os recursos alocados tendem à execução de seus objetivos.

Os princípios orçamentários previstos na Constituição Federal e na Lei nº 4.320/64 são os seguintes: unidade, anualidade, universalidade, programação, especificação, exclusividade, clareza, equilíbrio e publicidade. Estes princípios normatizam a instituição orçamentária, e referente ao controle pelo Poder Legislativo, lhe proporciona consistência (ARAÚJO; ARRUDA, 2009).

As peças orçamentárias precisam relacionar-se entre si, e além de discriminar a previsão das receitas e fixação das despesas, incluir no orçamento a representação monetária. Enquanto isso, o Plano Plurianual deve explicitar todas as ações de forma coordenada para que os outros instrumentos de planejamento e seus valores expressos sejam compatíveis com o mesmo (ANDRADE, 2010).

A informatização é muito importante na Contabilidade Pública, devido ao fato de ser exigida da administração pública, nos três níveis de governo, a obediência a um sistema complexo de leis de todos os gêneros e conceitos variados da administração do patrimônio

público, sendo alguns princípios: legalidade, economicidade, legitimidade, razoabilidade, eficiência e eficácia (ARAÚJO; ARRUDA, 2009).

Araújo e Arruda, (2009 p. 59), dizem que “com o advento da informatização dos registros contábeis em todas as suas fases, os fatos contábeis de diversas naturezas são lançados simultaneamente, gerando informativos contábeis gerenciais, [...]” permitindo o acompanhamento da administração do patrimônio de forma detalhada, agilizando o processo de tomada de decisão.

De acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal a Administração Pública se obriga a publicar os demonstrativos nos *sites* de transparência locais, estaduais e nacionais os seus relatórios financeiros, dentre eles, as operações de crédito, sendo o *site* da Secretaria do Tesouro Nacional uma dessas plataformas de publicação do Órgão Público.

No *site* do Tesouro Nacional encontra-se sobre as operações de crédito dos entes públicos que, com base na Lei nº4.320/64, na Lei de Responsabilidade Fiscal e na Resolução do Senado Federal nº43/01, dividem-se em operações por Antecipação da Receita Orçamentária (ARO), e operações que compõe a dívida fundada ou consolidada, integrantes da dívida flutuante (BRASIL, 2016).

Conforme escreveu Silva (2009, p. 340), “a noção de *transparência* no âmbito governamental é cada vez mais empregada em países que defendem o processo democrático de acesso às informações sobre a ação dos gestores públicos [...]”. A transparência, como um alicerce da democracia representativa, incentiva o contribuinte e os que se julgam donos da informação são inibidos de agirem livremente. E ainda fornecem informações que auxiliam os administradores nas decisões quanto à redução dos custos de monitoramento das ações administrativas e a promoção de melhorias na corporação dos governos.

1.1 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA

O Estado de Mato Grosso do Sul, assim como os demais entes da federação, deve divulgar no *site* de seu portal, no do Banco Central do Brasil (BACEN) e no da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) as contas públicas em seus relatórios de prestação de contas, os valores relativos ao endividamento público. Nestes, deve haver coerência nas operações de crédito internas e externas quanto ao endividamento público.

Sendo assim, esta pesquisa procura responder à questão: Os Relatórios de Gestão, quanto a Dívida Pública do Estado de Mato Grosso do Sul publicados no *site* do STN

demonstram o correto endividamento do Estado relativo às operações de crédito de longo prazo, no período de 2011 a 2016?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo geral

Identificar a coerência das informações dos relatórios de transparência da gestão pública, relativo às operações de crédito internas e externas entre o período de 2011 a 2016 do Estado do Mato Grosso do Sul, publicados no *site* da Secretaria do Tesouro Nacional.

1.2.2 Objetivo específico

Analisar os relatórios de transparência de gestão pública, divulgados no *site* da Secretaria do Tesouro Nacional, relativo às operações de crédito internas e externas do Estado de Mato Grosso do Sul, durante os anos de 2011 a 2016.

1.3 JUSTIFICATIVA

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) determina que devem ser observadas as normas técnicas e legais, na previsão da receita, quanto ao índice do crescimento econômico ou dos preços, por exemplo, com um acompanhamento dos últimos três anos dos demonstrativos e da metodologia utilizada. É importante observar que a Constituição Federal, no artigo 167, informa que as receitas de operações de crédito, no seu montante previsto, não podem exceder as despesas de capital, com ressalva para os créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa autorizados e aprovados, mediante maioria absoluta pelo Poder Legislativo (ARAÚJO; ARRUDA, 2009).

Leite (2014) teve como objetivo de sua pesquisa identificar a eficácia e a concisão das informações sobre operações de créditos internas e externas contraídas pelo município de Dourados, no período de 2009 a 2013, tendo por base os demonstrativos divulgados nos *sites* do Banco Central e Secretaria do Tesouro Nacional. E buscou verificar a coerência das informações registradas de modo a identificar o cumprimento ou não do princípio da

eficiência na transparência da gestão pública do município. E teve por resultado que ele não atende ao princípio da eficiência, visto que apresentou divergências quanto à veracidade das informações, concluindo que o município não atende ao disposto da LRF quanto à transparência em sua gestão.

Figueiredo e Santos (2014) realizaram uma análise crítica sobre as propostas elaboradas pelos participantes da 1ª Conferência Nacional sobre Transparência e Controle Social (CONSOCIAL) com o objetivo de identificar se as propostas elaboradas pela sociedade durante a 1ª Consocial contribuíram para o exercício do controle social com base na transparência e no acesso à informação. E observou a necessidade de maior divulgação das informações referente à administração pública, à exteriorização das competências dos instrumentos de participação social e à capacitação do cidadão para o exercício da participação social.

Cruz, Silva e Santos (2009) apresentaram como objetivo a verificação do nível de transparência fiscal eletrônica nos *sites* dos maiores municípios do Estado do Rio de Janeiro, incluindo os fatores que, possivelmente, influenciam a transparência eletrônica da gestão fiscal. Tendo como resultado, que as evidências empíricas apontaram baixos níveis de transparência fiscal eletrônica, considerados incompatíveis com o desenvolvimento socioeconômico dos municípios.

Keunecke, Teles e Flach (2011) apresentaram como objetivo a análise do nível de transparência dos sítios eletrônicos dos cinco municípios catarinenses mais populosos, para descobrir se estão atendendo satisfatoriamente as obrigações da Lei de Responsabilidade Fiscal. Tiveram como resultado que todos os municípios atendem a Lei Complementar nº 131 de 2009, que garante ao cidadão brasileiro o acesso por meio eletrônico às contas públicas, e reforça a importância de que as contas públicas sejam divulgadas de forma a facilitar a *accountability* e a sua compreensão por parte dos cidadãos.

Neto, Cruz e Vieira (2006) tiveram por objetivo a abordagem da transparência das contas das universidades públicas brasileiras, com enfoque prático no uso da *internet* como instrumento de publicidade. Observaram as práticas adotadas pela UFSC para publicidade de suas contas públicas, identificando limitações e qualidades. Evidenciou a necessidade e a obrigatoriedade de as instituições públicas de ensino divulgarem suas contas na *Internet*.

Neste sentido, espera-se com esta pesquisa, identificar se existem coerência e eficiência na publicidade das informações dos relatórios de transparência da gestão pública, relativo às operações de crédito internas e externas entre o período de 2011 a 2016 do Estado do Mato Grosso do Sul, publicados no *site* da Secretaria do Tesouro Nacional.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

No referencial teórico serão abordados sobre o que é a Administração Pública, sua função, os princípios básicos da Gestão Pública, os princípios orçamentários, destacando o princípio da eficiência. Será tratado ainda, sobre o orçamento público, o planejamento governamental e as peças orçamentárias, a Lei de Responsabilidade Fiscal, as finanças e a dívida públicas, as operações de crédito e a dívida do Estado.

2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Administrar não é apenas executar um serviço, engloba também, governar, dirigir, exercendo o trabalho com o intuito de obter um resultado útil, ou seja, é gerir os serviços públicos. Com isso, identifica-se a existência de uma relação entre Administração Pública e Serviço Público, pressupondo nitidamente que a execução do segundo seja feita privativamente pelo primeiro, isto, porque a Administração Pública considera este serviço indispensável à existência e funcionamento da sociedade (KOHAMA, 2009).

Araújo e Arruda (2009, p.4) define Administração Pública como um “conjunto coordenado de funções que visam a boa gestão da coisa pública, de modo a possibilitar que os interesses da sociedade sejam alcançados”. Com o propósito de cumprir os deveres básicos do Estado, em especial os serviços indispensáveis à sociedade, a administração pública funciona como um conjunto de processos, que por meio dos recursos públicos, humanos, materiais, institucionais ou financeiros são coordenados e administrados com o objetivo de definir e implementar as políticas públicas.

O Estado é a organização política do poder, que tem por função fundamental, a promoção do bem comum, sendo então, definida por Nação politicamente organizada. “[...] a Organização Político-administrativa Brasileira é a de um Estado Federal e caracteriza-se pela união indissolúvel dos Estados-membros, dos Municípios e do Distrito Federal [...]” (KOHAMA, 2009, p. 10-12,).

Segundo Silva (2004) quanto à estrutura da Administração Pública ela pode ser classificada em funções quanto aos órgãos e ao objeto. As funções quanto aos órgãos podem ser volitivas, que é exercidas por quem tem o poder de decisão para formar e expressar a vontade suprema da entidade; diretivas, essas interpretam e executam as decisões adotadas

pelos órgãos volitivos, ou seja, regulamentam o que foi decidido, dirigem e coordenam o trabalho dos órgãos de execução, sendo o intermediário; e, finalmente as funções executivas, que cumprem as instruções e decisões pré-estabelecidas pelas funções anteriores, dizendo respeito à realização das tarefas que objetivam alcançar os fins da entidade.

Já as funções quanto ao objeto são classificadas em funções de direção, que tem por objetivo informar, disciplinar e governar o trabalho econômico, até que os esforços empregados induzam a realização eficaz dos fins requeridos; funções de gestão que estão relacionados à obtenção, transformação, aplicação e consumo de bens para alcançar a finalidade proposta pela administração; e, de controle, compreende o exercício em todos os níveis e órgãos, estabelecendo que o trabalho administrativo será racionalizado com a simplificação dos processos (SILVA, 2004).

Segundo Araújo e Arruda (2009) o gerenciamento das finanças e do orçamento do setor governamental é responsabilidade da administração financeira e orçamentária. No Brasil ela se divide em União, Estados, Distrito Federal e Municípios, que visa o equilíbrio, a eficiência, eficácia, economicidade e efetividade na gestão pública compreendendo toda a infraestrutura composta por recursos humanos e materiais.

Para Kohama (2009) a administração pública se baseia numa estrutura de hierarquia com graduação de autoridade, com diversas categorias funcionais, que distribui as funções de seus órgãos, e estabelece uma relação de subordinação, através do Poder Executivo. Por isso ela é fundamentada numa estrutura de poder, sendo sua função privativa, o elemento típico da organização dos serviços administrativos.

A função executiva, pela análise da estrutura estatal, se divide em: administração direta, indireta e auxiliar. A administração direta compreende a organização do Estado como pessoa administrativa, onde se encontra o núcleo central constituído dos órgãos máximos do Poder Legislativo, Poder Executivo e Poder Judiciário, com atuação na esfera Federal, Estadual e Municipal. Já a administração indireta auxilia nas atividades, com a organização administrativa das pessoas jurídicas que estão vinculadas pelo Estado adicionadas à administração pública. E a administração auxiliar funciona como uma complementação à ação do Estado, subdividindo-se em descentralização por cooperação, ou institucional, e descentralização por colaboração; esta, por sua vez, transfere o exercício de encargos públicos a terceiros, como concessionários e organizações sociais, por exemplo (SILVA, 2004).

Para uma gestão eficaz dos recursos públicos, constitucionais, busca-se seguir determinados princípios básicos, abordados na sequência.

2.2 PRINCÍPIOS BÁSICOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Conforme apresentou Araújo e Arruda (2009) os princípios básicos do orçamento surgiram da necessidade de apresentar uma linguagem padrão para elaborar e interpretar os orçamentos anuais corretamente, sendo inquestionáveis enquanto vigentes, e sem exigência de um ato demonstrativo, são aceitos como verdadeiros e indiscutíveis. Com isto, pode-se afirmar que os princípios básicos determinam os procedimentos de preparação do orçamento acompanhando-o e mantendo o controle. Eles são ainda fundamentos que normatizam a instituição orçamentária, previsto na Lei nº 4.320/64, em seu artigo 2º, que diz: “A Lei de Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa, de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecida os princípios de unidade, universalidade e anualidade”.

Ainda para Araújo e Arruda (2009) os princípios fundamentais que devem ser obedecidos, no Brasil são os princípios da unidade, que compreende na abrangência das receitas e despesas do exercício financeiro em uma *única peça*. O princípio da anualidade apresenta que a previsão da receita e fixação da despesa precisa obedecer a um período limitado de tempo. Enquanto que o da universalidade implica na inclusão de todas as receitas e despesas no orçamento público, a fim de possibilitar ao Poder Legislativo o controle sobre as operações financeiras realizadas pelo Poder Executivo, que está amparado pela Lei nº 4.320/64:

Artigo 3º A Lei de Orçamento compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei.

Parágrafo Único. Não se consideram para os fins deste artigo as operações de crédito por antecipação de receita, as emissões de papel-moeda e outras entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros.

Artigo 4º A Lei de Orçamento compreenderá todas as despesas próprias dos órgãos do governo e da administração centralizada, ou que por intermédio deles se devam realizar, observando o disposto no artigo 2º.

Silva (2004) apresenta como parte dos princípios orçamentários, o princípio da exclusividade. Este provém do aspecto jurídico do orçamento, dispondo que, com exceção de autorização para contratação de operações de crédito, não poderá haver previsão de receitas e fixação de despesas estranhas ao orçamento. E o princípio da especificação, que por sua vez, cumpre o caráter formal do orçamento, ao se referir à classificação e designação dos itens apresentados neste. Por isso é importante para que se cumpra a finalidade da gestão dos negócios públicos, ou seja, para que a administração pública mantenha o controle das receitas

e despesas do Estado, é necessário que estas, estejam devidamente discriminadas e especificadas.

O princípio da clareza também é importante, pois salienta a necessidade de que o orçamento seja completo, ordenado e apresentado de forma clara, para que seja facilmente compreendido. Juntamente com o princípio do equilíbrio, que apresenta a necessidade de um equilíbrio financeiro entre receita e despesa pública; logo, estas devem ser iguais. E ainda o da publicidade, neste, dispõe o artigo 37 da Constituição Federal, que “o orçamento público deverá ser publicado para que toda comunidade possa tomar conhecimento dos objetivos do Estado e para que ele possa ter validade”. A Lei de Responsabilidade Fiscal no artigo 48 preconiza que o orçamento deve ser divulgado, também nos meios eletrônicos de acesso público, e devem ser elaborados de forma compreensível pela população (ARAÚJO; ARRUDA, 2009).

2.3 ORÇAMENTO PÚBLICO

O sistema de planejamento integrado permite ao Governo cumprir sua responsabilidade em proporcionar o melhor nível de bem-estar da sociedade, apropriando-se de técnicas de programação e planejamento. Esse sistema faz um diagnóstico da situação atual para identificar as ações e alterações desenvolvidas, e isso para projetar situações desejadas num plano de longo prazo (KOHAMA, 2009).

Segundo Silva (2004) o orçamento é um instrumento da administração pública como um ato de autorização e prevenção das despesas que o Estado deve efetuar no exercício financeiro. Seu estudo pode ser objetivo ou subjetivo. No aspecto objetivo estuda a Lei do Orçamento e as normas referente a sua preparação nas etapas, preventiva, executiva e crítica da fase jurídica. No aspecto subjetivo constitui no ato de aprovação pelo povo, através de seus representantes eleitos, dos gastos que o Estado realizará durante o exercício.

Conforme escreveu Araújo e Arruda (2009) quanto à classificação do Orçamento, ele pode ser chamado de tradicional ou clássico e orçamento-programa ou moderno. O orçamento tradicional enfatiza a intenção do gasto, usando como instrumento o processo de elaboração de um documento simples que irá detalhar as receitas e autorização de despesas. Esse tipo de orçamento era significativo até a década de 1960. No fim da década de 1950 surgiu, nos Estados Unidos, o orçamento-programa, que se chamava Sistema de Planejamento,

Programação e Orçamentação onde, para se estimar os recursos financeiros e o destino a que viriam ter, era feito um programa de trabalho.

Ainda para Araújo e Arruda (2009) o orçamento-programa é o adotado no Brasil por determinação da Lei nº 4.320/64, que diz que a Lei do Orçamento deve conter a discriminação da receita e despesa, para evidenciar o programa de trabalho e a política econômico financeira.

O Decreto-lei nº 200/67, em seu artigo 7º, determina que:

A ação governamental obedecerá ao planejamento que vise a promover o desenvolvimento econômico social do País e a segurança nacional, norteando-se segundo planos e programas e compreenderá a elaboração e atualização de, entre outros instrumentos básicos, do orçamento-programa anual, que pormenorizará a etapa do programa plurianual a ser realizada no exercício seguinte e que servirá de roteiro à execução coordenada do programa atual.

As formas de como se dá o planejamento serão abordadas na sequência.

2.3.1 PLANEJAMENTO GOVERNAMENTAL

Segundo Silva (2004) o planejamento governamental recebe contribuição do orçamento-programa, que expressa com uma veracidade maior, a responsabilidade do Governo para com a coletividade, por indicar claramente os objetivos da sociedade. É um processo racional na definição dos objetivos e meios para alcançar a realização das ações do governo, que precisa obedecer às características a seguir; a) diagnóstico da situação existente; b) identificação das necessidades de bens e serviços; c) definição clara dos objetivos para a ação; d) discriminação e quantificação de metas e seus custos; e) avaliação dos resultados obtidos; e, f) estar integrado com os demais instrumentos de planejamento.

A Organização das Nações Unidas (ONU), a partir de estudos técnicos e científicos, adotou um sistema de Planejamento Integrado para determinar as ações que serão realizadas pelo poder público, com o objetivo de executar as prioridades de acordo com os meios disponíveis. Isso se dá uma vez que os recursos são escassos, em contrapartida com as necessidades da coletividade, nos países subdesenvolvidos, segundo os estudos abordados (KOHAMA, 2009).

Para que o processo de planejamento seja bem-sucedido, é necessário que atenda aos princípios da racionalidade e razoabilidade, que reduz as alternativas e obtém compatibilidade com os recursos; da previsão, que antevê as ações para alcançar os objetivos almejados, a possibilidade de controle com os recursos disponíveis; e da universalidade, que abrange todas

as fases do processo administrativo, econômico e social, juntamente com todos os setores e níveis da administração (SILVA, 2004).

Ainda sobre os princípios do processo de planejamento Silva *et al*, (2004) apresenta o princípio da unidade, onde os planos orçamentários devem ser integrados e coordenados entre si, e elaborados em compatibilidade com o plano plurianual e aceitação pelo Congresso Nacional, segundo o § 4º do artigo 165 da Lei de Responsabilidade Fiscal. O princípio da continuidade determina que se tenha o dever constitucional de oferecer continuamente diversos serviços à população, visando a melhoria dos processos de trabalho. E, finalmente, o princípio da aderência, o qual indica a ligação necessária do planejamento as organizações, ou seja, se refere ao comprometimento dos órgãos para o alcance dos objetivos preestabelecidos.

2.3.2 PEÇAS ORÇAMENTÁRIAS OU INSTRUMENTOS BÁSICOS DE PLANEJAMENTO

Segundo Andrade (2010) entre a função do planejamento nas entidades públicas e as instituições privadas existe uma diferença considerável. Isto porque à Administração Pública é possível alterar a estrutura organizacional, através de atos normativos do Poder Executivo e Legislativo. O orçamento deve descrever a representação monetária de parte do plano, e ainda conter a previsão de receitas e a fixação de despesas necessárias, relacionando as peças orçamentárias entre si.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 165, define a hierarquia dos processos de planejamento do orçamento como: Plano Plurianual, sendo um instrumento que estabelece as diretrizes, os objetivos e as metas para as despesas de capital e para as relativas aos programas de duração continuada; Lei de Diretrizes Orçamentárias, que compreende as metas e prioridades, além de orientar a elaboração da lei de orçamento anual; e Orçamento Anual, dispondo sobre a previsão da receita e a fixação da despesa, contendo programas de ação do governo e os diversos tipos de despesas necessários a cada um desses programas (ANDRADE, 2010).

A Constituição de 1988, art. 165, determina que “leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão o plano plurianual; as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais para parametrizar o orçamento”. O plano plurianual corresponde a um período de quatro anos, nesse tempo ele tem a função de ordenar as ações do governo para alcançar as propostas e objetivos fixados. Não pode ser iniciado nenhum investimento que exceda o exercício

financeiro, se não estiver incluído no plano plurianual ou autorizada por lei, sob pena de crime de responsabilidade (ARAÚJO; ARRUDA, 2009).

Segundo Kohama (2009) o plano plurianual é um plano de médio prazo. A lei que o instituir, estabelecerá, por região, as diretrizes, metas e objetivos da administração pública para as despesas de capital e despesas referentes aos programas continuados.

O § 9º, inciso I, do artigo 165 da Constituição Federal, diz:

§ 9º Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual.

O § 2º do artigo 35 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias diz:

Até a entrada em vigor da lei complementar a que se o artigo 165, § 9º, I, será obedecida a seguinte norma:

I – o projeto do plano plurianual, para vigência até o final do primeiro exercício financeiro do mandato presidencial subsequente, será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do primeiro período da sessão legislativa.

Conforme apresentado por Silva (2004) com base na Lei nº 4.320/64 e no Projeto de Lei, a proposta para a Lei de Diretrizes Orçamentárias deve contemplar: o Projeto de Lei; demonstrativos da despesa por função; análise da capacidade de endividamento; e, mensagem contendo a análise da execução do Plano Plurianual, justificando eventuais desvios; prioridades propostas para definição das metas do plano plurianual a serem implementadas na lei orçamentária anual subsequente; proposta de concessão de vantagens ou aumento de remuneração, criação de cargos, alteração de carreiras e de admissão adicional de pessoal; proposta de alteração da legislação tributária para viabilização das metas previstas na lei de diretrizes; política de aplicação das agências de fomento; proposta dos limites estabelecidos para os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário; e, análise da receita, justificando os critérios adotados na estimativa.

A Lei Orçamentária Anual, ou Lei de Meios, discrimina a previsão da receita e fixação da despesa pública, para evidenciar a política econômico financeira e o programa de trabalho do governo, seguindo os princípios de unidade, universalidade e anualidade. Segundo o artigo 165, § 5º da Constituição Federal, ela é um instrumento legal que contém o orçamento fiscal da União, Estados, Municípios, órgãos e entidades da administração pública direta e indireta (ANDRADE, 2010).

Para a execução orçamentária bem ocorrer, dispõe-se de regras, entre as quais, as contidas na Lei de Responsabilidade Fiscal.

2.4 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

De acordo com Araújo e Arruda (2009) a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) veio para conseguir o tão desejado equilíbrio fiscal. Os capítulos IV, V e VI, estabelecem regras de gestão para alcançar o controle da despesa pública. Para a LRF, serão consideradas irregulares, não autorizadas e lesivas ao patrimônio público a geração de despesa ou aquisição de obrigação que não atendam às regras descritas a seguir. Para constituir aumento de despesa, seja por criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental, é necessário que seja acompanhado da estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes e declaração do ordenador da despesa de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias.

A Lei de Responsabilidade Fiscal trata das definições básicas no que se refere a dívida pública consolidada, a qual dispõe no art. 29, o seguinte:

Art. 29. Para os efeitos desta Lei Complementar, são adotadas as seguintes definições:

I - dívida pública consolidada ou fundada: montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras do ente da Federação, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito, para amortização em prazo superior a doze meses;

II - dívida pública mobiliária: dívida pública representada por títulos emitidos pela União, inclusive os do Banco Central do Brasil, Estados e Municípios;

III - operação de crédito: compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros;

IV - concessão de garantia: compromisso de adimplência de obrigação financeira ou contratual assumida por ente da Federação ou entidade a ele vinculada;

V - refinanciamento da dívida mobiliária: emissão de títulos para pagamento do principal acrescido da atualização monetária.

§ 1º Equipara-se a operação de crédito a assunção, o reconhecimento ou a confissão de dívidas pelo ente da Federação, sem prejuízo do cumprimento das exigências dos arts. 15 e 16.

§ 2º Será incluída na dívida pública consolidada da União a relativa à emissão de títulos de responsabilidade do Banco Central do Brasil.

§ 3º Também integram a dívida pública consolidada as operações de crédito de prazo inferior a doze meses cujas receitas tenham constado do orçamento.

§ 4º O refinanciamento do principal da dívida mobiliária não excederá, ao término de cada exercício financeiro, o montante do final do exercício anterior, somado ao das operações de crédito autorizadas no orçamento para este efeito e efetivamente realizadas, acrescido de atualização monetária.

O artigo 30 da LRF trata dos limites da dívida pública e das operações de crédito, onde propõe que a dívida consolidada da União, Estados e Municípios devem obedecer aos limites e condições de forma coerente com as normas estabelecidas. Conforme descrito no §3º esses limites serão fixados em percentual da receita corrente líquida para cada esfera de governo e aplicadas igualmente a todos os Entes da Federação que a integram.

2.4.1 TRANSPARÊNCIA

A Lei de Responsabilidade Fiscal no capítulo IX, na seção I, dispõe sobre a transparência da gestão fiscal:

Art. 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.

§ 1º A transparência será assegurada também mediante:

I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos;

II - liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público; e

III – adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A.

§ 2º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disponibilizarão suas informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais conforme periodicidade, formato e sistema estabelecidos pelo órgão central de contabilidade da União, os quais deverão ser divulgados em meio eletrônico de amplo acesso público.

A transparência das informações na administração pública serve para garantir à sociedade o direito de receber informações sobre as contas públicas de seu interesse. O que permite ao cidadão o acesso às contas públicas de forma detalhada e descritas de maneira simples para tornar possível o acompanhamento claro e transparente das finanças públicas (CRUZ; SILVA; SANTOS, 2009).

2.4.2 EFICIÊNCIA

Eficiência é alcançar o resultado esperado em determinado serviço ou atividade, ou seja, a virtude de produzir um efeito. Nesse caso, quando se trata da Administração Pública, o

princípio da eficiência diz respeito ao sucesso na execução dos serviços públicos, inclusive na informação dos relatórios financeiros publicados pelos servidores, considerando a efetividade e eficácia dessas informações em relação aos usuários.

Como escreveu Martos (2013) “[...] o princípio da eficiência é vetor axiológico qualitativo do modo de agir da administração pública, no exercício da atividade financeira do Estado, [...]”. Está ligado ao planejamento, ao modo de execução do serviço público pelo Estado.

Pelo princípio da eficiência, o Estado deve desenvolver um planejamento e ação eficiente para a arrecadação de acordo com o interesse público, respeitando os limites, direitos e garantias fundamentais do contribuinte, obedecendo ao princípio da legalidade (MARTOS, 2013).

Ainda sobre a função do princípio da eficiência, Leite *apud* Moraes (2001) declara que este tem o dever de inculcar a Administração Pública e aos seus servidores, a busca pelo bem comum, através do exercício imparcial, transparente e eficaz de suas competências, buscando sempre a qualidade, adotando critérios legais e morais, para o melhor uso possível dos recursos públicos, a fim de evitar desperdícios e garantir uma maior rentabilidade social.

Segundo Leite (2014) para o bom funcionamento da atividade da Administração Pública é importante e indispensável seguir o conceito da eficiência, porque assim, é possível garantir a eficácia e qualidade na utilização dos recursos pelos gestores públicos, considerando que enquanto os recursos são limitados, aumenta a demanda da sociedade.

Este princípio permite a interpretação e orientação de regras e princípios já vigentes, que por meio de suas dimensões, a eficácia e efetividade, possibilitam a harmonia e coordenação desses conceitos. Na dimensão da eficácia, o princípio da eficiência pressupõe que o Estado em sua atividade financeira deve atender aos objetivos determinados pela Constituição Federal e Lei de Responsabilidade Fiscal, para satisfazer a sociedade. E a efetividade diz respeito ao impacto social e econômico que pode causar, influenciando ou não, na realização do bem comum (MARTOS, 2013).

Sendo assim, é possível observar que o princípio da eficiência promove uma gestão de maior qualidade, transparência e efetividade em seus atos, quando utilizado de forma responsável, como bem ponderados pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

2.5 FINANÇAS PÚBLICAS

Segundo Andrade (2010) receita constitui-se como todo o recolhimento em dinheiro, ou direitos que tenha o governo de recolher para os cofres públicos, mediante leis, convênios, contratos e outros títulos, que seja de finalidade específica. Essas podem ser classificadas em receitas orçamentárias ou extra orçamentárias, que caracterizam acréscimos ao patrimônio público. Quanto à categoria econômica, as receitas orçamentárias podem ser receita corrente, receita de capital.

Para garantir uma maior transparência nas finanças públicas, os artigos 8º e 50º, da LRF, dispõe:

Art. 8º [...]

Parágrafo Único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso da que em que ocorrer o ingresso.

Art. 50º. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

I – à disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada;

Para Araújo e Arruda (2009, p.82) a receita pública “[...] engloba todo e qualquer recolhimento de recursos feitos aos cofres públicos, realizado sob a forma de numerário e de outros bens representativos de valores, que o governo tem o direito de arrecadar [...]”. A receita pública tem quatro estágios que são: previsão, que é a estimativa prevista pelo governo para o exercício financeiro; lançamento, que verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação identificando o sujeito passivo e analisando os elementos do tributo devido; arrecadação, quando o contribuinte efetua o pagamento de suas obrigações; e, recolhimento, o momento em que é repassado ao Tesouro Público toda importância arrecadada.

A despesa é toda saída de recursos ou pagamento efetuado pelos agentes responsáveis para quitar os gastos fixados na Lei do Orçamento ou em lei especial, destinados a custeios, investimentos, aumentos patrimoniais, depósitos, consignações e pagamento de dívidas. Elas são reconhecidas pelo regime de competência, e divididas em despesas orçamentárias e extra orçamentárias (ANDRADE, 2010).

Segundo Kohama (2009) a despesa orçamentária é a que já está prevista, fixada no orçamento público, sendo sua realização dependente de autorização legislativa. Na lei do Orçamento, essa discriminação será feita desmembrando a despesa com pessoal, material, obras e outras classificações de acordo com a necessidade da administração pública.

2.6 DÍVIDA PÚBLICA

Segundo o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) a dívida pública consolidada, é o montante das obrigações financeiras, apurado sem duplicidade, incluindo emissão de títulos do Ente da Federação, contraídos através de convênios, contratos e leis, e da realização de operações de crédito para amortização, após um ano, dos precatórios judiciais emitidos a partir de 5 de maio do ano de 2000, e não pagos durante a execução do orçamento em que foram incluídos.

Andrade (2010) define dívida como uma obrigação ou compromisso financeiro que uma pessoa física ou jurídica assume, podendo ser de direito privado ou público, com o intuito de cobrir faltas de caixa para pagamentos de despesas. No caso do setor público, ele contrai a dívida pela chamada operações de crédito, que são utilizadas para viabilizar as obras e serviços públicos que, sem essas operações, levariam muito tempo para se conseguir as verbas necessárias.

A constituição da dívida pública, se administrada correta e responsavelmente, torna possível um melhor funcionamento da economia, proporcionando, conseqüentemente, um aumento no bem-estar social. Isto se dá, à medida que o endividamento público garante níveis equilibrados dos investimentos do Estado e de seus serviços prestados à população, uma vez que, as finanças públicas podem sofrer perdas inesperadas, o que, de outro modo, causariam um aumento nos impostos, afetando diretamente a sociedade e acarretando um desequilíbrio ainda maior (SILVA; CARVALHO; MEDEIROS, 2009).

A economia pode se valer do endividamento público para auxiliar a política monetária e contribuir para um sistema financeiro consolidado. O Banco Central, para controlar a liquidez de mercado e atingir seu objetivo, que é garantir a estabilidade da moeda, utiliza títulos públicos, e estes, representam um importante referencial na emissão de títulos privados. O mercado de títulos, em desenvolvimento, possibilita a ampliação do sistema financeiro de um país, proporcionando sua estabilidade macroeconômica financeira (SILVA; CARVALHO; MEDEIROS, 2009).

2.6.1 OPERAÇÕES DE CRÉDITO

O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (2017) informa que o conceito de operação de crédito foi estabelecido pela Lei Complementar nº101, de 4 de maio de 2000 –

Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), e o define como o compromisso financeiro assumido por abertura de crédito, aquisição financiada de bens, emissão de título e aceite, e ainda recebimento antecipado de valores oriundos da venda de bens e serviços, arrendamento mercantil, entre outras operações similares, com a inclusão do uso de derivativos financeiros.

Conforme escreveu Silva (2004) entre os principais focos da Lei de Responsabilidade Fiscal, está o controle do endividamento público, podendo ser classificado em dívida pública consolidada e operação de crédito por antecipação de receita.

Ele ainda descreve que, para ocorrer a efetuação de operações de antecipação de receita, precisam ser decorrentes de abertura de crédito em instituição financeira que venceu na competição eletrônica promovida pelo Banco Central do Brasil, conforme está no § 2º do art. 38 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Os casos, nos quais são proibidos a realização de operações de antecipação de receita, são: a) enquanto existir operação anterior da mesma natureza não integralmente resgatada ou b) no último ano do mandato do titular do Poder Executivo Federal, Estadual ou Municipal (SILVA, 2004).

A Lei de Responsabilidade Fiscal apresenta um conceito amplo ao definir operações de crédito, por isso alguns casos que não são considerados operações de crédito para o sistema financeiro, o são para a LRF, dependendo, no entanto, de prévia verificação pelo Ministério da Fazenda. As operações de compra financiada de bens ou serviços, empréstimos, arrendamento mercantil, contratos de financiamento e outras de derivativos financeiros são considerados pela legislação como operações de crédito (BRASIL, 2017).

Segundo informa o site do Tesouro Nacional (2017), no que se refere à operações de crédito interno, ele diz que:

Inicialmente, o Estado, o Distrito Federal ou o Município deve entrar em contato com uma instituição financeira, agência de fomento ou outras instituições de crédito, a fim de negociar as condições da operação pretendida, observando os limites e condições previstos na legislação em vigor.

Definidas as condições da operação, a instituição financeira escolhida adotará as providências cabíveis relativas ao regulamento do crédito ao setor público (Resolução nº 2.827/2001 e alterações), estabelecido pelo Conselho Monetário Nacional (CMN) e operacionalizado pelo Banco Central do Brasil (BACEN), na qualidade de entidade executiva do CMN.

Essas providências não serão necessárias quando a operação de crédito não envolver instituição integrante do Sistema Financeiro Nacional. É o caso de uma operação de crédito externo ou interno cujo credor não seja uma instituição financeira (instituição não financeira).

As instituições financeiras, nos termos do art. 10 da Lei Complementar nº 148, de 25 de novembro de 2014, poderão (a partir de 05/02/2017) realizar diretamente a verificação de limites e condições prevista no art. 32 da Lei Complementar nº 101/2001 desde que sigam os critérios definidos na Portaria MF nº 413, de 4 de novembro de 2016.

Uma vez que a Portaria STN nº 9, de 05/01/2017 estabeleceu o envio de pedido de verificação de limites, condições e garantia da União por meio do Sistema de Análise da Dívida Pública, Operações de Crédito e Garantias da União, Estados e

Municípios – SADIPEM, é necessário que tanto o Ente Federativo quanto a Instituição Financeira possuam Certificado Digital, a fim de que possam ter acesso ao referido sistema.

Para realizar operação de crédito interno a Instituição Financeira precisa cadastrar o Pedido de Verificação de Limites e Condições (PVL) da operação pretendida no Sistema de Análise da Dívida Pública dos Estados e Municípios (SADIPEM), com todos os documentos necessários à análise do pleito. No caso das entidades que não integram o Sistema Financeiro Nacional o próprio ente interessado pode enviar o PVL no SADIPEM (BRASIL, 2017).

As operações de crédito externo não precisam atender às regras de crédito ao setor público do Conselho Monetário Nacional (CMN). No entanto, é necessária a prévia recomendação da Comissão de Financiamentos Externos (COFIEEX), que é um órgão integrante da estrutura do Ministério do Planejamento (MP), cujo objetivo é avaliar e selecionar programas de interesse do setor público, financiados por operações de crédito externo com entidades credoras do exterior (BRASIL, 2017).

No *site* do Tesouro Nacional (Brasil 2017), em relação às operações de crédito externo, encontramos o seguinte:

A contratação está sujeita à **autorização** específica do **Senado Federal** (art. 52, inciso V, da CF/88 e art. 28 da RSF nº 43/2001). Conforme já relatado, é atribuição do Ministério da Fazenda a instrução do processo de autorização, que será encaminhado, após análise, ao Senado Federal.

Caso haja a constatação de que a documentação recebida não é suficiente para a sua análise, a Secretaria do Tesouro Nacional solicitará a complementação dos documentos e informações. Caso não haja limites para contratar ou o Ente não atenda às condições para receber garantia da União, o pedido poderá ser arquivado mediante comunicação ao interessado. Na ocorrência de fatos novos que justifiquem, e persistindo o interesse, o interessado poderá solicitar a reanálise do pleito.

É importante lembrar a necessidade de **rápido atendimento das solicitações de informações complementares**, pois muitos dos documentos têm validade limitada, tornando frequentes novas solicitações, caso as anteriores não tenham sido atendidas com rapidez.

Em operações de crédito externo, normalmente o credor exige garantia da União. Quando isso ocorre, a operação estará sujeita a análise específica, nos termos e condições definidos na RSF nº 48/2007. Para tanto, deve ser solicitada a concessão de garantia da União, observando as instruções específicas no capítulo 13 deste Manual.

Cabe destacar que, para a realização da operação de crédito externo, antes de sua tramitação final na STN, após a negociação das minutas contratuais do Acordo de Empréstimo, é necessário atender ao disposto pelas Resoluções nº 2515, de 29/6/1998 e nº 3844, de 23/3/2010 do Banco Central do Brasil, no que concerne ao Registro de Capital Estrangeiro no módulo Registro de Operações Financeiras – ROF do Registro Declaratório Eletrônico – RDE, junto ao Departamento Econômico (Depec), da Diretoria de Política Econômica (Dipec), do Banco Central do Brasil.

As operações de crédito são executadas com o intuito de cobrir o desequilíbrio orçamentário, através de contratos ou emissão de títulos da dívida pública, sendo destinados também para financiamento de obras. Chamada de operação de crédito interno, esta, diz

respeito às contratações com credores que residem no país, e operação de crédito externo, quando o contrato é realizado com organizações internacionais, ou instituições financeiras de países estrangeiros (BRASIL, 2017).

Há operações que por representarem compromissos financeiros relevantes, são consideradas operações de crédito, apesar de não o ser exclusivamente, mas se constituem por força legislativa. O § 1º do artigo 29 da Lei de Responsabilidade Fiscal “dispõe que se equipara à operação de crédito a assunção, o reconhecimento ou a confissão de dívidas pelo ente da Federação.” (BRASIL, 2000).

No § 1º do artigo 3º da Resolução nº 43 de 2001 do Senado Federal (RSF) apresenta as equiparações a operação de crédito:

- a) Recebimento antecipado de valores de empresa em que o Poder Público detenha, direta ou indiretamente, a maioria do capital social com direito a voto, salvo lucros e dividendos, na forma da legislação;
- b) Assunção direta de compromisso, confissão de dívida ou operação assemelhada, com fornecedor de bens, mercadorias ou serviços, mediante emissão, aceite ou aval de títulos de crédito;
- c) Assunção de obrigação, sem autorização orçamentária, com fornecedores para pagamento a posteriori de bens e serviços.

Segundo Andrade (2010), a Constituição Federal de 1988 e a Lei Complementar nº 101/00 determinam a publicação dos resumos de execução orçamentária e financeira, e ainda o acesso público dos demonstrativos patrimoniais, incluindo o acesso pela *internet*, onde o cidadão pode verificar, mediante a prestação de contas do Estado, a legitimidade dos fatos registrados.

2.7 DÍVIDA DO ESTADO

A Secretaria do Tesouro Nacional (STN) administra os contratos de dívidas dos Estados, por força das leis que autorizam o refinanciamento destas através do Banco do Brasil S.A. e da Caixa Econômica Federal, que são seus agentes financeiros. Em caso de inadimplência a STN pode reaver os recursos mediante execução das garantias previstas em contrato ou em lei.

Segundo informa o *site* da STN:

A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101, de 2000), por meio do seu art. 35, vedou novos contratos de refinanciamento de dívidas e os últimos contratos firmados com os estados, no âmbito da Lei n. 9.496, de 1997, instituíram a obrigação de que fossem firmados os Programas de Reestruturação e Ajuste Fiscal, de maneira a que fosse monitorada a situação fiscal daqueles que refinanciaram suas dívidas, atividade atribuída à Secretaria do Tesouro Nacional.

A Secretaria do Tesouro Nacional verifica os limites e condições que os Estados tem para firmar operações de crédito. “A competência está prevista no art. 32 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Finalmente cabe à Secretaria do Tesouro Nacional analisar a concessão de garantias da União (avais e outras garantias) a estados ou municípios”. Ela também disponibiliza informações estatísticas relevantes das finanças estaduais, ao público em geral.

Segundo o disposto no art. 31 da Lei de Responsabilidade Fiscal, se a dívida consolidada da União, Estado ou Município ultrapassar seu limite, no término de um quadrimestre, ela será reconduzida até o fim dos três subsequentes, tendo a obrigação de ser reduzida no mínimo em 25%, sendo impedida de realizar operação de crédito interna ou externa, enquanto incorrer no excesso da dívida.

3 METODOLOGIA

A pesquisa é definida como um conjunto de procedimentos sistemáticos cujo objetivo é encontrar soluções para indagações propostas, pelo uso de métodos científicos, baseado no raciocínio lógico. Em qualquer forma todos os conceitos de pesquisa, apontam seu caráter racional predominante (ANDRADE, 2010).

Num sentido mais amplo, método é a ordem que se deve impor aos variados processos utilizados para atingir certo resultado ou fim desejado. Entende-se por método, nas ciências, o conjunto de processos ligados à investigação e na demonstração da verdade. Sendo assim, ele não é inventado, mas depende essencialmente do objeto da pesquisa. Como os cientistas que tiveram êxito em suas investigações devido ao cuidado que tiveram de anotar os passos por onde passaram e os meios que os levaram aos resultados. Foi dessa maneira que os processos empíricos, no princípio, se transformaram gradativamente em métodos científicos (CERVO; BERVIAN; SILVA, 2007).

Para Oliveira (1999, p. 57), “método é uma forma de pensar para chegar a natureza de um determinado problema, quer seja para estudá-lo, quer seja para explicá-lo.”

Utiliza-se um método quando se quer ensinar algo a outro, e este pode ser eficaz ou não. Por isso, antes é preciso estabelecer o objetivo ou o fim que deseja alcançar, depois de tê-los é que se é possível definir um método. Com isto, método é o meio que permite chegar aos objetivos planejados (COSTA; COSTA, 2009).

Quanto aos métodos, Cervo, Bervian e Silva (2007) classificam como aquele que se vale da observação, comparação, análise, descrição e síntese, quer experimental ou racional, além dos processos mentais, comuns a todo tipo de investigação.

Já o método de procedimentos, podem ser comparativos ou de abordagem. O método comparativo tem a finalidade de averiguar semelhanças e explicar as divergências identificadas, realizando comparações, que podem ser tanto de grupos no presente, no passado, ou entre ambos, como também entre sociedades iguais ou diferentes quanto aos estágios de desenvolvimento. O método de abordagem pode ser dedutivo, indutivo, experimental e dialético, sendo este último uma forma de investigação da realidade pelo estudo de sua ação recíproca (COSTA; COSTA, 2009).

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Quanto à abordagem esta é uma pesquisa qualitativa. Conforme escreveu Gressler (2007), a abordagem qualitativa é diferente da abordagem quantitativa, uma vez que não se utiliza de instrumentos estatísticos para o processo de análise. Sendo assim, ela não envolve manipulação de estudos experimentais, mas, é utilizada para expor a complexidade de um determinado problema, levando em consideração todos os componentes de determinado caso em suas influências e interações.

Quanto aos objetivos pode ser classificada como descritiva. Pesquisas descritivas são mais solicitadas por empresas comerciais, institutos pedagógicos, partidos políticos entre outros. Nelas os fatos são observados, registrados, analisados e interpretados sem que o pesquisador os altere ou influencie de alguma forma. Ao serem elaboradas de uma forma mais simples se assemelham às pesquisas exploratórias (ANDRADE, 2010).

Já quanto aos procedimentos é uma pesquisa documental, pois fontes utilizadas nesse tipo de pesquisa são, além de documentos impressos, também outros, como gravações, jornais, documentos legais, fotos e filmes por exemplo. Nesse caso, esses documentos são tratados como matéria-prima, e a partir deles o pesquisador pode desenvolver sua análise e investigação (SEVERINO, 2013).

Ela é também bibliográfica, onde a pesquisa abrange toda a bibliografia pública no que se refere ao tema estudado, podendo ser chamada ainda de pesquisa de fontes secundárias. Alguns exemplos são, jornais, revistas, publicações avulsas, livros, monografias, pesquisas, e meios de comunicação orais, como o rádio e a televisão. A finalidade da pesquisa bibliográfica é conceder ao pesquisador o acesso direto a tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto (MARCONI; LAKATOS, 2015).

E ainda, um estudo de caso, que tem sido de uso frequente e mais apropriado para as pesquisas nas áreas da sociologia, psicologia, administração, planejamento social e da ciência política. Com um foco profundo nos estudos do passado e presente no cenário socioeconômico, cultural e político de um indivíduo, instituição ou comunidade. O estudo de caso ainda pode ser entendido como uma maneira de manter unificadas características importantes para certo problema científico que esteja sendo estudado (GRESSLER, 2007).

3.2 OBJETO DE PESQUISA

O objeto dessa pesquisa foram os Relatórios de Gestão Fiscal, e Demonstrativos Financeiros, do estado do Mato Grosso do Sul, registrados no *site* da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e neles estão divulgadas as informações financeira, orçamentária e patrimonial, e o endividamento dos Estados brasileiros no que se refere à dívida contratual interna e externa junto ao Sistema Financeiro e Tesouro Nacional respectivamente.

3.3 TÉCNICAS DE COLETA DE DADOS

Para responder aos objetivos específicos foram pesquisados, selecionados e baixados os Demonstrativos Financeiros, no *site* da Secretaria do Tesouro Nacional, como os Relatórios de Gestão Fiscal (RGF), Balanço Patrimonial (BP) e Operações de Crédito, onde estão informados os valores da dívida contratual interna e externa do Estado do Mato Grosso do Sul. Foram verificados os valores informados das operações de crédito nos anos de 2011 a 2016.

A coleta dos dados foi realizada entre os dias 4 e 10 de março de 2018, onde foi acessado o *site* da Secretaria do Tesouro Nacional e baixado um por um os arquivos do Balanço Patrimonial e do Relatório de Gestão Fiscal referente aos anos de 2011 a 2016, a fim de serem analisados as contas da Dívida Consolidada Interna e Externa, tanto do BP como do RGF, e comparados anualmente as contas apresentadas.

3.4 TÉCNICAS DE ANÁLISE DE DADOS

Foi feito uma análise detalhada e comparabilidade entre os valores da dívida contratual interna e externa, informados nos Relatórios de Gestão Fiscal (RGF) e Balanço Patrimonial (BP), para encontrar possíveis divergências quanto aos dados apresentados nos relatórios de transparência da gestão pública relativo às operações de crédito internas e externas do Estado do Mato Grosso do Sul nos anos de 2011 a 2016.

Foi analisado também quanto à compatibilidade dos valores apresentados da Dívida Consolidada Interna e Externa do Balanço Patrimonial e do Relatório de Gestão Fiscal para

identificar se esses valores informados são compatíveis. E ainda foi observado se o valor do ano atual informado no ano seguinte referente a conta apresentada são equivalentes.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Para atender aos objetivos propostos nesta pesquisa, foram realizadas as análises das informações publicadas no *site* da Secretaria do Tesouro Nacional, no que se refere às Operações de Crédito de Longo Prazo do Estado do Mato Grosso do Sul, nos exercícios financeiros de 2011 a 2016 para identificar a eficiência/clareza das informações descritas nos diversos relatórios contábeis.

O Balanço Patrimonial, Cadastro das Operações de Crédito e Relatório de Gestão Fiscal, publicados no *site* da STN, são os relatórios analisados.

Tabela 01: Dívida Consolidada de 2011, Estado de Mato Grosso do Sul (em R\$).

SALDO DE 2010	Dívida Cons. Interna	Dívida Cons. Externa
Balanço Patrimonial	6.465.755.805,43	153.045.115,67
Relatório de Gestão Fiscal	6.465.755.805,43	153.045.115,67
Diferença	-	-
SALDO DE 2011		
Balanço Patrimonial	6.565.034.735,89	547.965.751,62
Relatório de Gestão Fiscal	6.565.034.735,89	547.965.751,62
Diferença	-	-

Fonte: Elaborado pela autora com dados da pesquisa (STN).

Na Tabela 01 se encontra uma apresentação dos dados informados sobre a dívida consolidada (Dívida Cons.), no Balanço Patrimonial (BP), e Relatório de Gestão Fiscal (RGF) do ano de 2011, comparado com o ano anterior (2010).

Pode-se observar que em 2011 a dívida consolidada interna, registrada no Balanço Patrimonial, foi no valor de R\$ 6.565.034.735,89, enquanto que a dívida consolidada externa foi de 547.965.751,62, onde, somando esses valores temos um total de R\$ 7.113.000.487,51; equivalendo às mesmas informações apresentadas no Relatório de Gestão Fiscal. Foi analisado o valor informado em 2011 referente a Dívida Cons. Interna e Externa de 2010 e não houve divergências. Quanto ao saldo anterior informado, o BP é encontrado em arquivos separados por ano e não tem informação do saldo do ano imediatamente anterior. Já o RGF informa na mesma planilha o saldo do ano anterior.

Tabela 02: Dívida Consolidada de 2012, Estado de Mato Grosso do Sul (em R\$).

SALDO DE 2012	Dívida Cons. Interna	Dívida Cons. Externa
Balanço Patrimonial	6.637.055.975,68	682.775.356,37
Relatório de Gestão Fiscal	6.658.909.421,00	682.775.356,37
Diferença	-21.853.445,32	-

Fonte: Elaborado pela autora com dados da pesquisa (STN).

Conforme ilustrado na Tabela 02, verifica-se que no ano de 2012 a dívida consolidada interna, registrada no Balanço Patrimonial, foi no valor de R\$ 6.637.055.975,68, enquanto que a dívida consolidada externa foi de 682.775.356,37. O valor apresentado, da dívida consolidada interna do Relatório de Gestão Fiscal é de R\$ 6.658.909.421,00, divergindo do valor informado no BP, com uma diferença de R\$ 21.853.445,32, somente sendo igual ao valor informado de Dívida Cons. Externa do BP.

Vale observar que o valor da Dívida Cons. Interna apresentada no Relatório de Gestão Fiscal de 2012 referentes ao saldo de 2011, informado na tabela 01 é de R\$ 6.589.747.420,05 o que não corresponde ao valor informado na Tabela 02. No entanto, não havia nenhuma nota explicativa para notificar o porquê da divergência.

Tabela 03: Dívida Consolidada de 2013, Estado de Mato Grosso do Sul (em R\$).

SALDO DE 2013	Dívida Cons. Interna	Dívida Cons. Externa
Balanço Patrimonial	6.992.830.338,85	784.485.219,87
Relatório de Gestão Fiscal	7.087.787.487,82	784.485.219,87
Diferença	-94.957.148,97	-

Fonte: Elaborado pela autora com dados da pesquisa (STN).

A Tabela 03 informa que no ano de 2013 a dívida consolidada interna, registrada no Balanço Patrimonial, foi no valor de R\$ 6.992.830.338,85, enquanto que a dívida consolidada externa foi de 784.485.219,87. Enquanto que o valor apresentado, da dívida consolidada interna do Relatório de Gestão Fiscal é de R\$ 7.087.787.487,82, divergindo do valor informado também no BP, tendo uma diferença em R\$ 94.957.148,97. Quanto aos valores da Dívida Cons. Interna e Externa de 2012 informados em 2013 no RGF são equivalentes.

Tabela 04: Dívida Consolidada de 2014, Estado de Mato Grosso do Sul (em R\$).

SALDO DE 2014	Dívida Cons. Interna	Dívida Cons. Externa
Balanço Patrimonial	547.843.804,64	4.893.799,52
Relatório de Gestão Fiscal	7.094.529.089,04	747.652.768,10
Diferença	-6.546.685.284,40	-742.758.968,58

Fonte: Elaborado pela autora com dados da pesquisa (STN).

Conforme apresentado na Tabela 04, verifica-se que no ano de 2014 a dívida consolidada interna, registrada no Balanço Patrimonial, foi no valor de R\$ 547.843.804,64, enquanto que a dívida consolidada externa foi de 4.893.799,52. Já os valores apresentados, da Dívida Cons. Interna do Relatório de Gestão Fiscal é de R\$ 7.094.529.089,04, e o da Dívida Cons. Externa é de R\$ 747.652.768,10, divergindo do valor informado da Dívida Cons. Interna e Externa do BP, com uma diferença de R\$ 6.546.685.284,40 e R\$ 742.758.968,58 respectivamente. Quanto aos valores da Dívida Cons. Interna e Externa do RGF informados em 2014 referentes ao ano anterior são iguais.

Tabela 05: Dívida Consolidada de 2015, Estado de Mato Grosso do Sul (em R\$).

SALDO DE 2015	Dívida Cons. Interna	Dívida Cons. Externa
Balanço Patrimonial	33.459.898,79	8.538.855,17
Relatório de Gestão Fiscal	7.177.609.696,71	1.279.865.756,38
Diferença	-7.144.149.797,92	-1.271.326.901,21

Fonte: Elaborado pela autora com dados da pesquisa (STN).

Conforme ilustrado na Tabela 05, verifica-se que no ano de 2015 a dívida consolidada interna, registrada no Balanço Patrimonial, foi no valor de R\$ 33.459.898,79, enquanto que a dívida consolidada externa foi de R\$ 8.538.855,17. Os valores apresentados, da dívida consolidada interna do Relatório de Gestão Fiscal é de R\$ 7.177.609.696,71, divergindo do informado também no BP, e ainda do valor informado de Dívida Cons. Externa, sendo R\$ 1.279.865.756,38, o que aponta uma diferença de R\$ 7.144.149.797,92 e R\$ 1.271.326.901,21 respectivamente.

Vale observar que o valor da Dívida Cons. Interna apresentada no Relatório de Gestão Fiscal de 2015 referente ao saldo de 2014, conforme ilustrado na tabela 04, é de R\$ 7.272.745.638,17 e o valor da Dívida Cons. Externa R\$ 883.069.041,20 o que não equivale ao valor informado na Tabela 05, que são respectivamente, R\$ 7.094.529,089,04 e R\$ 747.652.7768,10. Porém, não havia nenhuma nota explicativa que declarasse o porquê desses valores divergentes.

Tabela 06: Dívida Consolidada de 2016, Estado de Mato Grosso do Sul (em R\$).

SALDO DE 2016	Dívida Cons. Interna	Dívida Cons. Externa
Balanço Patrimonial	-	11.097.766,50
Relatório de Gestão Fiscal	7.005.049.989,95	1.072.059.055,42
Diferença	-	-1.060.961.288,92

Fonte: Elaborado pela autora com dados da pesquisa (STN).

Conforme apresentado na Tabela 06, verifica-se que no ano de 2016 não houve registro da dívida consolidada interna no Balanço Patrimonial, e a Dívida Cons. Externa foi de R\$ 11.097.766,50. Os valores informados, da dívida consolidada interna do Relatório de Gestão Fiscal são de R\$ 7.005.049.989,95 e a dívida consolidada externa de R\$1.072.059.055,42, onde, pode-se observar uma diferença de R\$ 1.060.961.288,92, divergindo dos valores informados de Dívida Cons. Interna e Externa do BP. Quanto aos valores da Dívida Cons. Interna e Externa do RGF informados em 2016 referentes a 2015 são idênticos.

A Tabela 07, traz a compilação de todas as divergências encontradas nas contas analisadas das operações de crédito entre os anos de 2011 a 2016.

Tabela 07: Divergências encontradas nos valores informados.

ANO	Dívida Consolidada Interna		Dívida Consolidada Externa	
	BP	RGF	BP	RGF
2011		6.656.034.735,89		
**		6.589.747.420,05		
2012	6.637.055.975,68	6.658.909.421,00		
2013	6.992.830.338,85	7.087.787.487,82		
2014	547.843.804,64	7.094.529.089,04	4.893.799,52	747.652.768,10
**		7.272.745.638,17		883.069.041,20
2015	33.459.898,79	7.177.609.696,71	8.538.855,17	1.279.865.756,38
2016	Não informado	7.005.049.989,95	11.097.766,50	1.072.059.055,42

Fonte: Elaborado pela autora com dados da pesquisa.

** Valor do ano atual informado no ano seguinte referente à conta apresentada.

Na Tabela 07, é possível observar que no ano de 2011 a Dívida Cons. Interna apresentada no Relatório de Gestão Fiscal foi no valor de R\$ 6.656.034.735,89, mas em 2012 no mesmo relatório o valor informado referente a esta conta foi de R\$ 6.589.747.420,05. Já em 2014, pode-se perceber que o saldo informado referente à Dívida Cons. Interna do RGF foi de R\$7.094.529.089,04, o que diverge do valor de R\$ 7.272.745.638,17 que foi apresentado no ano seguinte quanto a Dívida Cons. Interna referente a este mesmo ano de 2014. Isso acontece também quando se trata da Dívida Cons. Externa que informa o valor de R\$ 747.652.768,10 no Relatório de Gestão Fiscal, porém apresenta outro valor em 2015 se referindo a este mesmo ano, sendo ele R\$ 883.069.041,20.

No BP a Dívida Cons. Interna no ano de 2012 é de R\$ 6.637.055.975,68, mas o RGF informa um valor diferente para esta mesma conta, sendo ele R\$ 6.658.909.421,00. O mesmo acontece em 2013 onde a Dívida Cons. Interna do BP é de R\$ 6.992.830.338,85, enquanto que o valor informado no Relatório de Gestão Fiscal é R\$ 7.087.787.487,82.

Em 2014 é possível observar essas divergências tanto na Dívida Cons. Interna como na Externa, sendo elas R\$ 547.843.804,64 e R\$ 7.094.529.089,04 no BP, e no Relatório de Gestão Fiscal o valor de R\$ 4.893.799,52 e R\$ 747.652.768,10 respectivamente. Assim também ocorre em 2015, onde a dívida consolidada interna, registrada no Balanço Patrimonial, foi de R\$ 33.459.898,79, enquanto que a dívida consolidada externa foi R\$ 8.538.855,17. Os valores apresentados, da dívida consolidada interna do Relatório de Gestão Fiscal é de R\$ 7.177.609.696,71, divergindo do informado também no BP, e ainda do valor informado de Dívida Cons. Externa, sendo R\$ 1.279.865.756,38. Já em 2016 não foi informado o valor da Dívida Cons. Interna no Balanço Patrimonial, e o valor da Dívida Cons. Externa foi de R\$ 11.097.766,50, o que não equivale ao valor informado na Dívida Cons. Externa do RGF que foi de R\$1.072.059055,42.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa buscou identificar a coerência das informações dos relatórios de transparência da gestão pública, relativo às operações de crédito internas e externas entre o período de 2011 a 2016 do estado do Mato Grosso do Sul, publicados no *site* da Secretaria do Tesouro Nacional. Para isso teve que ser feito uma análise detalhada dos relatórios para encontrar possíveis divergências nos valores informados das operações de crédito apresentadas nos Relatórios de Gestão Fiscal e Balanço Patrimonial.

Após analisar os dados das operações de crédito no que se refere às contas da dívida consolidada interna e externa do Balanço Patrimonial e Relatório de Gestão fiscal, observou-se que houve inconsistências nos valores informados quando comparado uma conta da Dívida Cons. Interna do Balanço Patrimonial com a mesma conta do Relatório de Gestão Fiscal no período estudado, e isto acontecem também com a Dívida Cons. Externa. Foi verificado ainda, que o valor informado da dívida consolidada interna e externa do RGF, do ano atual, informado no ano seguinte também apresentou divergências. Todavia, houve contas que tinham seus valores informados corretamente.

De acordo com a LRF quanto ao montante da dívida consolidada da União, Estados e Municípios, em seu art. 30, o Ente Federativo não pode ultrapassar o limite máximo do percentual da receita corrente líquida, conforme estabelecido no inciso VI do art. 52 da Constituição Federal.

No entanto, é possível observar, conforme demonstrado nas tabelas 01 a 07, que ocorrem várias inconsistências com os valores informados da dívida consolidada do Estado, tanto no Balanço Patrimonial quanto no Relatório de Gestão Fiscal, sem haver notas explicativas que justifiquem essas divergências.

Com isto, pode-se concluir que o Estado não está cumprindo com o princípio da eficiência, e mesmo obedecendo ao princípio da transparência, não o faz eficientemente, quando analisados o Relatório de Gestão Fiscal e Balanço Patrimonial, concernentes a dívida consolidada do Estado do Mato Grosso do Sul.

Sugere-se para estudos futuros o aprofundamento da análise, realizada nesta pesquisa, da justificativa do porquê das divergências encontradas, e também do estudo de outras contas do Balanço Patrimonial, ou ainda, a comparação com outras plataformas de publicação.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal: Métodos com base na LC nº 101/00 e nas classificações contábeis advindas do SOF e STN.** 3ª ed. SP: Atlas, 2010.

ARAÚJO, Inaldo; ARRUDA, Daniel. **Contabilidade pública: Da teoria à prática.** 2ª ed. Revisa e atualizada. SP: Saraiva, 2009.

BRASIL. Congresso. Senado. Resolução nº 43, de 21 de dezembro de 2001 (Operações de Crédito Interno e Externo). Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=234195&tipoDocumento=RSF&tipoTexto=PUB>>. Acesso em: 12 out. 2017.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 26 jun. 2017.

BRASIL. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967 (Organização da Administração Federal). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm. Acesso em: 10 jul. 2017.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 20 jun. 2017.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 (Lei de Orçamento). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 17 jul. 2017.

BRASIL. Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/contabilidade>>. Acesso em: 23 jul. 2018.

BRASIL. Tesouro Nacional. **Operações de crédito.** Disponível em: <<http://www.tesouronacional.com.br/documents/10180/408650/2016-03-21-apresentacao-operacoes-credito-2-encontro-gestores.pdf>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

CRUZ, Cláudia Ferreira; SILVA, Lino Martins; e SANTOS, Ruthberg. **Transparência da gestão fiscal: Um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios do estado do Rio de Janeiro.** 2009. Artigo – Curso de Contabilidade, UFRJ, Rio de Janeiro, 2009. Disponível em <https://cggamg.unb.br/index.php/contabil/article/view/86/pdf_121>. Acesso em: 8 jun. 2017.

SILVA, Anderson Caputo; CARVALHO, Lena Oliveira de; MEDEIROS, Otávio Ladeira de. **Dívida Pública: A experiência brasileira.** Brasília, DF: Secretaria do Tesouro Nacional; Banco Mundial, 2009.

FIGUEIREDO, Vanuza da Silva; e SANTOS, Waldir Jorge Ladeira dos. **Transparência e participação social da gestão pública: Análise crítica das propostas apresentadas na 1ª conferência nacional sobre transparência pública.** 2014. Artigo – Curso de Contabilidade,

UFP, Curitiba, 2014. Disponível em: <<http://revistas.ufpr.br/rcc/article/view/32082>>. Acesso em: 8 jun. 2017.

GRESSLER, Lori Alice. **Introdução à pesquisa: Projetos e relatórios**. 3ª ed. Revista e atualizada. SP: Loyola, 2007.

KEUNECKE, Lucas Peter; TELES, João; e FLACH, Leonardo. **Práticas de accountability: Uma análise do índice de transparência nos municípios mais populosos de Santa Catarina**. 2011. Artigo – Curso de Contabilidade, UFSC, Florianópolis, 2011. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2011v8n16p153>>. Acesso em: 8 jun. 2017.

KOHAMA, Helio. **Contabilidade pública: Teoria e Prática**. 10ª ed. SP: Atlas, 2009.

LEITE, Daniele Mesquita. **Análise quanto a observância do princípio da eficiência na transparência pública referente a publicidade dos demonstrativos contábeis e fiscais das operações de crédito de longo prazo do município de Dourados-MS: Período de 2009 a 2013**. 2014. Monografia - Curso de Contabilidade, UFGD, Dourados, 2014. Disponível em: <<http://dspace.ufgd.edu.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/430/DANIELLELEITE.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 25 jun. 2017.

LIMA, Manolita Correia. **Monografia: A engenharia da produção acadêmica**. 2ª ed. Revista e atualizada. SP: Saraiva, 2008.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa: Planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados**. 7ª ed. SP: Atlas, 2015.

MARTOS, Elizabeth. **O Conteúdo jurídico do princípio da eficiência no direito financeiro**. 2013. Dissertação – Faculdade de Direito, USP, São Paulo, 2013. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-12122014-101916/pt-br.php>>. Acesso em: 20 jul. 2018.

NETO, Orion Augusto Platt; CRUZ, Flavio da; e VIEIRA, Audí Luiz. **Transparência das contas públicas: Um enfoque no uso da internet como instrumento de publicidade na UFSC**. 2006. Artigo - Curso de Contabilidade, UFSC, Florianópolis, 2006. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/1143>>. Acesso em: 8 jun. 2017.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 23ª ed. Revista e Atualizada. SP: Cortez, 2013.

SILVA, Lino Martins. **Contabilidade Governamental: Um enfoque administrativo da nova contabilidade pública**. 8ª ed. SP: Atlas, 2009.

ZUCOLOTTI, Robson; TEIXEIRA, Marco e RICCIO, Edson. **Transparência: Reposicionando o debate**. 2015. Artigo – Curso de Contabilidade, UFSC, Florianópolis, 2015. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2015v12n25p137>>. Acesso em: 08 jun. 2017.