



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ALEXANDRE CÉSAR BATISTA DA SILVA

**ORÇAMENTO PÚBLICO: Um Estudo em Municípios Brasileiros Sobre Variações
entre Planejamento e Execução e suas Causas**

Recife

2020

ALEXANDRE CÉSAR BATISTA DA SILVA

**ORÇAMENTO PÚBLICO: Um Estudo em Municípios Brasileiros Sobre Variações
entre Planejamento e Execução e suas Causas**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco, como requisito parcial para a obtenção do título de doutor em Ciências Contábeis.

Área de concentração: Informação Contábil.

Orientador: Prof. Luiz Carlos Miranda, PhD

Coorientadora: Prof^ª. Dra. Yumara Lúcia Vasconcelos

Recife

2020

Catálogo na Fonte
Bibliotecária Ângela de Fátima Correia Simões, CRB4-773

S586o Silva, Alexandre César Batista da
Orçamento público: um estudo em municípios brasileiros sobre variações entre planejamento e execução e suas causas / Alexandre César Batista da Silva. - 2020.
329 folhas: il. 30 cm.

Orientador: Prof. Luiz Carlos Miranda, P. h. D. e Coorientadora Yumara Lúcia Vasconcelos.

Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Pernambuco, CCSA, 2020.

Inclui referências, apêndices e anexos.

1. Orçamento público municipal. 2. Planejamento. 3. Execução. I. Miranda, Luiz Carlos (Orientador). II. Vasconcelos, Yumara Lúcia (Coorientadora). III. Título.

657 CDD (22. ed.)

UFPE (CSA 2021 –004)

ALEXANDRE CÉSAR BATISTA DA SILVA

**ORÇAMENTO PÚBLICO: Um Estudo em Municípios Brasileiros Sobre Variações
entre Planejamento e Execução e suas Causas**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco, como requisito parcial para a obtenção do título de doutor em Ciências Contábeis.

Aprovada em: 27/08/2020.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Luiz Carlos Miranda, PhD. (Orientador)
Universidade Federal de Pernambuco

Prof. Dr. Maurício Assuero Lima de Freitas (Examinador Interno)
Universidade Federal de Pernambuco

Prof. Dr. Aldo Leonardo Cunha Callado (Examinador Externo)
Universidade Federal da Paraíba

Prof. Dr. Luiz Alberton (Examinador Externo)
Universidade Federal de Santa Catarina

Prof. Dr. Maurício Corrêa da Silva (Examinador Externo)
Universidade Federal do Rio Grande do Norte

Dedico este trabalho à minha mãe, ao meu pai (que partiu quando estava cursando o segundo semestre do doutorado) e aos meus irmãos. Na vida nada é possível se não temos o alicerce familiar.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, por me possibilitar acordar a cada dia e me dar forças para enfrentar todos os desafios, que não foram e nem são poucos, mas que são superados a cada etapa vencida. Nesses anos de doutorado muitas coisas aconteceram, a ida de pessoas queridas para outro plano, situações traumáticas vividas por familiares próximos, pessoas estimadas acometidas por doenças, o corpo respondendo às tensões do processo e também adoecendo e, por fim, uma pandemia que desestabilizou ainda mais um emocional que já vinha comprometido e que, por pouco, não me impediu de concluir o curso. Mas, as dificuldades acontecem e ao mesmo tempo muitas coisas boas também, possibilitando um equilíbrio que nem nós acreditamos ser possível. É render graças, pois Ele permite que assim seja, para que sigamos o nosso caminho com fé e perseverança.

Agradeço à minha família, à minha mãe, pela doação incondicional, aos meus irmãos, que sofrem, torcem e comemoram as minhas conquistas. Apesar de todas as dificuldades enfrentadas, sobretudo nos últimos anos, com o falecimento de papai e problemas outros vivenciados, estamos sempre juntos, unidos, uns apoiando os outros em todos os momentos.

Agradeço aos professores do PPGCC, pela dedicação, pelo compartilhamento de conhecimento, pelo aprendizado e pelo empenho para fazer um programa de excelência, apesar de todas as dificuldades inerentes à pesquisa na realidade vivenciada pela ciência brasileira, cada vez mais relegada a segundo plano.

Faço um agradecimento especial ao Prof. PhD. Luiz Carlos Miranda, meu orientador, que me auxiliou quando precisei, me compreendeu em muitos momentos em que tive problemas e me apoiou quando as coisas pareciam que não iam se concretizar. Muitíssimo obrigado por tudo e pela paciência!

Também vai um agradecimento especial à Profa. Dra. Yumara Lúcia Vasconcelos, minha coorientadora, que ao participar de uma banca do PPGCC acabou “adotando” alguns coorientandos para lhe aperrearem. Obrigado pelo apoio, pelo carinho, pela paciência e por estar sempre disponível para ajudar.

Aos colegas de turma, obrigado pelo companheirismo, por estarem junto nas tantas madrugadas não dormidas, pelos fins de semana estudando, pelo apoio e pela troca de experiências. Rodrigo, sempre com uma serenidade que não sei de onde ele tira, mesmo em momentos de tensão. João Gabriel, com uma tranquilidade que lhe é peculiar, sempre com colocações muito pertinentes e esbanjando conhecimento. Tiago, sempre com um gesto de carinho e atenção em todos os momentos, disposto a ajudar. Socorro, com uma disposição

invejável, enfrentado todos os desafios, deixando as filhas com o pai e abraçando o sonho de conquistar o doutorado e, no final, ainda teve disposição para trazer ao mundo mais uma princesinha, Helena. Valdo, o colega paraense que se tornou um grande amigo, com uma calma e um sentimento de ajuda ao próximo invejáveis, sempre disposto a contribuir e que, durante o doutorado, assim como Socorro, trouxe ao mundo Otto, para alegrar a todos.

Agradeço aos colegas/amigos do Departamento de Hotelaria e Turismo da UFPE, do qual eu faço parte com muito orgulho. Pela torcida, incentivo, apoio, pois não estando licenciado da Universidade para cursar o doutorado, me auxiliaram em todos os momentos em que precisei. Muito obrigado, de coração!

Aos meus alunos, pelo carinho, pela atenção, por torcerem por mim e me incentivarem. Se continuo estudando e tentando aprender mais um pouquinho, é por e para vocês. Em muitos dias de angústia, é a sala de aula que me faz esquecer os problemas e mergulhar num mundo de partilha, no qual eu não só ensino, pelo contrário, aprendo mais e mais a cada dia. Essa troca é revigorante e espero poder continuar por muitos anos compartilhando experiências com vocês.

Agradeço a Éber Wesley, que me ajudou a desenhar a ideia do trabalho e me apoiou em vários momentos, me dando o privilégio de compartilhar comigo um pouco da sua vasta experiência na área da contabilidade pública. Também a Wilmar Pires, outro que dividiu comigo todo seu extenso conhecimento na área pública, me apoiou em diversos momentos, me ajudou a conseguir acesso à maioria dos entrevistados e me deu muitos direcionamentos sobre a pesquisa. A Áureo Falcão, com sua experiência na contabilidade pública municipal, esteve comigo várias vezes para ajudar, tirar dúvidas, me auxiliar no que fosse preciso. A Amanda Paulino, que além do apoio e incentivo, sempre estava presente para tirar dúvidas e auxiliar. A Jonas Alves e Andreza Lima, pelo apoio e por sempre estarem disponíveis. A Matheus Cavalcanti, que além de sempre me incentivar, me ajudou muito, até quando o aperreava virtualmente, nas madrugadas.

Não dá para nomear todos(as), pois correria o risco de esquecer alguém e ser injusto. Mas é reconfortante ver e saber que muitas pessoas nos apoiam, estão ao nosso lado, torcem pelas nossas conquistas. Sou grato a Deus por ter tanta gente boa ao meu lado. Inúmeras vezes eu escutei palavras de alento quando dizia que ia desistir e, podem ter certeza, a união de pensamentos positivos e confiança em mim depositada, sempre me fizeram seguir em frente.

Agradeço o incentivo e apoio de Vladênia, se não fosse por ela, não tinha feito a seleção do doutorado. E com carinho às amigas do mestrado que se tornaram companheiras para a vida, Karina, Elyrouse e Juline.

Muito, muitíssimo obrigado!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!

A diferença entre um estadista e um demagogo é que este decide pensando nas próximas eleições, enquanto aquele decide pensando nas próximas gerações (CHURCHILL).

RESUMO

O orçamento público municipal é de grande importância para implantação das políticas públicas em governos locais, pois contempla ações e respectivos custos para ofertar à sociedade serviços essenciais. Porém, variações significativas entre planejamento e execução podem comprometer a eficácia e eficiência do instrumento. Assim, este trabalho tem por objetivo analisar variações entre planejamento e execução em orçamentos municipais brasileiros e suas possíveis causas. Para consecução da pesquisa, foi realizado levantamento documental em dados orçamentários de 3.716 municípios brasileiros, no período de 2015 a 2018, analisados com estatística descritiva e metodologia do *Public Expenditure and Financial Accountability program* (PEFA), cujos resultados possibilitaram classificar os orçamentos em mais precisos ou menos precisos e, a partir dessa classificação, testar o efeito de variáveis sobre a precisão orçamentária, utilizando regressão logística. Também foi feito estudo multicase, em sete municípios pernambucanos, por meio de levantamento e análise de conteúdo de entrevistas, realizadas com quinze atores do processo orçamentário, para verificar, sob a ótica desses atores, causas das variações observadas. Os resultados evidenciam que a maioria dos municípios pesquisados têm a prática de superdimensionar valores planejados de receitas e despesas. As despesas totais apresentaram variações significativas em parte dos municípios pesquisados, mas a maioria as executa em totais próximos aos planejados. Já variações nas receitas (totais e por categoria econômica) e despesas (por categoria econômica e por funções), são expressivas na maior parte dos municípios. Quase metade dos orçamentos pesquisados foram considerados como menos precisos. Problemas no planejamento, estrutura física, tecnológica, recursos humanos, dificuldades econômicas e sociais, impactam para que as variações ocorram. Já os entrevistados apontaram diversas causas para as variações, enfatizando a necessidade de melhorias na orçamentação, principalmente as relativas a problemas internos, sobre os quais a gestão municipal tem maior gerência. Causas externas podem ser minimizadas com aprimoramento do processo. Integração entre gestão e sociedade pode ser elemento chave para construção de orçamentos mais reais e que atendam às necessidades da população. Alterações no orçamento são necessárias, mas que ocorram para atender demandas imprescindíveis e não para servir a oportunismos políticos. Assim, como contribuição teórica, esta tese amplia a discussão sobre variações em orçamentos municipais, integrando resultados oriundos dos dados orçamentários pesquisados e percepção de atores do processo sobre causas das variações. A triangulação de métodos (levantamento, análise quantitativa, análise qualitativa) permitiu analisar o processo por perspectivas distintas, que possibilitaram evidenciar resultados que só números não conseguiriam apreender, oriundos da ação dos sujeitos envolvidos. Como contribuição prática, ao evidenciar sugestões de mudanças indicadas pelos entrevistados, os elaboradores do orçamento podem adotar as ações propostas, desde que exequíveis segundo a realidade de cada município. Como contribuição social, o estudo fomenta o aprimoramento do processo, pois o orçamento municipal é relevante para toda a sociedade que, como principal interessada, precisa se fazer presente e atuante, exercendo o controle orçamentário e assegurando a efetividade de serviços essenciais, garantidos constitucionalmente.

PALAVRAS-CHAVE: Orçamento público municipal. Planejamento. Execução. Variações. Causas.

ABSTRACT

The municipal public budget is very important for the implementation of public policies in local governments, as it includes actions and respective costs to offer essential services to society. However, variations between planning and execution can compromise the instrument's effectiveness and efficiency. Thus, this work aims to analyze variations between planning and execution in Brazilian municipal budgets and their possible causes. To carry out the research, a documentary survey was carried out on budget data from 3,716 Brazilian municipalities, from 2015 to 2018, analyzed with descriptive statistics and methodology from the Public Expenditure and Financial Responsibility Program (PEFA), that made possible to classify budgets into accurate or less accurate and, from this classification, test the effect of variables on budgetary accuracy, using logistic regression. A multi-case study was also carried out in seven municipalities in Pernambuco, through a survey and analysis of the content of the declaration, an evaluation with fifteen actors in the budget process, to verify, from the perspective of these actors, the causes of the observed variables. The results show that the majority of the municipalities surveyed have the practice of oversizing planned amounts of income and expenses. Total expenditures aggregate variations in part of the surveyed municipalities, but most of them run in totals to those planned. Variations in revenues (total and by economic category) and expenses (by economic category and functions), are significant in most municipalities. Almost half of the budgets surveyed were considered to be less accurate. Problems in planning, physical structure, technology, human resources, economics and social troubles, impact for variations to occur. The interviewed, on the other hand, pointed out several causes for the variations, emphasizing the need for improvements in budgeting, mainly as related to interns problems, over whom the municipal management has more conditions to solve. External causes can be minimized by improving the process. Integration between public management and society can be a key element in building more real budgets that meet the needs of the population. Budget changes will be required, but if necessary, It will occur to meet essential demands and not to serve political opportunisms. Thus, as a theoretical contribution, this work improve the discussion about variations in municipal budgets, integrating the results from the researched budget data and the perception of actors in the process about the causes of the variations. The triangulation of methods (survey, quantitative analysis, qualitative analysis) giving opinions on the process from different perspectives, which made it possible to show results that only numbers could not show, coming from the action of the actors involved. As a practical contribution, when evidencing suggestions for changes indicated by the interviewees, budget makers can adopt the proposed actions, as long as they are feasible according to the reality of each municipality. As a social contribution, the study promotes the improvement of the process, as the municipal budget is relevant to the whole society, which, as the main stakeholder, needs to be present and active, exercising budgetary control and ensuring the effectiveness of essential services, guaranteed constitutionally.

KEYWORDS: Municipal budget. Planning. Execution. Variations. Causes.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Ciclo orçamentário e suas fases	43
Figura 2 - Ciclo orçamentário ampliado.....	44
Figura 3 - Instrumentos legais de orçamento no Brasil e prazo de vigência	45
Figura 4 - Modelo conceitual da pesquisa	63
Figura 5 - Variações na despesa total (ID 1) 2015-2017.....	103
Figura 6 - Variações na despesa total (ID 1) 2016-2018.....	104
Figura 7 - Variações entre elementos de despesa por função (ID 2.1) 2015-2017.....	105
Figura 8 - Variações entre elementos de despesa por função (ID 2.1) 2016-2018.....	106
Figura 9 - Variações entre elementos de despesa por categoria econômica (ID 2.2) 2015-2017	107
Figura 10 - Variações entre elementos de despesa por categoria econômica (ID 2.2) 2016- 2018.....	108
Figura 11 - Média das despesas imputadas às reservas de contingência em relação à despesa total (ID 2.3) 2015-2017.....	109
Figura 12 - Média das despesas imputadas às reservas de contingência em relação à despesa total (ID 2.3) 2016-2018.....	110
Figura 13 - Variações na composição das despesas executadas (ID 2) 2015-2017	111
Figura 14 - Variações na composição das despesas executadas (ID 2) 2016-2018	112
Figura 15 - Variações na receita total (ID 3.1) 2015-2017.....	113
Figura 16 - Variações na receita total (ID 3.1) 2016-2018.....	114
Figura 17 - Variações entre elementos de receita por categoria econômica (ID 3.2) 2015-2017	115
Figura 18 - Variações entre elementos de receita por categoria econômica (ID 3.2) 2016-2018	116
Figura 19 - Realização da receita (ID 3) 2015-2017	117
Figura 20 - Realização da receita (ID 3) 2016-2018	118
Figura 21 - Classificação final dos orçamentos municipais 2015-2017	119
Figura 22 - Classificação final dos orçamentos municipais 2016-2018.....	120
Figura 23 - Variações na despesa total (ID 1) 2015-2017.....	148
Figura 24 - Variações na despesa total (ID 1) 2016-2018.....	148
Figura 25 - Variações composição despesas (ID 2) 2015-2017	150
Figura 26 - Variações composição despesas (ID 2) 2016-2018	150

Figura 27 - Realização da receita (ID 3) 2015-2017	151
Figura 28 - Realização da receita (ID 3) 2016-2018	152
Figura 29 - Classificação final orçamentos 2015-2017	153
Figura 30 - Classificação final orçamentos 2015-2017	153
Figura 31 - Variação na despesa total Brasil – 2015	251
Figura 32 - Variação na despesa total Região Centro Oeste – 2015	251
Figura 33 - Variação na despesa total Região Nordeste – 2015.....	252
Figura 34 - Variação na despesa total Região Norte – 2015	252
Figura 35 - Variação na despesa total Região Sudeste – 2015.....	252
Figura 36 - Variação na despesa total Região Sul – 2015.....	253
Figura 37 - Variação na despesa total Brasil – 2016.....	253
Figura 38 - Variação na despesa total Região Centro Oeste – 2016	253
Figura 39 - Variação na despesa total Região Nordeste – 2016.....	254
Figura 40 - Variação na despesa total Região Norte – 2016	254
Figura 41 - Variação na despesa total Região Sudeste – 2016.....	254
Figura 42 - Variação na despesa total Região Sul – 2016.....	255
Figura 43 - Variação na despesa total Brasil – 2017	255
Figura 44 - Variação na despesa total Região Centro Oeste – 2017	255
Figura 45 - Variação na despesa total Região Nordeste – 2017.....	256
Figura 46 - Variação na despesa total Região Norte – 2017	256
Figura 47 - Variação na despesa total Região Sudeste – 2017.....	256
Figura 48 - Variação na despesa total Região Sul – 2017.....	257
Figura 49 - Variação na despesa total Brasil – 2018.....	257
Figura 50 - Variação na despesa total Região Centro Oeste – 2018	257
Figura 51 - Variação na despesa total Região Nordeste – 2018.....	258
Figura 52 - Variação na despesa total Região Norte – 2018	258
Figura 53 - Variação na despesa total Região Sudeste – 2018.....	258
Figura 54 - Variação na despesa total Região Sul – 2018.....	259
Figura 55 - Variação na despesa total Região Centro Oeste – 2015-2017	259
Figura 56 - Variação na despesa total Região Nordeste – 2015-2017.....	259
Figura 57 - Variação na despesa total Região Norte – 2015-2017	260
Figura 58 - Variação na despesa total Região Sudeste – 2015-2017.....	260
Figura 59 - Variação na despesa total Região Sul – 2015-2017.....	260
Figura 60 - Variação na despesa total Região Centro Oeste – 2016-2018.....	261

Figura 61 - Variação na despesa total Região Nordeste – 2016-2018.....	261
Figura 62 - Variação na despesa total Região Norte – 2016-2018.....	261
Figura 63 - Variação na despesa total Região Sudeste – 2016-2018.....	262
Figura 64 - Variação na despesa total Região Sul – 2016-2018.....	262
Figura 65 - Variação nas despesas por função Brasil – 2015.....	263
Figura 66 - Variação nas despesas por função Região Centro Oeste – 2015.....	263
Figura 67 – Variação nas despesas por função Região Nordeste – 2015.....	264
Figura 68 – Variação nas despesas por função Região Norte – 2015.....	264
Figura 69 – Variação nas despesas por função Região Sudeste – 2015.....	264
Figura 70 – Variação nas despesas por função Região Sul – 2015.....	265
Figura 71 - Variação nas despesas por função Brasil – 2016.....	265
Figura 72 - Variação nas despesas por função Região Centro Oeste – 2016.....	266
Figura 73 - Variação nas despesas por função Região Nordeste – 2016.....	266
Figura 74 - Variação nas despesas por função Região Norte – 2016.....	266
Figura 75 - Variação nas despesas por função Região Sudeste – 2016.....	267
Figura 76 - Variação nas despesas por função Região Sul – 2016.....	267
Figura 77 - Variação nas despesas por função Brasil – 2017.....	268
Figura 78 - Variação nas despesas por função Região Centro Oeste – 2017.....	268
Figura 79 - Variação nas despesas por Região Nordeste – 2017.....	269
Figura 80 - Variação nas despesas por função Região Norte – 2017.....	269
Figura 81 - Variação nas despesas por função Região Sudeste – 2017.....	269
Figura 82 - Variação nas despesas por função Região Sul – 2017.....	270
Figura 83 - Variação nas despesas por função Brasil – 2018.....	270
Figura 84 - Variação nas despesas por função Região Centro Oeste – 2018.....	271
Figura 85 - Variação nas despesas por função Região Nordeste – 2018.....	271
Figura 86 - Variação nas despesas por função Região Norte – 2018.....	271
Figura 87 - Variação nas despesas por função Região Sudeste – 2018.....	272
Figura 88 - Variação nas despesas por função Região Sul – 2018.....	272
Figura 89 - Variação nas despesas por função Região Centro Oeste – 2015-2017.....	272
Figura 90 - Variação nas despesas por função Região Nordeste – 2015-2017.....	273
Figura 91 - Variação nas despesas por função Região Norte – 2015-2017.....	273
Figura 92 - Variação nas despesas por função Região Sudeste – 2015-2017.....	273
Figura 93 - Variação nas despesas por função Região Sul – 2015-2017.....	274
Figura 94 - Variação nas despesas por função Região Centro Oeste – 2016-2018.....	274

Figura 95 - Variação nas despesas por função Região Nordeste – 2016-2018	274
Figura 96 - Variação nas despesas por função Região Norte – 2016-2018.....	275
Figura 97 - Variação nas despesas por função Região Sudeste – 2016-2018	275
Figura 98 - Variação nas despesas por função Região Sul – 2016-2018	275
Figura 99 - Variação nas despesas por categoria econômica Brasil – 2015.....	276
Figura 100 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Centro Oeste – 2015	276
Figura 101 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Nordeste – 2015.....	277
Figura 102 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Norte – 2015.....	277
Figura 103 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Sudeste – 2015.....	277
Figura 104 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Sul – 2015.....	278
Figura 105 - Variação nas despesas por categoria econômica Brasil – 2016.....	278
Figura 106 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Centro Oeste – 2016	279
Figura 107 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Nordeste – 2016.....	279
Figura 108 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Norte – 2016.....	279
Figura 109 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Sudeste – 2016.....	280
Figura 110 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Sul – 2016.....	280
Figura 111 - Variação nas despesas por categoria econômica Brasil – 2017.....	281
Figura 112 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Centro Oeste – 2017	281
Figura 113 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Nordeste – 2017.....	282
Figura 114 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Norte – 2017	282
Figura 115 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Sudeste – 2017.....	282
Figura 116 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Sul – 2017.....	283
Figura 117 - Variação nas despesas por categoria econômica Brasil – 2018.....	283
Figura 118 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Centro Oeste – 2018	284
Figura 119 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Nordeste – 2018.....	284
Figura 120 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Norte – 2018.....	284
Figura 121 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Sudeste – 2018.....	285
Figura 122 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Sul – 2018.....	285
Figura 123 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Centro Oeste – 2015- 2017	285
Figura 124 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Nordeste – 2015-2017	286
Figura 125 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Norte – 2015-2017....	286
Figura 126 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Sudeste – 2015-2017	286

Figura 127 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Sul – 2015-2017	287
Figura 128 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Centro Oeste – 2016-2018	287
Figura 129 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Nordeste – 2016-2018	287
Figura 130 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Norte – 2016-2018....	288
Figura 131 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Sudeste – 2016-2018	288
Figura 132 - Variação nas despesas por categoria econômica Sul – 2016-2018.....	288
Figura 133 - Percentual médio de despesas imputadas às reservas de contingência em relação à despesa total Região Centro Oeste – 2015-2017	289
Figura 134 - Percentual médio de despesas imputadas às reservas de contingência em relação à despesa total Região Nordeste – 2015-2017	289
Figura 135 - Percentual médio de despesas imputadas às reservas de contingência em relação à despesa total Região Norte – 2015-2017	289
Figura 136 - Percentual médio de despesas imputadas às reservas de contingência em relação à despesa total Região Sudeste – 2015-2017	290
Figura 137 - Percentual médio de despesas imputadas às reservas de contingência em relação à despesa total Região Sul – 2015-2017	290
Figura 138 - Percentual médio de despesas imputadas às reservas de contingência em relação à despesa total Região Centro Oeste – 2016-2018	290
Figura 139 - Percentual médio de despesas imputadas às reservas de contingência em relação à despesa total Região Nordeste – 2016-2018	291
Figura 140 - Percentual médio de despesas imputadas às reservas de contingência em relação à despesa total Região Norte – 2016-2018	291
Figura 141 - Percentual médio de despesas imputadas às reservas de contingência em relação à despesa total Região Sudeste – 2016-2018	291
Figura 142 - Percentual médio de despesas imputadas às reservas de contingência em relação à despesa total Região Sul – 2016-2018	292
Figura 143 - Variação na composição da despesa por função e por categoria econômica Região Centro Oeste – 2015-2017	292
Figura 144 - Variação na composição da despesa por função e por categoria econômica Região Nordeste – 2015-2017	292
Figura 145 - Variação na composição da despesa por função e por categoria econômica Região Norte – 2015-2017	293

Figura 146 - Variação na composição da despesa por função e por categoria econômica Região Sudeste – 2015-2017	293
Figura 147 - Variação na composição da despesa por função e por categoria econômica Região Sul – 2015-2017	293
Figura 148 - Variação na composição da despesa por função e por categoria econômica Região Centro Oeste – 2016-2018.....	294
Figura 149 - Variação na composição da despesa por função e por categoria econômica Região Nordeste – 2016-2018	294
Figura 150 - Variação na composição da despesa por função e por categoria econômica Região Norte – 2016-2018	294
Figura 151 - Variação na composição da despesa por função e por categoria econômica Região Sudeste – 2016-2018	295
Figura 152 - Variação na composição da despesa por função e por categoria econômica Região Sul – 2016-2018	295
Figura 153 - Variação na receita total Brasil – 2015.....	296
Figura 154 - Variação na receita total Região Centro Oeste – 2015	296
Figura 155 - Variação na receita total Região Nordeste – 2015.....	297
Figura 156 - Variação na receita total Região Norte – 2015	297
Figura 157 - Variação na receita total Região Sudeste – 2015.....	297
Figura 158 - Variação na receita total Região Sul – 2015.....	298
Figura 159 - Variação na receita total Brasil – 2016.....	298
Figura 160 - Variação na receita total Região Centro Oeste – 2016.....	299
Figura 161 - Variação na receita total Região Nordeste – 2016.....	299
Figura 162 - Variação na receita total Região Norte– 2016.....	299
Figura 163 - Variação na receita total Região Sudeste – 2016.....	300
Figura 164 - Variação na receita total Região Sul – 2016.....	300
Figura 165 - Variação na receita total Brasil – 2017.....	301
Figura 166 - Variação na receita total Região Centro Oeste – 2017.....	301
Figura 167 - Variação na receita total Região Nordeste – 2017.....	302
Figura 168 - Variação na receita total Região Norte – 2017.....	302
Figura 169 - Variação na receita total Região Sudeste – 2017.....	302
Figura 170 - Variação na receita total Região Sul – 2017.....	303
Figura 171 - Variação na receita total Brasil – 2018.....	303
Figura 172 - Variação na receita total Região Centro Oeste – 2018.....	304

Figura 173 - Variação na receita total Região Nordeste – 2018.....	304
Figura 174 - Variação na receita total Região Norte – 2018.....	304
Figura 175 - Variação na receita total Região Sudeste – 2018.....	305
Figura 176 - Variação na receita total Região Sul – 2018.....	305
Figura 177 - Variação na receita total Região Centro Oeste – 2015-2017.....	305
Figura 178 - Variação na receita total Região Nordeste – 2015-2017	306
Figura 179 - Variação na receita total Região Norte – 2015-2017.....	306
Figura 180 - Variação na receita total Região Sudeste – 2015-2017	306
Figura 181 - Variação na receita total Região Centro Oeste – 2015-2017.....	307
Figura 182 - Variação na receita total Região Centro Oeste – 2016-2018.....	307
Figura 183 - Variação na receita total Região Nordeste – 2016-2018	307
Figura 184 - Variação na receita total Região Norte – 2016-2018.....	308
Figura 185 - Variação na receita total Região Sudeste – 2016-2018	308
Figura 186 - Variação na receita total Região Sul – 2016-2018	308
Figura 187 - Variação nas receitas por categoria econômica Brasil – 2015.....	309
Figura 188 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Centro Oeste – 2015... 309	
Figura 189 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Nordeste – 2015	310
Figura 190 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Norte – 2015.....	310
Figura 191 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Sudeste – 2015	310
Figura 192 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Sul – 2015	311
Figura 193 - Variação nas receitas por categoria econômica Brasil – 2016.....	311
Figura 194 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Centro Oeste – 2016... 312	
Figura 195 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Nordeste – 2016	312
Figura 196 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Norte – 2016.....	312
Figura 197 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Sudeste – 2016	313
Figura 198 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Sul – 2016	313
Figura 199 - Variação nas receitas por categoria econômica Brasil – 2017.....	314
Figura 200 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Centro Oeste – 2017... 314	
Figura 201 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Nordeste – 2017	315
Figura 202 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Norte – 2017.....	315
Figura 203 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Sudeste – 2017	315
Figura 204 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Sul – 2017	316
Figura 205 - Variação nas receitas por categoria econômica Brasil – 2018.....	316
Figura 206 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Centro Oeste – 2018... 317	

Figura 207 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Nordeste – 2018	317
Figura 208 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Norte – 2018.....	317
Figura 209 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Sudeste – 2018	318
Figura 210 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Sul – 2018	318
Figura 211 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Centro Oeste – 2015-2017	318
Figura 212 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Nordeste – 2015-2017	319
Figura 213 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Norte – 2015-2017	319
Figura 214 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Sudeste – 2015-2017..	319
Figura 215 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Sul – 2015-2017	320
Figura 216 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Centro Oeste – 2016-2018	320
Figura 217 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Nordeste – 2016-2018	320
Figura 218 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Norte – 2016-2018	321
Figura 219 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Sudeste – 2016-2018..	321
Figura 220 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Sul – 2016-2018	321
Figura 221 - Variação da receita agregada e por categoria econômica Região Centro Oeste – 2015-2017.....	322
Figura 222 - Variação da receita agregada e por categoria econômica Região Nordeste – 2015-2017.....	322
Figura 223 - Variação da receita agregada e por categoria econômica Região Norte – 2015- 2017	322
Figura 224 - Variação da receita agregada e por categoria econômica Região Sudeste – 2015- 2017	323
Figura 225 - Variação da receita agregada e por categoria econômica Região Sul – 2015-2017	323
Figura 226 - Variação da receita agregada e por categoria econômica Região Centro Oeste – 2016-2018.....	323
Figura 227 - Variação da receita agregada e por categoria econômica Região Nordeste – 2016-2018.....	324
Figura 228 - Variação da receita agregada e por categoria econômica Região Norte – 2016- 2018	324
Figura 229 - Variação da receita agregada e por categoria econômica Região Sudeste – 2016- 2018	324

Figura 230 - Variação da receita agregada e por categoria econômica Região Sul – 2016-2018	325
Figura 231 - Classificação final Região Centro Oeste – 2015-2017	325
Figura 232 - Classificação final Região Nordeste – 2015-2017.....	325
Figura 233 - Classificação final Região Norte – 2015-2017	326
Figura 234 - Classificação final Região Sudeste – 2015-2017.....	326
Figura 235 - Classificação final Região Sul – 2015-2017.....	326
Figura 236 - Classificação final Região Centro Oeste – 2016-2018.....	327
Figura 237 - Classificação final Região Nordeste – 2016-2018.....	327
Figura 238 - Classificação final Região Norte – 2016-2018.....	327
Figura 239 - Classificação final Região Sudeste – 2016-2018.....	328
Figura 240 - Classificação final Região Sul – 2016-2018.....	328

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Estudos anteriores	58
Quadro 2 - Problemas no processo orçamentário e suas consequências	200
Quadro 3 - Sugestões para melhoria do processo orçamentário.....	203

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Variação da receita total por classe populacional	91
Gráfico 2 - Variação da receita total por região	91
Gráfico 3 - Variação da despesa total por classe populacional	92
Gráfico 4 - Variação da despesa total por região.....	92
Gráfico 5 - Variações na receita total 2015-2018.....	93
Gráfico 6 - Variações na despesa total 2015-2018.....	94
Gráfico 7 - Variações nas receitas correntes 2015-2018	94
Gráfico 8 - Variações nas receitas de capital 2015-2018	95
Gráfico 9 - Variações nas despesas correntes 2015-2018	95
Gráfico 10 - Variações nas despesas de capital 2015-2018.....	96
Gráfico 11 - Variações nas despesas/função Educação 2015-2018	97
Gráfico 12 - Variações nas despesas/função Saúde 2015-2018	97
Gráfico 13 - Variações nas despesas/função Administração 2015-2018	98
Gráfico 14 - Variações nas despesas/função Urbanismo 2015-2018	98
Gráfico 15 - Variações nas despesas/função Encargos Especiais 2015-2018.....	99
Gráfico 16 - Variações nas despesas/função Assistência Social 2015-2018.....	99
Gráfico 17 - Variações nas despesas/função Saneamento 2015-2018	100
Gráfico 18 - Variações nas despesas/função Transporte 2015-2018.....	100
Gráfico 19 - Variações nas despesas/função Legislativa 2015-2018	100
Gráfico 20 - Variações nas despesas/função Segurança Pública 2015-2018	101
Gráfico 21 - Participação dos respondentes em fases do processo orçamentário	182
Gráfico 22 - Variações na despesa/função Agricultura 2015_2018	245
Gráfico 23 - Variações na despesa/função Ciência e Tecnologia 2015_2018	245
Gráfico 24 - Variações na despesa/função Comércio e Serviços 2015_2018	245
Gráfico 25 - Variações na despesa/função Comunicações 2015_2018.....	246
Gráfico 26 - Variações na despesa/função Cultura 2015_2018	246
Gráfico 27 - Variações na despesa/função Defesa Nacional 2015_2018.....	246
Gráfico 28 - Variações na despesa/função Desporto e Lazer 2015_2018.....	247
Gráfico 29 - Variações na despesa/função Direitos da Cidadania 2015_2018.....	247
Gráfico 30 - Variações na despesa/função Energia 2015_2018	247
Gráfico 31 - Variações na despesa/função Essencial à Justiça 2015_2018.....	248
Gráfico 32 - Variações na despesa/função Gestão Ambiental 2015_2018	248

Gráfico 33 - Variações na despesa/função Habitação 2015_2018	248
Gráfico 34 - Variações na despesa/função Indústria 2015_2018	249
Gráfico 35 - Variações na despesa/função Judiciária 2015_2018.....	249
Gráfico 36 - Variações na despesa/função Organização Agrária 2015_2018.....	249
Gráfico 37 - Variações na despesa/função Previdência Social 2015_2018.....	250
Gráfico 38 - Variações na despesa/função Relações Exteriores 2015_2018.....	250
Gráfico 39 - Variações na despesa/função Trabalho 2015_2018	250

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Municípios integrantes da amostra analisada	65
Tabela 2 - Atividades desempenhadas pelos atores entrevistados	67
Tabela 3 - Indicadores, dimensões, condições, classificações e variações do Pilar 1 do PEFA	69
Tabela 4 - Indicadores, dimensões e percentuais de variação	71
Tabela 5 - Média das variáveis para cada grupo de municípios gerado (por triênio).....	72
Tabela 6 - Categorias temáticas	74
Tabela 7 - Municípios integrantes da amostra analisada	85
Tabela 8 - Indicadores, dimensões, condições, classificações e variações do Pilar 1 do PEFA	87
Tabela 9 - Indicadores, dimensões e percentuais de variação	89
Tabela 10 - Funções de governo com maior representatividade em relação à despesa total ...	96
Tabela 11 - Dimensões relacionadas às variações orçamentárias	135
Tabela 12 - Municípios integrantes da amostra analisada	139
Tabela 13 - Indicadores, dimensões, condições, classificações e variações do Pilar 1 do PEFA	141
Tabela 14 - Indicadores, dimensões e percentuais de variação	143
Tabela 15 - Variáveis independentes	144
Tabela 16 - Média das variáveis para cada grupo de municípios gerado (por triênio).....	146
Tabela 17 - Teste Hosmer e Lemeshow	154
Tabela 18 - Resultados dos modelos de regressão logística	154
Tabela 19 - Perfil dos entrevistados e motivação para a entrevista	178

LISTA DE SIGLAS

CF	Constituição Federal
CSN	Conselho Nacional de Saúde
FEM	Fundo Estadual de Apoio ao Desenvolvimento Municipal
Finbra	Finanças Brasil
FIRJAN	Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro
FMI	Fundo Monetário Internacional
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
FUNDEB	Fundo de Desenvolvimento e Manutenção da Educação Básica
GFP	Gestão das Finanças Públicas
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBP	<i>International Budget Partnership</i>
IDHM	Índice de Desenvolvimento Humano Municipal
IFDM	Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal
IFGF	Índice Firjan de Gestão Fiscal
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
ISS	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Impostos de Transmissão de Bens Imóveis
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MP	Ministério Público
NPG	New Public Governance
NPM	New Public Management
OCDE	Organização Para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PEFA	Public Expenditure and Financial Accountability
PFM	<i>Performance Financial Management</i>
PIB	Produto Interno Bruto
PPA	Plano Plurianual
PPGCC	Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
RH	Recursos Humanos
RREO	Relatório Resumido de Execução Orçamentária
SICONFI	Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro

TC	Tribunal de Contas
TCE	Tribunal de Contas do Estado
TEP	Teoria da Escolha Pública
UFPE	Universidade Federal de Pernambuco

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	27
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO	27
1.2 APRESENTAÇÃO DO PROBLEMA	31
1.3 LACUNA TEÓRICA	34
1.4 OBJETIVOS	35
1.4.1 Objetivo geral	35
1.4.2 Objetivos específicos	35
1.5 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÕES ESPERADAS	36
1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO	37
2 REFERENCIAL TEÓRICO	38
2.1 PLANEJAMENTO E GESTÃO PÚBLICA	38
2.2 PROCESSO ORÇAMENTÁRIO.....	41
2.3 ORÇAMENTO PÚBLICO MUNICIPAL.....	49
2.4 TEORIA DA ESCOLHA PÚBLICA	54
2.5 TEORIA DA AGÊNCIA.....	56
2.6 ESTUDOS ANTERIORES	57
3 METODOLOGIA	61
3.1 ETAPAS DA PESQUISA	62
3.1.1 Diagnóstico inicial de campo	63
3.1.2 Levantamento dos dados orçamentários	64
3.1.3 Instrumento de coleta e atores orçamentários entrevistados	65
3.2 OPERACIONALIZAÇÃO DOS DADOS	67
3.2.1 Estatística exploratória	67
3.2.2 Metodologia PEFA e classificação da precisão orçamentária	68
3.2.3 Clustering e regressão logística	72
3.2.4 Análise de conteúdo	73
3.2.5 Apresentação dos resultados	74
4 RESULTADOS	75
4.1 ARTIGO 1 – PLANEJAMENTO <i>versus</i> EXECUÇÃO: análise da precisão orçamentária em municípios brasileiros.....	75
4.2 ARTIGO 2 – (IM)PRECISÃO: Causas das variações entre planejamento e execução em orçamentos municipais	127

4.3 ARTIGO 3 – CAUSAS DAS VARIAÇÕES ENTRE PREVISÃO E EXECUÇÃO EM ORÇAMENTOS MUNICIPAIS: Com a palavra os atores orçamentários	169
5 CONCLUSÃO	213
REFERÊNCIAS	221
APÊNDICES	234
APÊNDICE A – <i>CHECLIST</i> DE RECONHECIMENTO DE CAMPO	235
APÊNDICE B – <i>CHECKLIST</i> DE VALIDAÇÃO DE INSTRUMENTO DE COLETA	237
APÊNDICE C – ROTEIRO DE ENTREVISTA	240
APÊNDICE D – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO	243
APÊNDICE E – VARIAÇÕES NAS DESPESAS POR FUNÇÃO QUE NÃO INTEGRARAM O ROL DAS 10 COM MAIOR PERCENTUAL EM RELAÇÃO ÀS DESPESAS TOTAIS	245
APÊNDICE F – MAPAS DAS VARIAÇÕES DOS ELEMENTOS ORÇAMENTÁRIOS POR ANO (PAÍS E REGIÕES) E RESULTADOS FINAIS POR REGIÕES (TRIÊNIOS)	251
ANEXO A – OPEN BUDGET SURVEY 2019 – BUDGET TRANSPARENCY SCORES	329

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

É responsabilidade do Estado prover aos cidadãos necessidades básicas, asseguradas pela Constituição Federal brasileira (CF, BRASIL, 1988), como saúde, educação, segurança, dentre outras, por meio de programas e ações que compõem as políticas públicas. O planejamento e a execução dessas políticas são descentralizados entre a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios, tendo cada ente, de acordo com os preceitos contidos na Carta Magna e demais normas legais vigentes, obrigações específicas perante a sociedade.

O planejamento das ações a serem efetivadas nas três esferas governamentais se dá por meio do orçamento, que representa um contrato celebrando entre o poder público e a população, onde são evidenciados os serviços que serão prestados e a origem dos recursos que serão utilizados para custeá-los. Assim, o instrumento orçamentário deve ser embasado nos pressupostos da clareza, da credibilidade, da confiabilidade e da transparência (OCDE, 2014).

No Brasil, a Constituição Federal, em sua Seção II, Arts. 165 a 169, trata dos orçamentos públicos (BRASIL, 1988), evidenciando os instrumentos de planejamento que devem ser apresentados, por meio de Leis, pelo Poder Executivo, contemplando o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). A elaboração e planejamento dos orçamentos públicos pelo Executivo, apreciação e aprovação pelo Legislativo, execução pelo Executivo e avaliação da execução e julgamento das contas pelos órgãos de controle, compõem as quatro fases do ciclo orçamentário (BEZERRA FILHO, 2017; GIACOMONI, 2017).

Tecnicamente, a compreensão do ciclo orçamentário é simples, até porque está atrelada a uma norma legal que o define. Entretanto, essa compreensão perde a simplicidade quando se olha o processo de forma abrangente, pois vê-se que é complexo e multifacetado, já que sua materialização ocorre em um cenário que envolve diferentes níveis de ação, com decisões tomadas sob interferência de variáveis endógenas e exógenas, influenciadas pela ação de vários atores orçamentários (RAZAKI; LINDBERG, 2012), que podem atuar na defesa de interesses próprios e nem sempre convergentes, face o contexto político inerente ao processo.

Ao longo do tempo, o processo orçamentário brasileiro passou por mudanças, de um modelo tradicional (voltado às aquisições de insumos), para um modelo de desempenho (direcionado à resultados, porém desvinculado do planejamento governamental). Na atualidade, é voltado aos programas, projetos e atividades que a gestão pública propõe a ofertar (orçamento-

programa), que contempla os objetivos, as metas, os recursos necessários e os resultados que se espera alcançar, fatores que aumentam a transparência do processo (BEZERRA FILHO, 2017; GIACOMONI, 2017).

Essa modernização, sobretudo em aspectos como participação pública, fiscalização do processo orçamentário e transparência, têm sido elementos considerados para análise dos orçamentos e da sua qualidade, por entidades internacionais, dada a relevância do instrumento para a gestão pública e para a sociedade. Pode-se citar a *International Budget Partnership* (IBP), que avalia o *Open Budget* de governos nacionais. O orçamento do Brasil têm apresentado resultados positivos, que o colocam, dentre mais de 100 avaliados (ANEXO A), na 6ª posição na edição de 2019, ficando atrás apenas da Nova Zelândia, da África do Sul, da Suécia, do México e da Geórgia (IBP, 2019).

Entretanto, apesar dos bons resultados, um aspecto que chama atenção na análise do orçamento do governo brasileiro é a participação popular, que é muito baixa e, se comparada ao resultado do IBP na edição de 2017, quando o Brasil atingiu 37 pontos em uma escala que vai até 100, obteve apenas 17 pontos na edição de 2019 (IBP, 2019), evidenciando uma piora na fraca interação social com o orçamento público que o País já apresentava. Essa realidade vai em sentido contrário ao que tem sido defendido por estudiosos de políticas públicas, que indicam que a participação da sociedade, tanto no planejamento, como no controle da execução orçamentária, é essencial ao processo (ABREU, 2016; BEZERRA FILHO, 2017).

No mesmo direcionamento de avaliação, o *Public Expenditure and Financial Accountability program* (PEFA) é outra entidade que analisa a gestão das finanças públicas de governos centrais e locais, por meio de sete pilares, sendo o primeiro voltado à credibilidade orçamentária (PEFA, 2016), utilizado no desenvolvimento desta tese para analisar a precisão orçamentária dos municípios pesquisados que, segundo as diretrizes do programa PEFA, é aferida segundo as variações observadas entre planejamento e execução dos elementos orçamentários (receitas e despesas) dos três indicadores e seis dimensões que compõem o referido pilar (VIDE TABELA 3).

O Brasil teve as finanças do governo federal avaliadas em 2009 pelo PEFA e, de acordo com Aquino e Azevedo (2015), apresentou boa performance, principalmente no que se refere à disciplina fiscal e consequente aumento da transparência, o que decorre, em grande parte, das obrigаторiedades legais contidas na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Porém, a ênfase do orçamento do governo brasileiro é no controle fiscal e não na análise e mensuração do desempenho. Avaliações de governos estaduais e municipais brasileiros também foram

realizadas em 2009 e 2015, porém os resultados não são de acesso público, apenas a avaliação do governo central pode ser consultada.

O orçamento público, no Brasil, tem sua efetivação atrelada a condições legais, sendo ele próprio uma lei e, como tal, norma que deve ser cumprida. Porém, como é um planejamento e as etapas do ciclo orçamentário ocorrem em momentos distintos, variáveis internas e externas podem demandar mudanças, durante a execução, nas ações que foram previamente traçadas. Assim, mesmo sendo lei, o orçamento pode sofrer modificações, que estão legalmente previstas (LEITE, 2009). Entretanto, discussões têm sido feitas acerca da magnitude, frequência e constância dessas alterações (BENITO; GUILLAMÓN; BASTIDA, 2015), pois podem impactar na efetivação das políticas públicas evidenciadas na LOA.

Do ciclo orçamentário, é na etapa de execução que são implantadas as ações e ofertados os serviços públicos que a gestão se comprometeu a entregar à sociedade (NOBRE et al., 2016), cujo objetivo é suprir necessidades básicas dos cidadãos, constitucionalmente garantidas. Teoricamente, como o processo orçamentário deve ser integrado, as fases que compõe o ciclo estão interligadas, mesmo que ocorram em momentos diferentes (SANCHES, 1993). Assim, planejamento e execução deveriam acontecer sem que houvesse modificações significativas nas ações propostas pelo poder público, a não ser as decorrentes da dinâmica social, comuns ao processo.

Apesar das regras do orçamento público brasileiro serem as mesmas para a União, estados e municípios, algumas peculiaridades são observadas nos governos locais, sobretudo após a descentralização fiscal promovida pela Constituição Federal de 1988. Maior responsabilidade na oferta de serviços foi outorgada a estados e municípios, mesmo a maior parte da arrecadação de recursos permanecendo sob a tutela do governo central, o que implica na necessidade de transferência de recursos aos governos estaduais e locais (AZEVEDO; AQUINO, 2016a; BAIÃO; CUNHA; SOUZA, 2017).

Na realidade municipal, o planejamento precisa ser feito a partir das necessidades da população, para que as demandas sociais sejam atendidas. É um processo que precisa da participação efetiva de todos os envolvidos (Executivo, Legislativo e sociedade civil organizada), ponderando as especificidades comuns à gestão de governos locais, impactada fortemente por variáveis políticas, associadas às restrições legais e condições financeiras de cada município (VIER; SCHREIBER, 2018). Porém, assim como ocorre no processo orçamentário em nível federal, a participação social no processo municipal é bem pequena ou quase inexistente (JUNITA et al., 2018; TASSONYI, 2002), o que é preocupante, já que a sociedade é a principal beneficiária do processo.

E como são os governos locais que estão mais próximos da população (CRUZ, 2015), são muitas vezes solicitados a assumir obrigações, além das de sua competência, de responsabilidade dos estados e da União (FREY; MARCUZZO; OLIVEIRA, 2008), em um cenário onde as demandas são inúmeras e os recursos cada vez mais escassos. Assim, o planejamento, para direcionar as ações dos gestores, precisa ser desenvolvido segundo a realidade econômica e política de cada ente, para que os serviços públicos sejam realizados de forma efetiva (COUTO; BARBOSA NETO; RESENDE, 2018).

Porém, o que tem sido observado é que muitos municípios brasileiros não conseguem implantar o orçamento de forma integrada ao planejamento. Há uma preocupação, por parte dos gestores, em atender às exigências legais para não incorrer em penalidades, mas os instrumentos de planejamento não são utilizados em toda a sua potencialidade (AQUINO; AZEVEDO, 2015), o que pode enfraquecer sua eficácia na efetivação dos serviços públicos (NOBRE et al., 2016).

Tem-se observado que a má gestão dos recursos públicos tem tido impacto negativo na realidade dos municípios brasileiros. O nível de emprego, a renda da população, a oferta de educação e de saúde têm apresentado situação difícil, agravando a desigualdade social (FIRJAN, 2018), o que evidencia que o desenvolvimento municipal tem se tornado precário em muitos entes municipais. Além disso, gestões municipais ineficientes têm deixado muitos municípios mais dependentes das transferências intergovernamentais, pois não possuem capacidade de gerar receita para manter sua estrutura administrativa, tem altos gastos com pessoal, apresentam baixa liquidez e os recursos para investimentos têm sido cada vez menores, com cerca de metade dos municípios tendo destinado, em 2019, apenas 3% da receita para gastos com infraestrutura (FIRJAN, 2019).

Essa realidade tem como consequência estruturas municipais sucateadas, sem manutenção e sem novos investimentos em infraestrutura, o que aumenta a demanda por serviços públicos e melhoria dos existentes, que são ofertados de forma não satisfatória e não atendem com equidade às necessidades da população. Como evidenciado, isso ocorre em função da realidade econômica de muitos governos locais, que dependem dos estados e da União para manter a máquina pública funcionando, mas também é decorrente de um planejamento e execução orçamentária falhos, que ocorrem de forma dissociada, sem a necessária conexão.

1.2 APRESENTAÇÃO DO PROBLEMA

O processo orçamentário tem uma importância singular, sobretudo em nível municipal, pois a gestão de governos locais é mais próxima da população e tem a condição de aferir mais objetivamente a realidade social e identificar as reais necessidades dos cidadãos. Ao mesmo tempo, por existir maior interação, a cobrança da sociedade por serviços públicos, junto aos gestores dos municípios, é significativa. Porém, demandas infinitas, recursos limitados, dificuldades estruturais, de pessoal e questões políticas, são problemas enfrentados pela maioria dos municípios brasileiros e que têm reflexo na gestão orçamentária.

Observa-se que no processo de planejamento orçamentário há uma preocupação com a negociação de recursos e atendimento às exigências legais e, na fase de execução, perpetua-se o processo de negociação, agora voltado à efetivação das despesas. Dessa forma, o orçamento é caracterizado apenas como relatório contábil de movimentação financeira e não como instrumento de planejamento (AZEVEDO, 2013), o que pode comprometer a efetivação das ações previamente definidas na lei orçamentária.

Assim, questionamentos sobre a efetividade dos orçamentos municipais têm surgido, principalmente no que se refere ao instrumento atendendo à sua precípua função de planejamento, já que ocorre uma descaracterização do que inicialmente fora planejado e que gerou expectativas nos usuários sobre as políticas públicas a serem implantadas. Nobre et al. (2016) ratificam a necessidade de integração entre planejamento e controle das ações elencadas no orçamento, para que atendam de forma efetiva às necessidades dos municípios, servindo de direcionamento à gestão e sendo passível de controle, pela sociedade.

Pesquisas que tratam de elementos que afetam a qualidade do orçamento (ERLINA; TARIGAN; MUDA, 2017), de teorias que embasam o planejamento orçamentário, a exemplo do incrementalismo e do equilíbrio pontuado (BREUNIG; KOSKI; MORTENSEN, 2010; CHUNG, 2013; JENSEN; MORTENSEN; SERRITZLEW, 2016; KOVARI, 2016), da rigidez no controle orçamentário como forma de cumprimento do planejamento (JOHANSSON; SIVERBO, 2014), acerca da previsão da receita orçamentária (MIKESELL; ROSS, 2014), da transparência e credibilidade orçamentária (LAPSLEY; RÍOS, 2015), dentre outras, são exemplos de investigações desenvolvidas sobre orçamento público.

Em nível nacional, também há vários estudos que tratam do orçamento público. Podem ser citadas pesquisas sobre orçamento programa (SANTOS et al., 2017), equilíbrio orçamentário (SANTOS; CAMACHO, 2014), previsão de receitas (SCARPIN; SLOMSKI, 2005; ZONATTO; RODRIGUES JUNIOR; TOLEDO FILHO, 2013), planejamento

orçamentário para viabilizar a política de infraestrutura (ABREU; CÂMARA, 2015a), incrementalismo (FITTIPALDI; COSTA; ARAÚJO, 2017), processo político no contexto orçamentário (CORRÊA, 1980), transparência no planejamento e evidenciação orçamentária (CRUZ; FERREIRA, 2008a), audiências públicas durante o planejamento orçamentário (BRELÀZ; ALVES, 2013), dentre outras.

Então, observa-se que orçamento público é um objeto teórico abrangente e que instiga muitas discussões, pois é um assunto que tem repercussão social e é permeado por muitos aspectos inerentes à sua consecução (legais, políticos, sociais, dentre outros), fazendo com que a literatura seja extensa e apresente um número expressivo de trabalhos que tratam do assunto. Nesse contexto, uma abordagem relevante é sobre variações que são observadas entre o planejamento e execução.

Anessi-Pessina, Sicilia e Steccolini (2012) e Sedmihradská e Hrůza (2014) analisaram as modificações feitas em orçamentos de municípios italianos e tchecos, respectivamente, durante a execução. Benito, Guillamón e Bastida (2015) analisaram a qualidade da previsão orçamentária em municípios espanhóis, em anos eleitorais. Azevedo (2013) analisou o grau de imprecisão na estimação do orçamento de municípios brasileiros e fatores associados. Aquino e Azevedo (2015) analisaram o grau de realismo orçamentário de municípios brasileiros. Lanis e Bueno (2018) analisaram fatores que afetam a qualidade da gestão orçamentária em municípios de Rondônia. Nobre et al. (2016) analisaram a relação da eficácia orçamentária e condições socioeconômicas em municípios do estado da Paraíba.

Os estudos mostram diferentes análises sobre elementos relacionados às alterações feitas nos orçamentos municipais durante a execução. Porém Anessi-Pessina, Sicilia e Steccolini (2012), Sedmihradská e Hrůza (2014) e Benito, Guillamón e Bastida (2015) evidenciam que a literatura, apesar de alguns trabalhos desenvolvidos, ainda é muito limitada sobre pesquisas que tratam das variações entre planejamento e execução, sobretudo em nível local, o que ocorre pela dificuldade na disponibilidade de dados, pela qualidade dos dados disponibilizados, pela limitação das informações disponíveis, pela diversidade de atores envolvidos, pelas normatizações inerentes à realidade de cada país, dentre outros. Assim, ratificam a importância de estudos que tratem dessa temática, dada a relevância que ela possui na gestão dos recursos públicos em governos locais.

No Brasil, a lei orçamentária anual é aprovada pelo Legislativo e promulgada pelo Executivo no exercício anterior ao da sua vigência. A execução do orçamento se dá durante o ano fiscal subsequente. As duas etapas do ciclo orçamentário ocorrem em momentos distintos, mas têm estreita relação, pois a execução vai efetivar as ações que foram planejadas e estão

elencadas na LOA. Como ocorrem em períodos diferentes e o processo orçamentário está sujeito a interferências de variáveis endógenas e exógenas, podem ser necessários ajustes no planejamento, no momento da sua execução.

Porém, modificações que alterem de forma substancial o planejamento inicial, podem comprometer a oferta dos serviços públicos que a gestão se prontificou a ofertar à população. O que tem sido observado é que a execução ocorre desconexa do planejamento, retratando, como evidencia Corrêa (1980, p.11), que “há um verdadeiro divórcio entre o que se planeja e o que se executa”. E mesmo com todas as reformas feitas no processo orçamentário, ao longo do tempo, a realidade evidencia que muitos municípios apresentam discrepâncias expressivas entre planejamento e execução.

Esse cenário conduz à necessidade de se ter um panorama acerca do processo orçamentário municipal brasileiro, compreender as relações políticas intrínsecas e que são fundamentais no direcionamento de comportamentos dos atores envolvidos. No processo decisório essas atuações possuem impacto significativo, pois são ocasionadas em razão da defesa de interesses próprios, em um contexto de relações de disputa por poder, institucionalizado, decorrente da influência e natureza ideológica dos envolvidos.

Essas relações e ações têm reflexos no orçamento, que em sua essência é tido como um instrumento de planejamento, utilizado para nortear a promoção de serviços públicos e que tem por objetivo suprir necessidades essenciais à população. Porém, essas ações são pensadas e executadas por pessoas que tomam decisões de repercussão coletiva, por vezes pautadas em convicções pessoais, que buscam maximizar interesses particulares, como preceituado pela Teoria da Escolha Pública.

Além do que, as decisões tomadas são embasadas por informações que normalmente não são de conhecimento de todos os envolvidos, ensejando uma relação na qual há assimetria informacional. De um lado está a gestão pública e seus representantes, no papel de agentes e, do outro, a população, no papel de principal, que nem sempre tem suas necessidades atendidas, já que os agentes que a representa possuem interesses conflitantes com os seus, apesar de serem os representantes legalmente constituídos, como destacado pelos pressupostos da Teoria da Agência.

Nesse contexto, o processo orçamentário precisa ser visto de forma ampla, com a análise do papel desempenhado pelos atores que participam da elaboração da peça orçamentária e da própria efetivação das ações traçadas. Pois, devem ser consideradas as normas vigentes, as relações políticas inerentes e seu impacto no processo, além das condições estruturais e econômicas dos municípios.

Assim, observa-se que as ações dos atores podem impactar no processo orçamentário e consequentemente no orçamento que, apesar de ser um instrumento de planejamento, sofre muitas modificações durante a sua execução. As variações entre planejamento e execução orçamentária podem ser expressivas, podem ocorrer de forma constante e abranger todos os elementos (receitas e despesas) ou apenas alguns deles. É necessário que o planejamento orçamentário seja mais bem integrado com a execução, para que não demande tantas mudanças quando da implantação das ações nele elencadas. Dado o exposto, a questão de pesquisa proposta para este estudo é: **Quais as variações observadas entre planejamento e execução orçamentária em municípios brasileiros e suas possíveis causas?**

O orçamento municipal tem grande relevância não apenas para a gestão pública, mas também e principalmente para a sociedade. Ele é o instrumento de planejamento que direciona as ações necessárias à oferta de serviços públicos e ao mesmo tempo representa o contrato feito entre o gestor do município e a população, onde estão elencadas as políticas públicas a serem implantadas para atender às necessidades sociais.

Assim, esta pesquisa busca contribuir para identificar as variações observadas entre o planejamento e a execução de orçamentos de municípios brasileiros e classificar a precisão orçamentária desses municípios. Um estudo que tenha como escopo identificar variáveis que podem estar associadas à precisão orçamentária em municípios brasileiros pode fomentar a discussão sobre a importância da integração entre planejamento e execução orçamentária e buscar propor alternativas para que ela ocorra, o que denota grande relevância social, pois trata de um instrumento que tem relação direta com a oferta de serviços públicos que impactam objetivamente na vida dos cidadãos.

1.3 LACUNA TEÓRICA

Este estudo também busca contribuir para diminuir a lacuna teórica de pesquisas sobre variações entre planejamento e execução orçamentária, a partir da visão de atores participantes, elaboradores e/ou executores do processo orçamentário. As pesquisas que tratam do tema têm um direcionamento à análise quantitativa das variações e fatores associados (ANESSI-PESSINA; SICILIA; STECCOLINI, 2012; AQUINO; AZEVEDO, 2015; AZEVEDO, 2013; BENITO; GUILLAMÓN; BASTIDA, 2015; LANIS; BUENO, 2018; NOBRE et al., 2016; SEDMIHRADSKÁ; HRŮZA, 2014), mas não consideram a ação dos atores orçamentários no processo.

Pesquisas que tenham por foco de análise as variações observadas no planejamento orçamentário durante a execução, podem contribuir para identificar magnitude, frequência e constância dessas variações e assim fomentar o debate sobre o processo orçamentário municipal com direcionamento à importância de um planejamento realista, que atenda às necessidades do município e que seja passível de execução (ANESSI-PESSINA; SICILIA; STECCOLINI, 2012; BENITO; GUILLAMÓN; BASTIDA, 2015; SEDMIHRADSKÁ; HRŮZA, 2014). A ação do poder público em nível municipal é de grande importância, dada a proximidade que possui com a população e conseqüentemente com as suas necessidades por serviços públicos.

Então, a proposta de investigação que originou este trabalho orientou-se pela seguinte tese: as variações entre planejamento e execução em orçamentos públicos municipais resultam da coincidência de múltiplos fatores, especialmente a condição administrativa e financeira dos municípios, as estratégias adotadas pelos gestores para enfrentar a rigidez normativa inerente ao processo orçamentário e a natureza e motivação das decisões tomadas, geralmente de caráter eminentemente político, por esta razão, arbitrárias.

Essas ações priorizam pautas políticas próprias, em detrimento daquelas coletivas, possuindo pouca ou nenhuma participação popular no processo. Esses elementos comprometem a precisão orçamentária, ensejando o descrédito gerencial e social do instrumento, tornando-o pouco real, inefetivo, com reduzida transparência e limitada eficácia gerencial e operacional, tão necessárias para atender às necessidades sociais, impacto admitido nas premissas desta investigação como significativo.

1.4 OBJETIVOS

De acordo com a problemática proposta para desenvolvimento deste trabalho, os objetivos estão elencados a seguir.

1.4.1 Objetivo geral

Analisar variações entre planejamento e execução em orçamentos municipais brasileiros e suas possíveis causas.

1.4.2 Objetivos específicos

- Identificar as variações entre planejamento e execução e a precisão orçamentária em

municípios brasileiros;

- Investigar variáveis que possam estar associadas à precisão orçamentária municipal;
- Verificar, sob a ótica de atores envolvidos no processo orçamentário municipal, causas das variações entre planejamento e execução.

1.5 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÕES ESPERADAS

O orçamento é um instrumento de grande importância para a gestão pública, seja em âmbito federal, estadual ou municipal e também de enorme relevância social. Nele estão elencadas as despesas necessárias à execução de ações que serão adotadas para ofertar serviços públicos à população, bem como estão especificadas as origens dos recursos necessários para custear a efetivação dessas ações. São informações essenciais, que retratam o pacto social feito entre o gestor público e a sociedade.

O gestor as utiliza como direcionadoras das atividades a serem empreendidas e que estão sob sua responsabilidade. A sociedade, por sua vez, pode exercer o controle social e verificar se o representante, por ela eleito, está cumprindo as propostas feitas para atender aos anseios sociais. Então, esta pesquisa busca aprimorar a metodologia de análise das variações que ocorrem entre planejamento e execução orçamentária, que se forem significativas, podem comprometer a oferta de serviços públicos essenciais.

Assim, este estudo se justifica ao evidenciar potencial para contribuir com o aprimoramento da análise das variações existentes entre planejamento e execução, pois diferentemente de pesquisas anteriores, busca, além de identificar variações e suas causas por meio dos dados quantitativos dos orçamentos municipais, fazer um cruzamento com a percepção de atores envolvidos no processo orçamentário sobre os motivos que levam à ocorrência dessas variações.

De acordo com Corrêa (1980), a influência dos atores orçamentários no processo é significativa e não se discute o necessário para compreender o seu impacto no orçamento, pois a literatura se prende à análise de aspectos técnicos e não aprofunda a discussão acerca do conflito político, das relações de interesses que permeiam a prática da orçamentação, que muitas vezes privilegiam convicções pessoais em detrimento das necessidades coletivas. Araújo e Rodrigues (2016), indicam que as decisões acerca das políticas públicas, retratadas no orçamento, têm ação direta de atores distintos, que agem em contextos institucionais, geográficos e políticos específicos, para atender necessidades sociais, mas que também atuam voltados às relações de poder inerentes ao processo e com interesses na distribuição de recursos.

Então, ao ampliar a ótica de análise, este trabalho avança na discussão teórica, pois possibilita um olhar interno, sob a percepção de pessoas que participam direta ou indiretamente do processo orçamentário, que elaboram e/ou executam o orçamento, que possuem uma visão habilitada acerca desse processo, pois o vivenciam cotidianamente na realidade da gestão pública municipal. A abordagem com perspectivas múltiplas, que contempla o produto (planejamento e orçamento) e o sujeito (atores orçamentários) é contributiva pois permite que seja estabelecido um paradigma de análise, com métricas relativas à aferição de desempenho e a classificação desse desempenho.

A contribuição prática também é evidenciada, pois ao tratar de um instrumento fundamental ao processo decisório na gestão pública, traz ao debate os critérios considerados para a decisão e sua repercussão nos orçamentos municipais. Possui igualmente contribuição social, pois o orçamento representa um acordo celebrado entre o gestor público e sociedade para oferta de serviços essenciais e caso ocorram variações expressivas entre planejamento e execução, a efetividade de consecução desse acordo fica comprometida.

1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO

Esta tese está estruturada da seguinte forma: O primeiro capítulo corresponde a esta introdução. O segundo capítulo contempla o referencial, apresentando a discussão teórica sobre o planejamento e a gestão pública, que encaminham ao processo orçamentário, culminando no orçamento público, tópico que compila assuntos que integram os referenciais dos artigos que compõem o capítulo de resultados. Também são apresentadas as teorias que serviram de base para a análise das variações orçamentárias e, por fim, são apresentados os estudos anteriores acerca da temática. O terceiro capítulo apresenta a metodologia empregada no estudo, complementando aspectos que não são tratados nas metodologias dos artigos que compuseram a análise de resultados deste estudo. O quarto capítulo expõe os resultados da pesquisa por meio de três artigos. O último capítulo é o quinto, quando são apresentadas as conclusões do estudo e recomendações para futuras pesquisas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 PLANEJAMENTO E GESTÃO PÚBLICA

Ao longo do tempo, com o objetivo de aprimorar as práticas administrativas, a gestão pública tem passado por mudanças que impactam o sistema contábil e conseqüentemente o processo orçamentário (HYNDMAN et al., 2014). O modelo burocrático de administração no setor público, com base no Estado de direito, vigorou do final do século XIX até o início da década de 1980, com a lógica política prevalecendo sobre a administrativa (HOOD; JACKSON, 1991).

Porém, disfunções burocráticas, oriundas do excesso de formalismo, da perda da essência do servir à sociedade, da ineficiência, do clientelismo, do fisiologismo e da razão de ser do Estado, demandaram mudanças na forma de gerir a coisa pública (PALUDO, 2013). Assim, governos de vários países deram início a um processo de reforma nas práticas da gestão, aderindo à *New Public Management* (NPM), modelo gerencial, que trouxe à seara pública elementos do setor privado, incorporando mudanças nas práticas contábeis, orçamentárias e na análise de desempenho, considerando que eficiência e a eficácia seriam atingidas por meio do melhoramento do processo decisório, fruto do aprimoramento das informações produzidas (CRUZ, 2015; HYNDMAN et al., 2014; SILVA, 2016).

Assim como aconteceu com a administração burocrática, críticas são feitas ao modelo da NPM, indicando que ele perpetua e acentua a formalidade do modelo burocrático. Por esse motivo, a gestão pública passou a ser pensada tendo por base elementos relacionados à governança, com o objetivo de ser mais abrangente, firmando parcerias entre governo, empresas e sociedade civil organizada, com foco na negociação voluntária e em controles mais descentralizados e participativos, em um modelo denominado *New Public Governance* (NPG) (HYNDMAN et al., 2014; OSBORNE, 2010).

As mudanças sociais, o aumento populacional e crescimento da demanda por serviços públicos, crises políticas e econômicas, escassez de recursos, dentre outros, são fatores que moldam a forma de administrar a coisa pública, pois é preciso adaptar-se a uma realidade dinâmica, que sofre modificações continuamente e que faz parte de um contexto no qual a lógica administrativa e a política caminham lado a lado. Essa realidade faz com que as modificações na gestão pública não ocorram de forma homogênea (HYNDMAN et al., 2014) e sejam observadas situações de países que apresentam na sua gestão elementos do modelo burocrático e da NPM (CRUZ, 2015), associadas a ações características da NPG.

No Brasil, a realidade não é diferente, a gestão pública sofreu mudanças e vem passando por modificações, buscando adequar-se à realidade social e econômica do País, aderindo ao modelo gerencial, com o objetivo de aumentar a eficiência produtiva e melhorar a qualidade dos serviços públicos prestados (ABREU; NEIVA; LIMA, 2012). A descentralização foi ponto central das mudanças, materializada na Constituição Federal de 1988 (ABREU; CÂMARA, 2015; ABREU; NEIVA; LIMA, 2012; COUTINHO, 1991), que transferiu a estados e municípios maior responsabilidade para oferta de serviços à população (BAIÃO; CUNHA; SOUZA, 2017; DINIZ, 2012; QUEIROZ, 2015; ROCHA, 2008; SILVA, 2016; VARELA, 2004).

Abreu (2016) evidencia que a administração pública brasileira vive uma divisão, de um lado há defensores da descentralização, do controle social, da transparência e da participação social e do outro há os que defendem a efetividade do gasto público, o atingimento de resultados, a necessidade de agilidade dos processos e diminuição da burocracia. Essa dicotomia demanda do gestor público um processo decisório célere e com participação social, o que gera conflitos, mas que precisam ser dirimidos ou minimizados. É por meio da gestão pública que o Estado se instrumentaliza para administrar os bens e interesses sociais nas três esferas de governo (SILVA, 2016).

Variáveis endógenas e exógenas impactam a administração pública, que se adequa para responder a essas pressões, adotando práticas como abertura econômica, descentralização, privatização e fomento à participação social. Nesse processo, há a atuação de diversos atores sociais, que possuem interesses variados, em um contexto onde a técnica administrativa e a política se fazem presentes e nem sempre são convergentes (ABREU, 2016).

Assim, a gestão pública precisa ser planejada de forma estratégica, com definição clara dos objetivos a serem alcançados, pensados não somente para atender às necessidades do exercício fiscal, mas de forma integrada, já que algumas ações terão repercussão em exercícios subsequentes, demandando recursos para sua continuidade (FERREIRA et al., 2016). O planejamento precisa atender às necessidades sociais, mas ao mesmo deve possibilitar o funcionamento eficiente e eficaz da máquina pública, de forma a estruturar a gestão de forma coesa, para que as metas traçadas sejam alcançadas com viabilidade política e econômica (COUTO; BARBOSA NETO; RESENDE, 2018; FERREIRA et al., 2016).

E é um planejamento adequado que diferencia a má da boa gestão, tendo influência direta nas condições sociais da população (COUTO; BARBOSA NETO; RESENDE, 2018). Uma gestão profícua deve ter por base uma dimensão técnica, formada por servidores qualificados, que pensam as ações de forma sistematizada, e uma dimensão política, voltada a

atender aos anseios sociais, com recursos destinados às necessidades da população, de forma abrangente, que contemplem saúde, educação, segurança, infraestrutura, dentre outros (VIER; SCHREIBER, 2018).

De acordo com Vier e Schreiber (2018), a dimensão técnica contempla aspectos administrativos, como informações úteis e tempestivas, equipe capacitada e organização para realização das atividades, já a política é voltada às necessidades da população e na disponibilização de recursos para atendê-las. É na dimensão política que o gestor público especifica as prioridades do seu governo, definindo discricionariamente a alocação dos recursos à sua disposição, que deve ter por base as necessidades sociais identificadas por meio de análise técnica (TOURINHO, 2013) e não convicções e interesses pessoais, para que assim prevaleça o interesse da população.

Planejar não pode ser visto apenas como a sistematização de receitas e despesas, mas pensar cenários que viabilizem atingir os objetivos e as metas traçadas. É uma realidade que demanda ferramental administrativo consistente, com base em informações relevantes, de forma a racionalizar o processo e executá-lo em prol da coletividade, já que o processo ocorre em um contexto de disputas políticas e recursos cada vez mais escassos (FERREIRA et al., 2016).

Assim, no desenvolvimento do planejamento público precisam ser consideradas as variáveis que interferem na racionalidade das decisões. São inúmeras situações que estão interrelacionadas, envolvendo metas e obrigações relativas à administração, o processo informacional, as concepções políticas dos decisores e as dificuldades estruturais do ente (BRASIL, 1993; VIER; SCHREIBER, 2018). Tudo isso ocorre em um contexto onde há relações de poder envolvidas, normalmente conflitantes (BRASIL, 1993).

Face esse cenário, a vontade coletiva deve ser consolidada por meio da estruturação sistematizada de ações, com implantação de medidas que propiciem o desenvolvimento social, por meio de um processo decisório fruto de análises e negociações. Assim, os objetivos traçados e as políticas adotadas podem ser definidas de acordo com as reais necessidades da população (WEILLER, 2014), de forma a otimizar a distribuição de recursos e atender as demandas por serviços públicos (GOMES, 2017).

O planejamento precisa ser pensado de forma que o foco não seja apenas manter a operacionalidade da máquina pública, mas que também contemple o desenvolvimento, de forma sustentável, com recursos destinados a investimentos em infraestrutura, que propiciem a produção de bens e serviços, fomentem a geração de empregos e a distribuição de renda (ABREU; GOMES, 2010). Contrariamente a essa necessidade, a realidade brasileira tem

evidenciado, ao longo das últimas décadas, um processo volátil no nível de investimentos em infraestrutura, passando por períodos de queda e outros de crescimento, que tem se mostrado precário nos últimos anos, o que limita o desenvolvimento econômico e tem impacto direto na necessidade social por serviços públicos (ABREU; CÂMARA, 2015b).

Face esse contexto, agravado pela descentralização da estrutura federalista, o planejamento público no Brasil se mostra mais complexo a cada dia (AZEVEDO; AQUINO, 2016b). Existe um descompasso entre os recursos que são arrecadados e as despesas necessárias para atender as demandas sociais, sobretudo em governos locais, que cada vez mais tornam-se dependentes do governo central para atenderem às necessidades da população e manterem a máquina pública (SILVA; QUINTELA; VIEIRA, 2018).

Na esfera municipal, a realidade da gestão pública é impactada por variáveis políticas, legais e financeiras, que demandam uma estrutura administrativa capaz de minimizar a interveniência desses fatores e estruturar ações exequíveis e que sejam concernentes à estratégia do governo local (VIER; SCHREIBER, 2018). Para tal, é preciso equipe especializada para construir adequadamente o planejamento, além de um sistema tecnológico que dê suporte às necessidades e possibilite a operacionalização dos processos, realidade pouco factível em pequenos municípios, dada a escassez de recursos (AZEVEDO; AQUINO, 2016b).

Como os governos locais estão mais próximos da população, são mais demandados em termos de políticas públicas, fazendo com que o planejamento municipal precise ser formulado de acordo com características específicas de cada localidade, diferentemente dos estados e da União, que pensam a administração de forma macro (FREY; MARCUZZO; OLIVEIRA, 2008). Para que a gestão pública seja operacionalizada nas três esferas (federal, estadual e municipal), por meio de um planejamento efetivo, são necessários recursos que serão destinados à efetivação de programas, definidos para atender às necessidades sociais, por meio de ações, evidenciadas nas leis orçamentárias.

2.2 PROCESSO ORÇAMENTÁRIO

O processo orçamentário, segundo Abreu e Gomes (2013), está relacionado com a estratégia definida para que a gestão pública atinja os objetivos traçados. Envolve decisões acerca de alternativas que precisam ser consideradas e escolhidas, de acordo com os recursos disponíveis. Porém, Corrêa (1980) observa que um problema recorrente em grande parte dos entes públicos brasileiros, é a inexistência de um planejamento estratégico definido de forma objetiva, que seja efetivo em um contexto de demandas ilimitadas e recursos escassos.

Essa realidade tem demandado mudanças, com intuito de aprimorar as funções orçamentárias (alocativa, distributiva e estabilizadora), de forma a atender tanto as necessidades da gestão pública, como as sociais (ABREU; GOMES, 2010; SILVA, 2016). São modificações que precisam acontecer continuamente, adequando o processo às demandas vigentes (ABREU; NEIVA; LIMA, 2012), para que as práticas orçamentárias atendam à realidade política e social, por meio de ações claramente definidas e estrategicamente delineadas (RIBEIRO; SIMON, 1993).

A orçamentação precisa ser vista além dos elementos quantitativos, devem ser considerados os procedimentos necessários à sua consecução e o papel desempenhado pelos diversos atores, cujas ações repercutem no planejamento e na execução (ABREU; CÂMARA, 2015). É um processo que engloba inúmeras variáveis, que ocorre em uma arena de negociação entre os envolvidos, que defendem valores e interesses pessoais (MELO et al., 2018).

Assim, entende-se o processo orçamentário como parte relevante da administração pública, por meio do qual são analisadas as possibilidades de implementação dos serviços públicos, considerando questões econômicas e políticas (ABREU; CÂMARA, 2015). Nesse contexto, o papel desempenhado pelos atores envolvidos tem repercussão relevante no processo, de acordo com a ação que cada um exerce ou da influência que possui (AZEVEDO, 2013).

Como o processo orçamentário envolve elementos políticos e técnicos, sua operacionalização não se dá apenas com atores políticos, mas também com especialistas (burocratas) (AZEVEDO, 2013). A participação dos atores políticos, representantes do Poder Executivo e do Legislativo, se dá por meio da elaboração e execução do orçamento (Executivo) e aprovação da lei orçamentária, acompanhamento da execução e aprovação das contas (Legislativo) (AZEVEDO, 2013).

Ainda de acordo com Azevedo (2013), há a participação dos atores administrativos, que são os burocratas, especialistas em finanças e/ou planejamento, que fazem parte da equipe do Executivo. Os atores sociais são a representação popular e atuam no controle social do processo. Também podem fazer parte do processo consultores, pertencentes a empresas privadas, que assessoram na elaboração e até execução do orçamento, bem como na prestação de contas. E há a participação dos Tribunais de Contas, que fiscalizam as contas e assessoram o Legislativo.

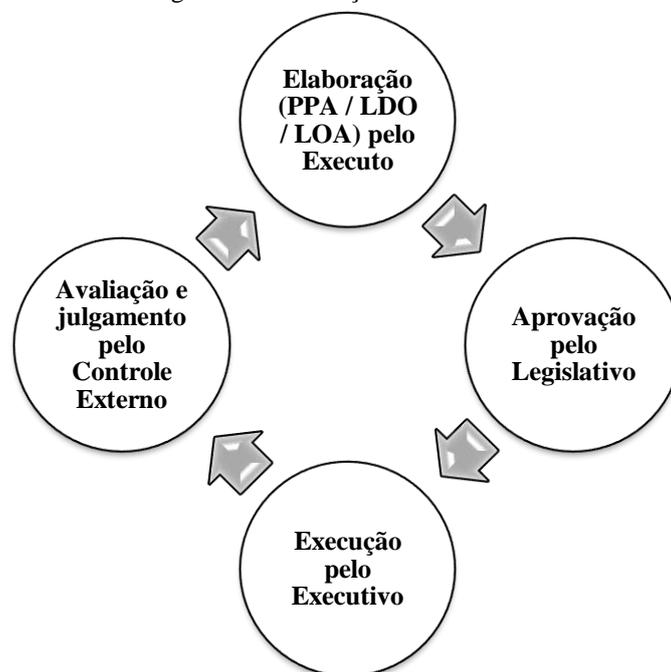
Forrester e Mullins (1992) evidenciam que a participação dos atores varia, dependendo da etapa do processo. Razaki e Lindberg (2012), defendem que atores orçamentários ajam com ética, de forma a otimizar a utilização dos recursos públicos, defendendo seus preceitos políticos, mas sem privilegiar interesses pessoais em detrimento do interesse coletivo.

A Constituição Federal do Brasil, na Seção II, Arts. 165 a 169 (BRASIL, 1988), elenca os instrumentos de planejamento da administração pública, elaborados pelo Executivo e aprovados pelos Legislativo, que são:

- Plano Plurianual (PPA);
- Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO); e
- Lei Orçamentária Anual (LOA).

De acordo com Bezerra Filho (2017) e Giacomoni (2017), o processo de consecução dos instrumentos de planejamento públicos é cíclico e compreende quatro fases, como evidenciado na Figura 1.

Figura 1 - Ciclo orçamentário e suas fases

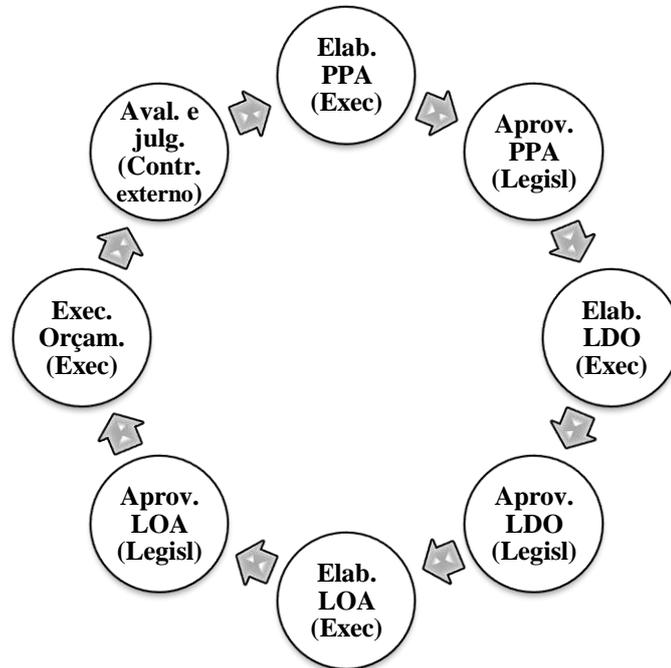


Fonte: Autoria própria.

Sanches (1993), destaca que após a Constituição Federal de 1988, fruto das modificações que a Carta Magna trouxe ao processo orçamentário brasileiro, o ciclo pode ser visualizado de forma ampliada, composto não apenas por quatro, mas por oito fases, que têm início com a elaboração do PPA pelo Executivo, sua apreciação e adequação pelo Legislativo, proposição das diretrizes orçamentárias (metas e prioridades da administração e políticas de alocação de recursos – LDO) pelo Executivo, sua apreciação e adequação pelo Legislativo, elaboração da proposta orçamentária pelo Executivo, sua apreciação, adequação e autorização

pelo Legislativo, execução do orçamento pelo Executivo e, por fim, avaliação da execução e julgamento das contas pelos órgãos de controle. A Figura 2 evidencia as fases do ciclo orçamentário ampliado.

Figura 2 - Ciclo orçamentário ampliado



Fonte: Autoria própria.

O autor argumenta que as fases estão interrelacionadas, mas ocorrem em momentos distintos e com periodicidades diferentes (PPA – quadrienal, LDO e LOA – anual), sendo importante visualizar o processo considerando esse aspecto temporal, que leva à análise estendida do ciclo (SANCHES, 1993).

As fases do ciclo, de acordo com Giacomoni (2017), expressam o seu dinamismo e precisam ser vistas de forma ampla, pois apesar de ser na fase de execução que o orçamento é concretizado de forma efetiva, isso só é possível em função das fases anteriores, como também de fases posteriores que devem acontecer para que o processo ocorra integralmente e os objetivos traçados sejam alcançados. O autor complementa enfatizando a necessidade de entender o ciclo de forma integrada, considerando as interações que as fases possuem (GIACOMONI, 2017).

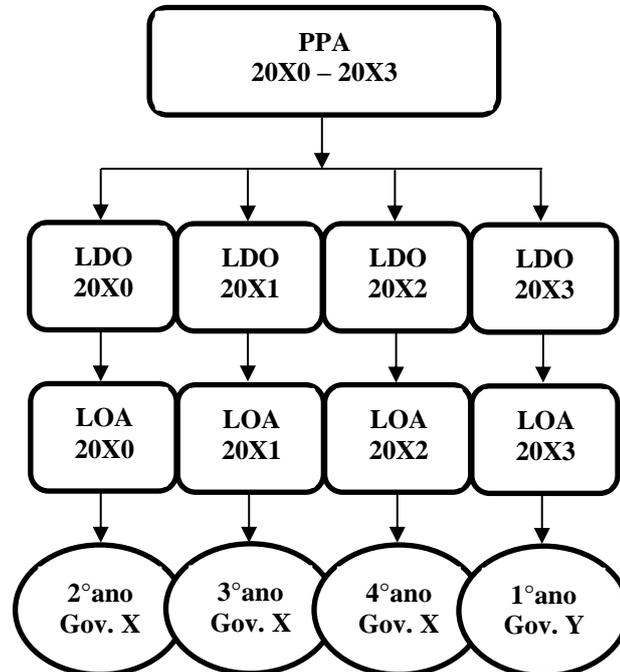
Com relação aos instrumentos de gestão, o PPA é um planejamento estratégico quadrienal, que tem vigência a partir do segundo ano de mandato, até o primeiro ano do mandato subsequente. Sua elaboração deve ter por base a identificação dos problemas do ente federativo, para que sejam definidas diretrizes a serem seguidas, objetivos, programas de

governo, ações e os produtos decorrentes, metas físicas esperadas e levantamento dos custos (BEZERRA FILHO, 2017).

A LDO evidencia um planejamento anual, onde são estabelecidas as metas, prioridades, metas fiscais e serve de base para construção do orçamento (GIACOMONI, 2017), evidenciando quais são os programas e as ações prioritárias na execução orçamentária do exercício seguinte (BEZERRA FILHO, 2017).

A LOA contém o planejamento anual, onde estão estimadas as receitas e fixadas as despesas do ano subsequente, segundo os programas e ações constantes no PPA e que foram destacados como prioritários na LDO (AZEVEDO, 2013). Na Figura 3 são apresentados os instrumentos de planejamento orçamentário brasileiros e sua vigência.

Figura 3 - Instrumentos legais de orçamento no Brasil e prazo de vigência



Fonte: Adaptado de Bezerra Filho (2017).

Como pode ser observado, os instrumentos de planejamento funcionam de forma integrada. A LOA, por meio das despesas nela elencadas, tem por objetivo atingir as metas e alcançar os objetivos traçados, segundo as diretrizes constantes na LDO e ambas devem estar em consonância com o PPA, para assegurar a consecução da estratégia definida pela gestão (PASSEROTTI, 2014).

No processo orçamentário, a participação da sociedade é tida como imprescindível, até porque é a principal interessada na execução das políticas definidas no planejamento. Assim, a integração social na elaboração, execução e avaliação dos serviços públicos, ofertados pelo

Estado, é de grande importância, pois o cidadão não pode ser apenas o pagador de tributos, ele precisa estar integrado ao processo que define a destinação desses recursos, contribuindo para que ocorra com eficiência e eficácia (BORGES, 2012).

Erlina, Tarigan e Muda (2017) ressaltam a importância da participação social no processo orçamentário, pois é a possibilidade que a população tem para evidenciar as suas necessidades e definir ações que trarão benefícios à coletividade, o que tem como resultado aprendizado acerca do processo, fomento à responsabilidade coletiva, interação com a condução da coisa pública e estreitamento das relações com o poder público. Entretanto, os autores ressaltam que caso as contribuições oriundas da participação popular sejam acatadas, mas não sejam implantadas, significa que a gestão prioriza fatores legais e políticos, em detrimento dos sociais, causando descrédito no processo (ERLINA; TARIGAN; MUDA, 2017).

JUNITA et al. (2018) citam o orçamento participativo do município de Porto Alegre e o programa do Fundo Monetário Internacional (FMI) de Estratégia para Redução da Pobreza como exemplos de participação social e ressaltam que ambos fomentaram o surgimento de grupos que se integram ao processo e, ao fazê-lo, buscam aprimorar a aplicação de recursos em serviços essenciais, atenuando os problemas decorrentes da desigualdade social. Entretanto, segundo Tassonyi (2002), há dificuldade na promoção de uma interação satisfatória entre sociedade e governo, pois como o orçamento é materializado numa arena de disputa por poder, a população acaba sendo apenas expectadora dessa disputa.

No Brasil, a representação social no processo orçamentário pode ocorrer de forma direta, por meio do orçamento participativo ou das audiências públicas que ocorrem para análise da proposta orçamentária, ou indiretamente, por meio de representação, pelo Legislativo. Entretanto, Breláz e Alves (2013) enfatizam que a participação social ocorre pro forma, para atender demanda legal, tendo pouca ou nenhuma contribuição efetiva. E a representação pelo Legislativo também apresenta problemas, pois reflete um jogo de interesses e convicções pessoais em detrimento das necessidades coletivas, que não garantem a continuidade e execução das políticas públicas (ASSIS, 2009).

Nesse cenário, o orçamento público, instrumento de planejamento fruto do processo orçamentário, é de grande importância na gestão dos recursos, pois norteia as ações da administração e propicia a distribuição desses recursos de modo a diminuir as desigualdades sociais e ofertar serviços que atendam às necessidades da população (BLYBERG, 2009). A eficácia do orçamento reside na sua credibilidade, ou seja, ele precisa ser elaborado de forma a contemplar ações que busquem atender aos anseios sociais (TASSONYI, 2002).

No orçamento constam os programas e ações a que os recursos se destinam, definidos pelo Executivo por meio de um processo decisório complexo, chancelado pelo Legislativo, que deve ser pensado de forma a otimizar os recursos disponíveis (SEDMIHRADSKÁ; HRŮZA, 2014). É um instrumento de planejamento que deve integrar os objetivos e propósitos das unidades administrativas (importante às atividades da gestão pública), permitir o controle gerencial e a avaliação das ações implementadas (ROCHA, 2008).

Wildavsky (1964) coloca que o orçamento pode ser observado sob perspectivas diversas, sendo o instrumento que elenca projetos e atividades, que serve como elemento de ligação entre os recursos disponíveis e as decisões tomadas para atender aos objetivos políticos. O autor evidencia que o instrumento serve como direcionador para definição da alocação dos recursos, além de nortear as atividades da administração pública e contemplar dados e informações relevantes para elaboração dos orçamentos subsequentes.

Cruz e Ferreira (2008) e Marques (2008) destacam que o orçamento não pode ser visto apenas sob a ótica instrumental, pois apesar de demandar aparato técnico para sua consecução, também precisa ser visto com enfoque voltado à sua substância, já que tem por objetivo atender necessidades sociais que buscam promover a dignidade das pessoas, como assegurado na Constituição Federal, que deve ser alcançada de forma transparente e efetiva.

A interdisciplinaridade está intrínseca à lógica orçamentária no setor público, pois congrega conhecimentos oriundos de diversas áreas como contabilidade, gestão, economia, direito, ciência política, psicologia, dentre outras (MARQUES, 2008; SILVA, 2016). Conhecimentos especializados de algumas áreas são necessários para operacionalização do orçamento e outros fazem parte do processo, pois têm relação com o comportamento dos atores envolvidos.

O orçamento público brasileiro, apesar de ter tido avanços, sofre críticas referentes a decisões que são tomadas tendo por base concepções políticas e não aspectos técnicos, o que repercute na melhoria da eficiência e eficácia dos gastos públicos, tão necessárias em um ambiente de escassez de recursos. Há um descompasso entre os instrumentos de planejamento, que precisam estar integrados para que os objetivos traçados sejam atingidos (ASSIS, 2009; GIFFONI, 2018).

Em nível municipal, Tassonyi (2002) especifica que não é possível considerar o processo orçamentário como algo sem importância, pois, segundo o autor, não há município, por menor que seja, que não precise de um bom orçamento para orientar a alocação dos recursos públicos, de acordo com a sua realidade. Razaki e Lindberg (2012) indicam que o orçamento de governos locais são fruto de processos complexos, mas que precisam ser simplificados para

que possam atender às necessidades da população. Os orçamentos municipais devem representar as reais necessidades do povo, atendendo aos seus anseios que, se não contemplados, ensejam o descumprimento do acordo político existente entre a gestão pública e a sociedade (MAYPER; GRANOF; GIROUX, 1991).

Erlina, Tarigan e Muda (2017) enfatizam a necessidade de os governos locais melhorarem a qualidade da gestão financeira, principalmente no que se refere ao planejamento e ao orçamento municipal, para que ocorra uma boa gestão dos recursos e os programas e ações sejam efetivados. Cruz (2015) indica que orçamentos realistas apresentam relação com contas públicas equilibradas, já orçamentos superestimados tendem a ter como consequência desequilíbrio nas finanças dos entes públicos.

Bezerra Filho (2017); Giacomoni (2017); Pedrosa (2015) e Razaki e Lindberg (2012) evidenciam algumas abordagens ao orçamento:

- Incremental – tem por característica alterações feitas no orçamento anterior, com base na realidade atual. É de fácil implementação, mas pode não retratar as necessidades, pois não é feita uma análise criteriosa das demandas sociais;
- Desempenho – é caracterizado pela alocação de recursos com base no desempenho aferido de programas e serviços. É de difícil implementação, pois muitos serviços são legalmente obrigatórios e precisam ser oferecidos, independentemente dos seus resultados;
- Programa – especifica programas, projetos e atividades que o governo se propõe a executar e estabelece objetivos, metas, gastos e resultados esperados.
- Participativo – a definição dos serviços a serem ofertados consideram a opinião da representatividade popular. Sua implementação é difícil pois os participantes podem não representar de forma efetiva a população ou podem agir em interesse próprio;
- Base zero – cada gestor deve justificar sua necessidade de recursos a partir de uma base zero, já que não se baseia nos dados do exercício anterior. O processo é demorado e como muitos programas são obrigatórios, sua aplicação não é possível;
- Híbrido – é a combinação de duas ou mais estruturas orçamentárias. Utiliza-se o que cada estrutura apresenta de melhor.

Bezerra Filho (2017) enumera cronologicamente o surgimento dos principais marcos legais que tratam do orçamento público brasileiro:

- 1964 – Lei 4.320/64 – instituiu as normas de Direito Financeiro e Contabilidade Pública para União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Nessa lei foi concebido o orçamento-programa, que representou passo importante na modernização do sistema orçamentário brasileiro;
- 1967 – Decreto-Lei 200/67 – regulamentou o orçamento-programa, definindo os princípios que regem a elaboração dos planos e programas da administração pública;
- 1972 – Decreto Federal 71.253/72 – estabeleceu o sistema de Planejamento Federal e consolidou a utilização do orçamento-programa no sistema orçamentário brasileiro;
- 1988 – Constituição Federal de 1988 – instituiu os instrumentos de planejamento público (Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual);
- 1999 – Portaria 42/99 do Ministério do Orçamento e Gestão – substituiu a classificação funcional-programática por classificações funcionais e por programa, estabelecendo os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade e operações especiais no âmbito da administração pública;
- 2000 – Lei Complementar 101/00 – Lei de Responsabilidade Fiscal, instituiu normas de finanças públicas relativas à responsabilidade na gestão fiscal.

Como evidenciado, o processo orçamentário no setor público brasileiro é conduzido de acordo com as metas, objetivos, programas definidos e seus respectivos custos, segundo a abordagem do orçamento-programa (SANTOS et al., 2017). Porém, mesmo com as mudanças que o orçamento sofreu, de acordo com Abreu e Gomes (2013), as estratégias ainda estão dissociadas do planejamento de longo prazo, prevalecendo a abordagem incremental na prática orçamentária, que fragmenta o processo (GIACOMONI, 1994).

Apesar de toda a modernização que o processo orçamentário tem vivenciado ao longo do tempo, no Brasil, a descentralização fiscal instituída pela Constituição Federal de 1988 e problemas para implantar reformas na gestão pública para aprimorar o processo administrativo, tem tido como consequência a não utilização do orçamento como elemento de controle dos gastos públicos, pela sociedade, e nem definidor das reais necessidades sociais por serviços (AZEVEDO; AQUINO, 2016b).

2.3 ORÇAMENTO PÚBLICO MUNICIPAL

O orçamento figura como o planejamento da arrecadação de recursos pelo poder público para execução de serviços destinados à população (MAYPER; GRANOF; GIROUX, 1991).

Apesar de se revestir juridicamente como lei, norma escrita que deve ser cumprida (LEITE, 2009), configura-se como planejamento de arrecadação de receitas e execução de despesas, que pode sofrer interferências de variáveis que impliquem em mudanças no que foi previamente traçado.

Legalmente o orçamento pode sofrer modificações por meio da abertura de créditos adicionais (suplementares, especiais e extraordinários), por transposições, remanejamentos e transferências (LIMA; DINIZ, 2016). Porém, é importante discutir sobre o montante de variações que os orçamentos sofrem durante sua execução, pois se expressivas, podem descaracterizar o planejamento legalmente aprovado, comprometendo a efetivação das políticas públicas previamente traçadas (ANESSI-PESSINA; SICILIA; STECCOLINI, 2012).

Em âmbito municipal, é importante que o planejamento tenha por premissa a análise das necessidades da população, elencando de forma objetiva as ações que serão implantadas para atender às demandas sociais. Para tal, é relevante que ocorra uma participação efetiva de todos os envolvidos (Executivo, Legislativo e sociedade civil organizada) e que seja considerada a complexidade inerente à gestão de governos locais, pois ela é impactada fortemente por variáveis políticas e restrições legais e financeiras (VIER; SCHREIBER, 2018).

A realidade do planejamento em governos locais acaba tendo especificidades em relação a dos estados e da União, pois os gestores municipais estão mais próximos da população e assim são mais demandados em termos de políticas públicas (FREY; MARCUZZO; OLIVEIRA, 2008). Sob essa perspectiva e por serem regidos por um conjunto de normativos legais, os municípios precisam ter um aparato administrativo e tecnológico mínimo, além de equipe especializada, para que o processo seja conduzido, o que não é algo simples de acontecer, principalmente em pequenos municípios, que possuem poucos recursos disponíveis (AZEVEDO; AQUINO, 2016b).

Muitos municípios brasileiros, em função de dificuldades econômicas e políticas, não conseguem implantar um planejamento de forma sólida e integrada. O Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal (FIRJAN, 2018) evidencia bem essa realidade, principalmente em municípios das regiões Norte e Nordeste, que apresentam os piores resultados nas três áreas que compõem o índice (emprego e renda, educação e saúde). Os gestores buscam atender às exigências legais para não sofrerem sanções, mas não utilizam os instrumentos de planejamento em toda a sua potencialidade (AQUINO; AZEVEDO, 2015), o que pode enfraquecer sua eficácia para efetivação dos serviços públicos, que é observada pelo retorno das políticas públicas disponibilizadas à sociedade (NOBRE et al., 2016).

Nesse contexto, o orçamento público municipal é um instrumento relevante, pois possibilita aos gestores ter um direcionamento das ações que serão implantadas (DANTAS et al., 2014), já que funciona como elo entre o planejamento e as finanças, pois evidencia qualitativa e quantitativamente os planos de trabalho do governo local (COUTO; BARBOSA NETO; RESENDE, 2018). Porém, a realidade é complexa, sofrendo interferência de variáveis estruturais, políticas, legais e econômicas, no planejamento e conseqüentemente no orçamento, que impactam na condução da gestão municipal (LANIS; BUENO, 2018; VIER; SCHREIBER, 2018).

Tratar de orçamento, sobretudo em âmbito municipal, é complexo dada a multiplicidade de fatores que interferem no processo, em um cenário onde há interesses vários, normalmente divergentes, oriundos de relações de poder (BRASIL, 1993; MELO et al., 2018). Também deve-se considerar que muitas vezes o orçamento é elaborado sem nenhum planejamento estratégico, o que dificulta a definição de ações (CORRÊA, 1980).

Mesmo com as mudanças ocorridas no planejamento público, face a imposição normativa vigente, principalmente as exigências oriundas da Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000), observa-se que em muitos governos locais o orçamento é disponibilizado apenas para atender exigências legais (AQUINO; AZEVEDO, 2015) e interesses políticos dos gestores (CORRÊA, 1980).

Como no Brasil o orçamento é autorizativo, o gestor municipal tem a permissão do Legislativo para executar o que foi planejado e evidenciado na LOA, mas não tem a obrigatoriedade de cumpri-lo (AQUINO; AZEVEDO, 2015), a não ser no que se refere a gastos e limites obrigatórios (BRASIL, 2000). Assim, muitas variações são observadas entre planejamento e execução, o que pode comprometer a oferta de serviços essenciais à população e frustrar a vontade política dos cidadãos (MAYPER; GRANOF; GIROUX, 1991), já que muitas ações dependem da vontade discricionária do gestor (LANIS; BUENO, 2018).

Os atores envolvidos no processo orçamentário desempenham um papel de grande impacto, pois comumente possuem motivações diversas e objetivos distintos, normalmente não convergentes, evidenciando relações de poder que ao serem exercidos refletem de forma significativa no orçamento. A população e os órgãos de controle externo participam pontualmente do processo e só em momentos específicos podem estar/estão envolvidos na tomada de decisão. Membros do executivo, do legislativo e grupos de interesses participam mais ativamente, alguns diretamente e outros de forma indireta, mas sempre estão em disputa no processo orçamentário, perdendo em algumas etapas para ganhar em outras (RUBIN, 2019).

Os consultores contábeis também atuam no processo, onde observa-se municípios que têm os orçamentos elaborados por empresas privadas (Azevedo, 2013), que também podem auxiliar, dependendo do contrato firmado, na etapa de execução. Na literatura pouco se fala sobre as empresas de consultoria que prestam serviços às prefeituras no processo orçamentário, mas um estudo desenvolvido por Santos, Santos e Cunha (2019) para o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás, que trata das despesas com assessoria contábil e seu reflexo na despesa total com pessoal, evidenciou que os gastos com assessoria contábil em grande parte dos municípios goianos é muito alto, além de possibilitar que terceiros desempenhem funções que seriam típicas do Estado, o que pode comprometer a aprendizagem organizacional sobre orçamento, além de gerar conflitos de interesses e apresentar problemas no que concerne à qualidade dos serviços prestados.

Assim, observa-se que o orçamento é fruto de um conjunto de negociações entre diversos atores, que têm motivações próprias, elaborado em um cenário onde as relações de poder são distintas e movidas por interesses pessoais (MELO et al., 2018). Por ser um instrumento formado por uma dimensão técnica e outra política, o orçamento tem um dinamismo próprio, que influencia o papel desempenhado por cada ator nas etapas orçamentárias em que participa (ABREU; CÂMARA, 2015). A atuação de cada um se dá em municípios com realidades estruturais, geográficas e políticas diferentes, que buscam atender às necessidades da população, mas também contemplam relações de poder na destinação dos recursos (ARAÚJO; RODRIGUES, 2016).

Vários elementos podem estar associados às variações observadas entre o planejamento e a execução dos orçamentos municipais. A participação dos atores tem grande relevância nesse contexto, a exemplo do chefe do Executivo, que normalmente possui mais capacidade política do que técnica, tomando decisões que nem sempre estão fundamentadas na realidade fiscal do município e atreladas às reais necessidades sociais (VECCHIA; MONTOYA, 2002). A falta de transparência no processo também é um aspecto que permite aos gestores tomar decisões de acordo com interesses próprios (BENITO; GUILLAMÓN; BASTIDA, 2015).

A carência de pessoas capacitadas para planejar e com condições de acompanhar a execução do orçamento (ERLINA; TARIGAN; MUDA, 2017), bem como a deficiência de estrutura física e tecnológica em muitos municípios, também podem ser fatores que tenham como consequência planejamentos falhos e que demandem alterações expressivas durante a execução.

Outro aspecto que impacta para que não ocorra uma gestão orçamentária eficaz e fiel ao planejamento é o excesso de abertura de créditos adicionais, possíveis a partir da

discricionabilidade que os gestores possuem em relação ao orçamento (LANIS; BUENO, 2018). O que também pode comprometer a credibilidade do orçamento é o volume de inscrição de despesas do exercício em restos a pagar, pois aumentam o endividamento do governo, podem refletir negativamente nos exercícios seguintes e tornam a execução menos transparente (AQUINO; AZEVEDO, 2017).

A forma de elaboração do orçamento também pode ter reflexo na sua execução, pois depende de como a equipe responsável pensa e define a peça orçamentária. Caso seja estimada com base em períodos anteriores, pode não retratar a realidade vigente (AZEVEDO; AQUINO, 2016b), apenas acrescentar valores a um planejamento já existente (RAZAKI; LINDBERG, 2012), que não contempla as necessidades da população.

A ínfima participação social no processo orçamentário é outro fator muito criticado, pois a sociedade é pouco presente no planejamento e principalmente na execução. Mesmo com o desenvolvimento tecnológico, a interação popular é pequena, o que enfraquece o controle da sociedade na execução das políticas públicas (ERLINA; TARIGAN; MUDA, 2017; JUNITA et al., 2018; TASSONYI, 2002) e não propicia maior interação entre governo e população.

Face os problemas observados, Benito, Guillamón e Bastida (2015) sugerem que um maior controle externo poderia minimizar a ocorrência de variações expressivas entre planejamento e execução. Razaki e Lindberg (2012) ponderam que algumas recomendações podem ser úteis para melhorar o processo orçamentário:

- desenvolvimento de modelos de avaliação de desempenho com regras claras e fiscalização contínua;
- implantação de programas de educação popular, desde o processo eleitoral, para conscientizar as pessoas acerca da importância da escolha dos representantes e da necessidade de participação permanente na gestão dos municípios;
- segregação de funções de forma clara, com cada secretaria cuidando do que é de sua competência e emitindo relatórios que possibilitem um trabalho integrado;
- capacitação de pessoal para atuar no processo orçamentário;
- melhora na integração entre gestão municipal, representantes da sociedade civil, órgãos de imprensa etc.;
- aprimoramento dos canais de comunicação digital; e
- melhoria no suporte tecnológico.

Pelo exposto, observa-se a importância do orçamento na condução da gestão municipal, mas também como instrumento que pode possibilitar à população acompanhar o planejamento e a efetivação de serviços públicos essenciais ao bem estar social. Problemas relacionados ao processo orçamentário, sobretudo que possam impactar nas ações que constam na LOA, devem ser analisados criteriosamente, para que sejam buscadas alternativas que minimizem distorções entre planejamento e execução, com o intuito de garantir que o governo municipal atenda às necessidades sociais.

2.4 TEORIA DA ESCOLHA PÚBLICA

Para fundamentar este estudo, buscou-se suporte nos pressupostos oriundos da Teoria da Escolha Pública (TEP). Bernabel (2009) evidencia que a *Public Choice Theory* teve origem com a publicação do livro *The Calculus of consent: logical foundations of constitutional democracy*, em 1962, de autoria de James M. Buchanan e Gordon Tullock. A TEP, segundo Cruz, Ferreira e Silva (2011), analisa o comportamento político com base em conceitos e métodos que tiveram origem na economia, tendo provocando mudanças expressivas nos métodos de análise do processo decisório na área pública.

Cruz (2015) evidencia que a TEP, de acordo com Buchanan (1985), compreende a utilização de instrumentos e métodos econômicos na seara política, no desenvolvimento de estudos que contemplam a tomada de decisão coletiva ou não-mercadológica, considerando que os indivíduos são propensos a decidirem segundo os incentivos envolvidos, com o intuito de maximizarem seus interesses.

A escolha pública, segundo Muller (1976) pode ser entendida como o processo decisório que ocorre fora do mercado ou, em um entendimento simplificado, a utilização dos preceitos econômicos pela ciência política, que tem como pressuposto básico que o homem é maximizador dos seus interesses, que age racionalmente e de forma utilitária.

A TEP analisa o comportamento político dos atores que têm relação com a gestão pública (eleitores, políticos, burocratas, grupos de interesses) (LANIS; BUENO, 2018). Benito, Guillamón e Bastida (2015) indicam que TEP é crítica à visão romântica de que o político decide em prol da coletividade, quando, na realidade, as decisões são pautadas em interesses pessoais, cujo objetivo é se reeleger e, para tal, se utiliza de tudo que estiver ao seu alcance para obter sucesso.

Cheib (2016), citando Buchanan (2003), indica que o núcleo da TEP contempla três pressupostos:

- Individualismo metodológico – os fenômenos sociais podem ser compreendidos a partir de ações individuais, pois como apenas o indivíduo tem a capacidade de sentir, escolher e reconhecer as ações dos outros, o coletivo reflete apenas ações de agentes individuais;
- Escolha racional – as escolhas são feitas, dentre as alternativas disponíveis, pela que possivelmente trará maiores benefícios, ou seja, a decisão é tomada de forma racional, com o intuito de auferir os melhores resultados;
- Política como troca – as decisões na gestão pública são coletivas (tomadas por muitas pessoas e direcionadas à coletividade) e os atores envolvidos fazem parte do processo político com a mesma visão que teriam caso estivessem atuando no mercado, ou seja, buscam ter proveito pessoal desenvolvendo atividades que não seriam passíveis de execução individualmente.

A Teoria da Escolha Pública busca implantar a metodologia econômica a elementos que fazem parte da ciência política, como os grupos de interesse, os partidos políticos, o processo eleitoral, a análise da burocracia, a escolha parlamentar e a análise constitucional (PEREIRA 1997 apud SILVA, 2016).

A TEP é crítica à corrente econômica do bem-estar, que analisa a intervenção do Estado na economia, e busca esclarecer as falhas de governo e os limites de intervenção do Estado no mercado (SILVA, 2016), fundamentada na lógica de que as decisões políticas nem sempre vão ao encontro das necessidades sociais. Muitas escolhas políticas são feitas com o intuito de angariar poder e benefícios financeiros e os decisores não têm nenhum custo, pois os recursos utilizados são públicos.

Pelo exposto, observa-se que as decisões políticas tomadas pelos atores buscam maximizar interesses pessoais, então a Teoria da Escolha Pública pode servir de base para o entendimento acerca dos problemas concernentes ao orçamento público, sobretudo o municipal, objeto de análise deste estudo, que tem em seu processo a atuação de atores vários e que possuem interesses distintos.

De acordo com os objetivos propostos para a pesquisa, A TEP pode contribuir na análise do processo orçamentário de forma global e especificamente acerca das variações observadas entre planejamento e execução. De acordo com Cheib (2016), a TEP evidencia que os responsáveis pelo processo orçamentário público procuram maximizar o orçamento de forma a terem benefícios pessoais.

Assim, ao se tratar sobre orçamento municipal e do conflito de interesses que o permeiam, bem como das decisões tomadas pelos atores para maximizar interesses próprios,

com práticas que se assemelham às de mercado, podem ser melhor compreendidas tendo por base os pressupostos da TEP (BENITO; GUILLAMÓN; BASTIDA, 2015; CHEIB, 2016; CRUZ; FERREIRA; SILVA, 2011; LANIS; BUENO, 2018), que possibilita ter uma compreensão e clareza crítica acerca de decisões tomadas pelos gestores.

2.5 TEORIA DA AGÊNCIA

A fundamentação desta investigação também buscou suporte nos preceitos da Teoria da Agência. Jensen e Meckling (1976), definem que a relação de agência surge quando uma ou mais pessoas (principal) contratam alguém (agente) para exercer alguma atividade em seu nome, o que implica em autorizar o agente a decidir em nome do principal.

Porém, como ambos têm por objetivo maximizar seus interesses, acredita-se que o agente não decidirá segundo os interesses do principal, até porque ele possui informações que o principal não detém, caracterizando uma assimetria informacional na relação e que fazem surgir os conflitos de agência. Para dirimir os conflitos, o principal precisa adotar medidas que remunerem ou compensem o agente para que ele decida segundo seus interesses (do principal) e, para tal, incorre em custos de agência (JENSEN; MECKLING, 1976).

Os autores destacam que o conflito de agência existe em qualquer tipo de entidade (empresas, organizações sem fins lucrativos, universidades, hospitais, fundações, bancos, cooperativas, órgãos governamentais, cidades, estados, governos centrais etc.) e em todos os níveis de gestão, pois as organizações são ficções jurídicas formadas por relações contratuais entre pessoas (JENSEN; MECKLING, 1976).

No setor público, a população, como principal, delega ao gestor público (agente) o poder de decidir acerca da alocação dos recursos disponíveis, para que sejam efetivadas ações para atender às necessidades sociais. Nessa relação, a Teoria da Agência busca encontrar alternativas para que ambos consigam maximizar seus interesses. Porém, o volume de recursos que o gestor público tem em seu poder é expressivo e ele pode tomar decisões que impliquem em favorecimento pessoal em detrimento do bem coletivo (QUEIROZ, 2015), gerando conflitos de agência que, na seara pública, são mais complexos em termos de solução, pois há dificuldades em fiscalizar as ações do agente (SILVA, 2016).

Na lógica orçamentária, há assimetria informacional entre o governo (agente) e a população (principal), pois o agente possui informações que possibilitam a adoção de medidas que podem enganar o principal, pois o processo orçamentário é falho em termos de

transparência, permitindo ao principal manipular a gestão fiscal com interesses pessoais (BENITO; GUILLAMÓN; BASTIDA, 2015; BOUKARI; VEIGA, 2018).

A própria relação entre os poderes apresenta conflito de agência, pois o Executivo (agente) possui informações que o Legislativo (neste caso figurando como principal, representado os cidadãos) não tem acesso (KASDIN, 2017). Exemplo clássico é o projeto de lei orçamentária, que chega para a câmara com todo detalhamento dos montantes de despesas e receitas, mas não há informações que expliquem como aqueles valores foram alocados.

A lógica da Teoria da Agência em governos locais, onde a população figura como principal e delega ao prefeito e seus secretários (agente) a gestão dos recursos municipais, pode ser visualizada nas decisões orçamentárias, que definem a oferta dos serviços públicos (AZEVEDO, 2013; CRUZ; FERREIRA; SILVA, 2011).

Tendo em vista os objetivos desta pesquisa, pode-se inferir que os pressupostos da Teoria da Agência podem contribuir para análise das variações que ocorrem entre planejamento e execução orçamentária. A pouca ou inexistente participação popular no processo agrava a assimetria informacional, contribuindo para utilização ineficaz dos recursos públicos e o não atendimento das necessidades da população.

2.6 ESTUDOS ANTERIORES

Os trabalhos acadêmicos que tratam sobre orçamento público, em nível internacional e nacional, são inúmeros e abordam o tema sob as mais variadas perspectivas. A relevância social do orçamento é determinante para que pesquisas sejam feitas sobre seu planejamento e execução, pois é o instrumento que norteia a gestão pública na efetivação das políticas que devem promover o bem estar social.

Porém, investigações que tratam das variações que ocorrem entre o planejamento e a execução do orçamento não são tão comuns, sobretudo na análise de governos locais, como evidenciam a maioria dos autores dos trabalhos analisados e que estão apresentados no Quadro 1.

Quadro 1 - Estudos anteriores

Autor(es)	Ano	Objetivos	Resultados
Mayper, Granof e Giroux	1991	Determinar se as variações orçamentárias são sistematicamente tendenciosas e, em caso afirmativo, em que direção e identificar quaisquer fatores políticos, econômicos, demográficos e organizacionais que explicam por que as variações orçamentárias das cidades diferem em magnitude ou direção.	As variações orçamentárias não são aleatórias, os orçamentos originais eram tendenciosos em uma direção conservadora e posteriormente alterados para que as estimativas se tornassem ainda mais conservadoras. A concorrência (controle do momento das eleições) e as subvenções intergovernamentais foram positivamente correlacionadas com as variações entre os orçamentos original e o executado quanto à magnitude e direção (menos conservadoras).
Forrester e Mullins	1992	Explicar por que os governos municipais fazem mudanças no orçamento ou, de forma mais simples, por que eles alteram o orçamento no meio do ano.	As mudanças no orçamento durante a execução, em nível local, parecem ser orientadas tecnicamente. Posicionamentos políticos estão presentes, mas as evidências sugerem que as mudanças são feitas para ajustar marginalmente os programas e atender às necessidades de gerenciamento em um ambiente mútuel. Porém, ajustes de maior magnitude podem ocorrer por motivações políticas, o que enseja análises adicionais das condições em que isso ocorre.
Anessi-Pessina, Sicilia e Steccolini	2012	Enriquecer a literatura existente adotando uma postura explicativa e testando algumas hipóteses sobre os possíveis determinantes das práticas de reorçamentação.	A reorçamentação foi confirmada como um complemento à formulação inicial do orçamento. Reorçamentar é uma maneira de os políticos perseguirem objetivos oportunistas. A reorçamentação é uma maneira da Controladoria Financeira impor conservadorismo fiscal na formulação do orçamento inicial. A reorçamentação é uma maneira de municípios em condições financeiras e ambientes socioeconômicos desfavorecidos atenderem às mudanças nas restrições que enfrentam. A reorçamentação parece ser uma consequência de culturas organizacionais específicas, na medida em que os governos aparentemente têm diferentes propensões a isso. Os determinantes do reorçamentação são parcialmente diferentes para as despesas correntes e de capital.
Azevedo	2013	Analisar o grau de imprecisão da estimação do orçamento público dos municípios brasileiros, e sugerir fatores que estariam associados a esse grau de imprecisão.	Os resultados encontrados sugerem que o orçamento não é utilizado como um instrumento de planejamento, como visões clássicas da administração poderiam sugerir. Mas sim, o orçamento municipal no momento ex-ante serve como uma arena de negociação de recursos e de atingimento de limites constitucionais e fiscais, e ex-post ele continua sendo uma arena de autorização de determinados gastos. Ele atua mais como um mecanismo de registro contábil de entradas e saídas financeiras do que como um dos instrumentos de planejamento. A precisão no orçamento brasileiro pode ser entendida como 'executar aquilo que foi permitido', e não 'aquilo que foi planejado'.
Sedmíhradská e Hrůza	2014	Explorar o processo de reorçamentação em cidades tchecas de tamanho médio em relação à sua magnitude, caráter, frequência, tempo e compartilhamento de responsabilidades.	Mudanças substanciais ocorrem frequentemente durante as revisões de gastos, mas os níveis de gastos acabam muito próximos do que foi originalmente orçado. Isso vale não apenas para as despesas correntes e seus componentes, mas também para as despesas de capital. O tipo mais comum de emendas ao orçamento são as mudanças nas receitas ou despesas que não afetam seu volume total. Eles são seguidos por aumentos nas despesas causadas por receitas novas ou superavitárias. Os cortes nas despesas são bastante raros. Como as mudanças no orçamento têm muitas condições para que ocorram, não há espaço para decisões oportunistas.
Benito, Guillamón e Bastida	2015	Analisar empiricamente os determinantes dos desvios orçamentários nos municípios espanhóis.	Os resultados mostram comportamento oportunista influenciado pelo ciclo eleitoral. Primeiro, os prefeitos superestimam a receita, o que lhes permite gastar mais ao combinar a receita orçada à despesa orçada. Segundo, as despesas reais excedem as despesas orçadas na busca por mais popularidade e apoio eleitoral. Assim, projeções tendenciosas permitem que os governos manipulem as previsões orçamentárias de acordo com o cronograma eleitoral, especialmente se não houver punição legal ou declínio na popularidade.

Aquino e Azevedo	2015	Analisar o grau de realismo do orçamento anual para 2800 municípios brasileiros.	Ao observar o caso dos governos locais no Brasil, comparando com parâmetros internacionais, vemos que as reformas internacionais ainda não produzem resultados no primeiro aspecto da base da reforma orçamentária: credibilidade (realismo). Aplicamos a metodologia PEFA à credibilidade do orçamento nos municípios brasileiros para 2009 a 2011. O índice de realismo da receita total (incluindo IPTU, ISS, FPM, ICMS, IPVA e FUNDEB) é máximo "A" para apenas 564 casos (10% dos 5.568 analisados), e 58% dos casos possuem variabilidade acima do permitido pela escala PEFA, sendo que os demais estão entre B (13,8%), C (7,2%) e D (10,4%). O mesmo fraco desempenho se observa nas despesas. A análise ainda aponta que em média a realocação entre as funções de governo chega a 25%, o que significa dizer que ¼ (um quarto) do orçamento é aplicado em destinações diferentes das aprovadas pelo Legislativo.
Lanis, Bueno	2018	Identificar os fatores políticos, econômicos e sociais que afetam a qualidade da gestão orçamentária dos municípios do estado de Rondônia.	Os principais resultados foram que a) fatores sociais, como índice de desenvolvimento humano municipal e população, influenciam a eficiência da gestão orçamentária, e b) elementos econômicos, como inflação (negativamente) e índice firjan de gestão fiscal (positivamente), sugerem que fatores econômicos interferem no nível de eficiência da gestão do orçamento público.

Fonte: Autoria própria.

A análise dos estudos possibilitou identificar que:

- As variações observadas não ocorrem de forma aleatória;
- Mudanças feitas nos orçamentos, em períodos eleitorais, têm por objetivo beneficiar os prefeitos, seja para reeleição, seja para apoiar outro candidato;
- Há mudanças que são realizadas com respaldo técnico;
- Variações expressivas podem ser fruto de decisões políticas, tomadas para maximizar interesses próprios;
- As variações são diferentes entre as despesas correntes e as de capital;
- O orçamento não é utilizado como instrumento de planejamento, mas sim como arena de disputas de interesses pessoais;
- As mudanças observadas não são tão expressivas entre valores totais previstos e executados, ocorrem mais entre elementos;
- Fatores sociais e econômicos interferem no nível de eficiência da gestão orçamentária.

São inúmeros elementos envolvidos no processo e relevantes à sua análise. Entretanto, as pesquisas retratam realidades distintas, de governos locais sujeitos a normativos legais, práticas e estruturas diferentes, o que enseja ponderação na análise dos resultados apresentados, que podem, dependendo de variáveis endógenas e exógenas, apresentarem efeitos diversos.

A maior parte das pesquisas abordam o tema dando ênfase aos aspectos quantitativos das variações, buscando identificar tendências, variáveis associadas às mudanças que são feitas

nos orçamentos durante a execução, utilização das mudanças com intenções eleitorais, dentre outras. Porém, como o tema é complexo, abrangente e os estudos desenvolvidos são em número reduzido, há muitas possibilidades de pesquisas que podem ser empreendidas sobre a temática.

Anessi-Pessina, Sicilia e Steccolini (2012), Aquino e Azevedo (2015); Mayper, Granof e Giroux (1991) e Sedmihradská e Hruža (2014), mesmo tendo desenvolvido pesquisas sobre variações orçamentárias em governos locais, enfatizam a necessidade de mais pesquisas sobre o tema e com abordagens variadas, identificando que há uma lacuna teórica e empírica sobre a temática.

3 METODOLOGIA

Para desenvolvimento desta tese, foi traçado um delineamento metodológico apropriado para identificar as variações entre planejamento e execução e consequente precisão orçamentária em municípios brasileiros; investigar variáveis que possam estar associadas à precisão orçamentária municipal e; verificar, sob a ótica de atores envolvidos no processo orçamentário municipal, causas das variações entre planejamento e execução.

Para consecução da pesquisa, optou-se por dividir a análise em três artigos, cada um concernente a um dos objetivos específicos definidos para o estudo, com utilização de uma abordagem metodológica mista. Cada artigo tem especificada a metodologia empregada, tendo este capítulo a finalidade de evidenciar de forma geral os procedimentos e técnicas adotadas.

Para o primeiro artigo, inicialmente foram identificadas as variações entre planejamento e execução em orçamentos de 3.716 municípios brasileiros, no período de 2015 a 2018, analisadas por meio de estatística exploratória com utilização de estatística descritiva em elementos de despesas (totais, por função e por categoria econômica) e receitas (totais e por categoria econômica), para observar comportamentos de superestimação ou subestimação, tendências e diferenças ao longo dos anos pesquisados, bem como elementos que mais apresentavam variações.

Também buscou-se identificar se havia diferença estatística entre as médias de elementos observados por tamanho do município, com a utilização do teste T para amostras independentes, utilizado na comparação entre médias de dois grupos. Na sequência, utilizou-se o pilar 1 da metodologia PEFA para análise da credibilidade orçamentária, aferida por meio de três indicadores, cada um referente a elementos de despesas ou receitas. Com o resultado dos indicadores, adotou-se uma estratégia para classificar os orçamentos em mais precisos ou menos precisos.

No segundo artigo, com os resultados da classificação orçamentária encontrada, utilizou-se a técnica de agrupamento (*clustering*) para separar os municípios em grupos, com base nas suas características, com o intuito de reduzir o impacto da diversidade existente entre os municípios brasileiros. Em seguida, buscou-se identificar variáveis que pudessem estar associadas à precisão orçamentária (variável dependente). Para tal, com base na literatura, foram definidas variáveis (independentes) agrupadas em três dimensões (estrutura e planejamento, econômica, social) e, por meio de regressão logística, buscou-se investigar quais eram associadas à precisão orçamentária observada. Como houve municípios que não tinham

dados para todas as variáveis independentes, foram excluídos e a base final ficou com 3.529 municípios.

Para o terceiro artigo, foram realizadas entrevistas semiestruturadas com 15 atores orçamentários (chefe do Executivo, secretários municipais, controladores, representantes do Legislativo, representante da sociedade civil e assessor contábil) de 7 municípios pernambucanos para identificar, sob a ótica dos entrevistados, causas das variações existentes entre planejamento e execução em orçamentos municipais.

3.1 ETAPAS DA PESQUISA

Neste estudo foi realizada uma triangulação sequencial metodológica (estatística exploratória, regressão logística e análise de conteúdo), com o objetivo de analisar as variações entre planejamento e execução de orçamentos municipais e suas possíveis causas.

Os três eixos metodológicos que compõem a triangulação são o procedimento; a execução e análise; e a convergência. Dessa forma, os métodos são utilizados de forma que se complementam, possibilitando analisar o objeto a partir de pontos de referência distintos, permitindo a investigação do fenômeno com métodos variados e sob perspectivas diversas (VERGARA, 2006).

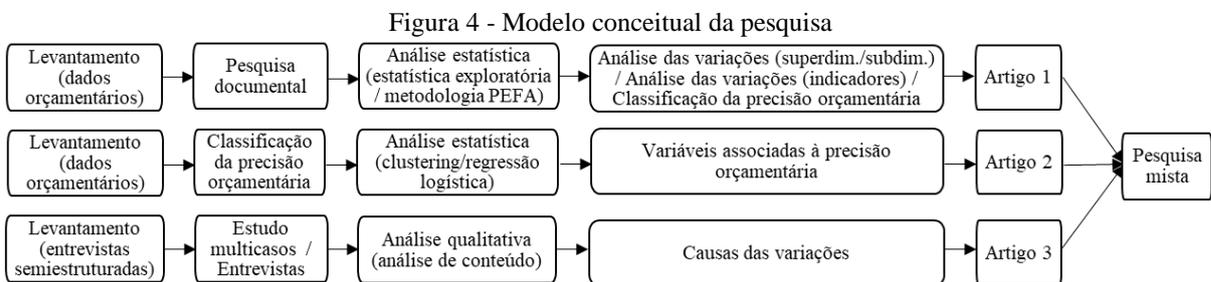
Assim, com relação a natureza dos dados, por ter suporte de dados qualitativos e quantitativos, oriundos de fontes primárias e secundárias, este estudo caracteriza-se como misto, que segundo Creswell e Clark (2013), tem sido cada vez mais utilizado pela variedade de possibilidades que entrega ao pesquisador.

O emprego de métodos mistos, na investigação, compreende a coleta e análise dos dados de modo integrado, cruzando os achados e extraindo inferências relacionadas aos objetivos da pesquisa. Essa escolha metodológica se deu face a triangulação realizada, pois entende-se que orçamento pode ser analisado sob perspectivas diferentes, que se complementam para que o estudo seja desenvolvido (SAMPIERI; CALLADO; LUCIO, 2010), uma vez que a análise das variações orçamentárias e suas causas, se feita isoladamente, pode ser insuficiente para apreender todos os elementos inerentes ao processo orçamentário.

O aporte buscado nos dados quantitativos se deu em função da necessidade de investigar elementos do campo analisado, apresentados numericamente em relatórios, com o intuito de extrair informações que contribuíssem com o estudo, historicamente registradas, pois busca-se ter precisão nos resultados, com a finalidade de minimizar erros na análise, o que permite maior segurança nos resultados encontrados (RICHARDSON, 1999).

As entrevistas foram restritas a municípios do estado de Pernambuco, em função do acesso aos sujeitos que compõem a amostra pesquisada. A análise do substrato local foi essencialmente qualitativa, com o intuito de analisar de forma mais aprofundada os elementos inerentes às variações orçamentárias (OLIVEIRA, 2014), com potencial de evidenciar possíveis variáveis determinantes de comportamentos e relações, mostrando-se importante na consecução deste estudo.

Estudos qualitativos permitem a compreensão e interpretação na investigação de fenômenos sociais, indo além de mero processo descritivo, o que os difere dos quantitativos, que têm ênfase na análise de dados visíveis e concretos (TOZONI-REIS, 2009). Assim, foi possível analisar a efetividade do processo orçamentário (quantitativamente) e identificar fatores que influem nas variações orçamentárias (qualitativamente). A figura 3 evidencia o modelo conceitual da pesquisa.



Fonte: Autoria própria.

3.1.1 Diagnóstico inicial de campo

O reconhecimento de campo se deu por meio de entrevista semiestruturada (APÊNDICE A), elaborada a partir das leituras realizadas na literatura concernente ao tema, não tendo sido feita nenhuma validação interna do instrumento, dado que essa fase foi apenas de investigação inicial, cujo objetivo era obter elementos coletados no campo, junto a sujeitos que têm interação com o fenômeno e que pudessem contribuir de forma mais geral nessa fase inicial da investigação.

A entrevista contemplou questões relativas ao processo orçamentário, além de buscar identificar, sob a ótica dos respondentes, elementos importantes a serem considerados no estudo não contemplados no instrumento inicial de diagnóstico. Para tal, foi solicitado aos respondentes que indicassem fatores relevantes para compor o estudo, tendo esse questionamento um intuito de autovalidação e complementação.

A escolha dos entrevistados se deu por acesso e conveniência, tendo sido realizadas três entrevistas. A primeira foi feita com um empresário e consultor contábil, com experiência em contabilidade pública há dez anos, sócio de empresa que presta serviços para mais de quarenta prefeituras pernambucanas. A segunda foi feita com um supervisor de controle interno da câmara municipal de um dos maiores municípios do estado, servidor concursado há vinte e cinco anos. A terceira foi feita com a gerente geral de orçamento de um grande município de Pernambuco, também concursada e que atua há quatro anos na área.

Os resultados do diagnóstico inicial de campo possibilitaram identificar os sujeitos a serem investigados, levantar possíveis variáveis intervenientes no fenômeno orçamentário, relacionar categorias potenciais de análise e ter-se encaminhamento prévio de construção do instrumento de coleta.

3.1.2 Levantamento dos dados orçamentários

Para a pesquisa, foram coletados dados dos orçamentos dos 5.570 municípios brasileiros (IBGE, 2019), extraídos do sítio eletrônico do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI), base de dados Finanças Brasil (Finbra), sendo utilizados os Anexos 1 (balanço orçamentário) e 2 (demonstrativo da execução das despesas por função/subfunção) do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), do 6º bimestre, que evidenciam a movimentação orçamentária anual, utilizada para análise neste estudo.

O recorte temporal estabelecido se deu em função da disponibilidade agregada de dados no SICONFI, condicionado às limitações de dados, que possibilitou a coleta agregada das informações no período de 2015 a 2018. Inicialmente o intuito era ter um recorte maior, mas ao serem solicitados os dados ao SICONFI e à Secretaria do Tesouro Nacional, foi informado que não há uma base de dados anterior com as informações agregadas, os dados existentes são divulgados por município e, a depender do ano consultado, os documentos podem estar em formatos diversos, fatos que direcionaram a pesquisa ao recorte temporal evidenciado, sobretudo por limitações temporais e financeiras.

O critério para que o município fosse incluído na pesquisa foi que ele apresentasse todos os elementos referentes à previsão inicial, dotação inicial, realização e execução de receitas e despesas para os anos em análise. Os dados do Anexo 1 foram baixados e tratados com a utilização de tabelas dinâmicas no Excel. Os dados do Anexo 2, por serem em volume superior ao suportado pelo Excel, foram baixados pelo Access e depois levados ao Excel por meio de tabelas dinâmicas.

Compilados os dados ano a ano, observou-se quais municípios apresentavam todos nos quatro anos do recorte estabelecido. Por não apresentarem informações, principalmente dos anos 2015 (acredita-se que por ser o primeiro ano do SICONFI) e 2016 (possivelmente por ser ano de eleição), foram excluídos 1.854 municípios (33,29% dos 5.570), ficando o estudo com uma amostra de 3.716 municípios (66,71% dos 5.570). Na Tabela 1 estão evidenciados os municípios, por estado e região, que integraram a amostra.

Tabela 1 - Municípios integrantes da amostra analisada

REGIÃO	ESTADOS								TOTAL	
CENTRO OESTE	GO	MT	MS							
Municípios existentes	246	141	79						467	
Amostra	76	84	67						227	
% Amostra	30,89	59,57	84,81						48,61	
SUL	PR	RS	SC							
Municípios existentes	399	497	295						1191	
Amostra	355	461	284						1100	
% Amostra	88,97	92,76	96,27						92,36	
SUDESTE	RJ	ES	MG	SP						
Municípios existentes	92	78	853	645					1668	
Amostra	50	46	679	537					1312	
% Amostra	54,35	58,97	79,60	83,26					78,66	
NORTE	AP	AM	TO	RR	PA	AC	RO			
Municípios existentes	16	62	139	15	144	22	52		450	
Amostra	1	4	11	3	32	14	46		111	
% Amostra	6,25	6,45	7,91	20,00	22,22	63,64	88,46		24,67	
NORDESTE	MA	PI	RN	AL	CE	BA	PB	SE	PE	
Municípios existentes	217	224	167	102	184	417	223	75	185	1794
Amostra	35	52	39	29	102	301	163	68	177	966
% Amostra	16,13	23,21	23,35	28,43	55,43	72,18	73,09	90,67	95,68	53,85
TOTAL										
Municípios existentes										5570
Amostra										3716
% Amostra										66,71

Fonte: Autoria própria.

3.1.3 Instrumento de coleta e atores orçamentários entrevistados

O instrumento de coleta, elaborado com base na literatura pesquisada e elementos observados na pesquisa quantitativa, foi estruturado em três blocos (APÊNDICE C):

- Bloco 1, composto por quatro perguntas sobre o entrevistado (formação, tempo de atuação, funções desempenhadas, participação no processo orçamentário);

- Bloco 2, contendo quatro questões sobre o município (gestão, necessidades, dificuldades de implantar políticas públicas, principais fontes de arrecadação); e
- Bloco 3, contemplando dezenove questões sobre o processo orçamentário (reponsabilidade pela elaboração do orçamento, relação entre o executivo e o legislativo, conformidade com o plano de governo, elementos técnicos – elaboração por fonte de recursos, programação financeira, contingenciamento, créditos adicionais, atuação do controle interno, controle externo, variações orçamentárias, contingenciamento e uma última questão de autovalidação, onde os respondentes diziam se achavam que o instrumento abrangeu o necessário sobre o processo orçamentário ou se eles achavam que mais algum(ns) ponto(s) deveria(m) ser abordado(s)). Os tópicos mencionados constituíram as categorias da análise de conteúdo.

A validação do instrumento foi feita por meio de um grupo de discussão virtual (validação semântico-estrutural – APÊNDICE B). As críticas e sugestões foram analisadas e, quando cabíveis, incorporadas ao roteiro de entrevista.

Participaram do grupo de discussão uma diretora de orçamento de um grande município (mestre em Ciências Contábeis), um professor universitário pesquisador da área pública (mestre em Ciências Contábeis), um professor universitário e empresário do setor contábil público (mestre em políticas públicas), uma professora universitária, atuante na área pública (mestre em Ciências Contábeis), uma professora universitária, pesquisadora da área pública (doutoranda em Ciências Contábeis), uma professora universitária, pesquisadora da área pública (doutora em Ciências Contábeis).

Um pré-teste foi realizado para avaliar o instrumento no que se referia à clareza, compreensão, abrangência, sequência lógica e ao tempo necessário de resposta. Participaram dois atores de municípios distintos (um controlador e um secretário de planejamento) e como o roteiro de entrevista já havia passado pelo processo de validação no grupo de discussão, não foi apontado qualquer problema pelos respondentes.

Foram realizadas 15 entrevistas com atores do processo orçamentário de 7 municípios do estado de Pernambuco, a definição da amostra se deu por acessibilidade e conveniência, que é formada por pequenos, médios e grandes municípios. Todos os entrevistados assinaram um termo de consentimento livre e esclarecido (APÊNDICE D), que também foi assinado pelo pesquisador, ficando uma cópia de posse do entrevistado e outra do pesquisador. Por questões de confidencialidade e sigilo os nomes dos entrevistados e dos municípios não são divulgados. Na Tabela 2 estão elencadas as atividades desempenhadas pelos atores entrevistados.

Tabela 2 - Atividades desempenhadas pelos atores entrevistados

Atores	Cid 1	Cid 2	Cid 3	Cid 4	Cid 5	Cid 6	Cid 7
Chefe do Executivo						X	
Secretário Municipal	X	X	X		X		
Controlador	X	X	X		X	X	
Assessor Contábil						X	
Representante do Legislativo			X	X			X
Repres. Cons. Munic. ou Soc. Civil						X	

Fonte: Autoria própria.

3.2 OPERACIONALIZAÇÃO DOS DADOS

3.2.1 Estatística exploratória

Os dados coletados no SICONFI foram organizados por elementos constitutivos de receita (total e por categoria econômica) e de despesa (total, por categoria econômica e por função). Na sequência foram calculadas as variações entre as receitas realizadas em cada um dos anos e a previsão inicial, bem como as variações entre as despesas empenhadas e a dotação inicial. A Equação 1 evidencia esse cálculo, onde *Var* é a variação observada, *VIEx* é o valor executado (valor realizado para as receitas e empenhado para as despesas) e *PvIn* é a previsão inicial (previsão inicial para as receitas e dotação inicial para as despesas).

$$Var = \frac{VIEx}{PvIn} \quad (\text{Equação 1})$$

Com as variações calculadas, foi feita uma análise exploratória com utilização de estatística descritiva, com o intuito de observar se apresentavam tendências (superestimação ou subestimação), diferenças entre os anos, bem como para identificar os elementos que mais apresentavam variações. Também buscou-se identificar se havia diferença estatística entre as médias de elementos observados por tamanho do município, com a utilização do teste T para amostras independentes, utilizado na comparação entre médias de dois grupos (KIM, 2015).

Para separação dos municípios por tamanho populacional, utilizou-se a divisão utilizada pelo IBGE nas suas pesquisas (IBGE, 2019), que compreende sete categorias: até 5.000 habitantes, de 5.001 a 10.000, de 10.001 a 20.000, de 20.001 a 50.000, de 50.001 a 100.000, de 100.001 a 500.000 e acima de 500.000 habitantes.

3.2.2 Metodologia PEFA e classificação da precisão orçamentária

A análise da variação entre planejamento e execução, nos orçamentos dos municípios pesquisados, foi feita com utilização da metodologia desenvolvida pelo *Public Expenditure and Financial Accountability program* (PEFA), que avalia a gestão das finanças públicas de governos nacionais e subnacionais. O pilar 1 trata da credibilidade dos orçamentos públicos (adotado nesta investigação dado o objetivo proposto), sendo formado por três indicadores e seis dimensões (PEFA, 2016), como evidenciado na Tabela 3.

A metodologia PEFA considera, para análise, três exercícios fiscais consecutivos. Como o recorte temporal estabelecido neste estudo é formado por quatro anos (2015 a 2018), em função da disponibilidade de dados, os indicadores foram calculados para dois triênios (2015-2017 e 2016-2018), com o objetivo de verificar se há diferenças, mesmo tendo dois anos que se repetem em cada triênio (2016 e 2017).

Tabela 3 - Indicadores, dimensões, condições, classificações e variações do Pilar 1 do PEFA

INDIC.	ANÁLISE	DIMEN.	CLAS. DIMEN.*	CONDIÇÃO	Δ	CONSIDERADA				CLAS. DO INDIC.	MÉTODO
ID 1	Variação entre planejamento e execução da despesa agregada (total)	ÚNICA	A, B, C ou D	Δ observada em	A	5%	p/+	ou	p/-	A, B, C ou D	
				pelo menos dois, de três exercícios fiscais	B	10%	p/+	ou	p/-		
	Variação entre valores de elementos de despesa, por função	ID 2.1	A, B, C ou D	Δ observada em	A	até 5%					
				pelo menos dois, de três exercícios fiscais	B	até 10%					
ID 2	Variação entre valores de elementos de despesa, por categoria econômica	ID 2.2	A, B, C ou D	Δ observada em	A	até 5%				A, B+, B, C+, C, D+, D	Elo mais fraco**
				pelo menos dois, de três exercícios fiscais	B	até 10%					
	% médio de despesas executadas sob a rubrica de reservas de contingência em relação a despesa total, inicialmente prevista	ID 2.3	A, B, C ou D	Δ observada em	A	até 3%					
				Média de três exercícios fiscais	B	até 6%					
ID 3	Variação entre planejamento e execução da receita agregada (total)	ID 3.1	A, B, C ou D	Δ observada em	A	3%	p/-	6%	p/+	A, B+, B, C+, C, D+, D	Média***
				pelo menos dois, de três exercícios fiscais	B	6%	p/-	12%	p/+		
	Variação entre valores de elementos de receita, por categoria econômica	ID 3.2	A, B, C ou D	Δ observada em	A	até 5%					
				pelo menos dois, de três exercícios fiscais	B	até 10%					
					C	até 15%					
					D	+ de 15%					

Fonte: Autoria própria a partir da metodologia PEFA (PEFA, 2016).

Nota*: A classificação do indicador ID 1 e de todas as dimensões vai de A a D, sendo A o melhor resultado (apresenta menor percentual de variação) e D o pior resultado (apresenta percentual de maior variação).

Nota**: O resultado do indicador ID 2 é calculado pelo método do elo mais fraco (*Weakest link* - WL), utilizado quando o desempenho ruim numa dimensão pode prejudicar o bom desempenho em outras dimensões. A pontuação agregada para ID 2 será a mais baixa das atribuídas a qualquer uma das três dimensões. Caso uma das outras duas tenha pontuação mais alta, adicionar-se-á o sinal “+” para a pontuação global.

Nota***: O indicador ID 3 tem o cálculo do seu resultado final pelo método da média (*Averaging* - AV), por meio do qual a pontuação global de um indicador é a média das dimensões do indicador, de acordo com tabela de conversão evidenciada pelo PEFA. A tabela pode ser consultada em PEFA (2016), disponível em https://www.pefa.org/sites/pefa/files/resources/downloads/2020002207PORpor002_Main%20text.pdf.

Nota****: Para cálculo de cada uma das dimensões o PEFA disponibiliza planilhas de auxílio disponíveis em <https://www.pefa.org/index.php/resources/calculation-sheets-pefa-performance-indicators-pi-1-pi-2-and-pi-23-november-2018> e <https://www.pefa.org/resources/calculation-sheet-revenue-composition-outturn-pi-32-november-2018>.

A proposta da metodologia PEFA é analisar a gestão das finanças públicas por meio dos sete pilares, de forma abrangente, sendo o resultado de cada um dos pilares divulgado separadamente, de forma qualitativa, já que não se tem o objetivo de produzir um *score* das entidades nacionais ou subnacionais avaliadas (PEFA, 2016). Entretanto, nesta pesquisa foi adotada uma estratégia para classificar os municípios, de acordo com os resultados dos indicadores, em dois grupos, considerando os que apresentaram orçamentos mais precisos e os que apresentaram orçamentos menos precisos.

Convencionou-se que o resultado A para um indicador seria equivalente à nota dez (10) e D equivalente à nota zero (0), então criou-se uma escala intermediária de notas para os outros resultados, B+(8,333), B(6,666), C+(5,00), C(3,333) e D+(1,666). Para considerar um município como mais preciso ou menos preciso foi adotada a premissa de que o resultado mínimo que ele poderia ter, por indicador, seria C, semelhante a estratégia adotada por Azevedo (2013).

A classificação mínima de cada um dos indicadores para o município ser considerado mais preciso é C (que pelo parâmetro adotado tem nota 3,333), a menor nota para ficar nessa classificação, somados os resultados dos três indicadores (ID 1 + ID 2 + ID 3) é 10 (dez, com arredondamento). A nota máxima que o município pode obter é 30 (trinta) e a menor é 0 (zero). A Tabela 4 sumariza a estratégia utilizada para calcular as notas dos municípios e classificá-los.

Tabela 4 - Indicadores, dimensões e percentuais de variação

Clas	Nota	ID 1	ID 2	ID 3	Σ ID1 ID3	Pontuação
A	10,000	10,000	10,000	10,000	30,000	Máximo
B+	8,333	8,333	8,333	8,333		
B	6,667	6,667	6,667	6,667		
C+	5,000	5,000	5,000	5,000		
C	3,333	3,333	3,333	3,333	10,000	Ponto de corte
D+	1,667	1,667	1,667	1,667		
D	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	Mínimo

Fonte: Autoria própria.

Nota: Como o ponto de corte estabelecido considera os orçamentos mais precisos aqueles classificados com conceito até C, quando a soma das notas dos três indicadores é igual ou superior a 10 (dez), o município foi considerado com orçamento mais preciso, notas abaixo de 10 (dez), municípios considerados com orçamentos menos precisos.

Os resultados de cada indicador, das dimensões que os compõem e classificação final nos municípios são apresentados em gráficos georreferenciados, construídos a partir do *software* QGIS.

3.2.3 Clustering e regressão logística

Os municípios brasileiros são muito diversos, seja por motivos demográficos, econômicos e/ou sociais. Então, foi utilizada a técnica de *clustering*, que separa casos com base em suas características, para criar grupos de municípios semelhantes, por meio do método *K-Means*, algoritmo que busca criar k grupos de observações de modo a minimizar a variância dentro dos grupos, calculado a partir do quadrado das distâncias euclidianas (HAN; KAMBER; PEI, 2012). A distância entre as observações foi relativa às seguintes variáveis de entrada: IDHM, coeficiente de GINI e população média (para cada triênio).

Foram gerados 2 grupos para o triênio 1 (2015 a 2017) e dois grupos para o triênio 2 (2016 a 2018). Os mesmos municípios obtiveram a mesma classificação de grupo nos dois triênios, o que já era esperado, já que as variáveis utilizadas nos dois modelos são iguais (IDHM e GINI) ou bem semelhantes (média populacional). Como resultado, o perfil do grupo 1 nos dois triênios retrata municípios mais desenvolvidos, menos desiguais e com maior população, na média, em relação ao grupo 2 (Tabela 5).

Tabela 5 - Média das variáveis para cada grupo de municípios gerado (por triênio)

Variável	Triênio 2015-2017		Triênio 2016-2018	
	Média Grupo 1	Média Grupo 2	Média Grupo 1	Média Grupo 2
IDHM	0,72	0,61	0,72	0,61
Coefficiente de Gini	0,46	0,53	0,46	0,53
Média populacional	61.100	26.150	62.000	26.200

Fonte: Autoria própria.

Para realizar uma análise comparável entre variáveis que estão em escalas diferentes, como é o caso entre população e IDHM, por exemplo, é necessário executar uma normalização (HAN; KAMBER; PEI, 2012). Esse processo transforma os valores para uma escala comum, de modo que a distância (variância) entre os casos seja a mesma da distribuição original, ou seja, preservando a informação.

A Equação 2 descreve a fórmula de normalização *z-score*, em que cada valor v_i de uma variável A é subtraído da média da variável, \bar{A} , e depois dividido pelo desvio-padrão da variável, σ_A , gerando o valor normalizado v_i' .

$$v_i' = v_i - \frac{v_i - \bar{A}}{\sigma_A} \quad (\text{Equação 2})$$

Durante a execução do processo de normalização, foram encontrados casos faltantes para as variáveis IFGF Geral e Solvência, de modo que 187 municípios foram excluídos da base de dados, totalizando 3.529 municípios na base final.

Para mensurar e testar o efeito das variáveis de estrutura e planejamento, variáveis econômicas e sociais sobre a precisão orçamentária, optou-se por utilizar um modelo estatístico de regressão logística, que se baseia na estimação de parâmetros de uma função logística.

Mapeando a relação entre as variáveis independentes (referentes às dimensões: planejamento e estrutura, econômica, social) e a probabilidade da variável dependente (precisão orçamentária), é possível mensurar o efeito a partir dos parâmetros, também chamados de coeficientes (FIGUEIREDO FILHO et al., 2013). O coeficiente da regressão, para uma determinada variável independente, representa a mudança observada na variável dependente, quando a variável independente aumenta seu valor.

A variável dependente, neste trabalho, foi classificada como 1 para os municípios mais precisos e 0 para os municípios menos precisos, de modo que o sentido da análise se dá sobre a precisão orçamentária. Os resultados gerados foram calculados a partir da exponencial dos coeficientes da regressão, o que permite interpretá-los em termos de razão de chance.

Se o valor do efeito é maior que um, a variável exerce efeito positivo sobre a precisão orçamentária, porém se o valor é abaixo de 1, o efeito da variável sobre a precisão orçamentária é negativo (FIGUEIREDO FILHO et al., 2013).

3.2.4 Análise de conteúdo

Para analisar os dados, adotou-se o método de análise de conteúdo, orientado por categorias temáticas (BARDIN, 2011; MILES; HUBERMAN, 1994; MILES; HUBERMAN; SALDAÑA, 2013; SAUNDERS; LEWIS; THORNHILL, 2012), que permitem separar as falas dos entrevistados em unidades (códigos) que serão reagrupados em categorias analogicamente (BARDIN, 2011). A Tabela 6 evidencia as categorias temáticas, definidas com base na organização do instrumento de coleta.

Tabela 6 - Categorias temáticas

Categorias	Especificação
1	Qualificação da amostra
2	Participação no processo orçamentário
3	Caracterização da gestão municipal
4	Políticas públicas nos municípios
5	Fontes de recursos nos municípios
6	Processo orçamentário
7	Relação entre executivo e legislativo
8	Mudanças no orçamento
9	Variações orçamentárias
10	Aspectos emergentes

Fonte: Autoria própria.

A análise de conteúdo possibilitou observar, de acordo com a percepção dos atores entrevistados, variáveis que interferem no processo orçamentário e que provocam variações entre planejamento e execução.

3.2.5 Apresentação dos resultados

Como especificado, os resultados da pesquisa foram segregados e apresentados em três artigos que compõem o capítulo 4 deste estudo.

Os artigos 1 e 2 contemplam a análise quantitativa das variações observadas entre planejamento e execução dos orçamentos municipais pesquisados. Para a análise exploratória apresentada no artigo 1, os dados relativos às despesas por função contemplam as 10 com maior percentual em relação à despesa total, os resultados das 18 restantes estão apresentados no APÊNDICE E.

Tanto o artigo 1 como o artigo 2 evidenciam os resultados dos indicadores calculados com base nos triênios analisados (2015-2017 e 2016-2018), como consta na metodologia PEFA. Os resultados de cada um dos anos analisados (para o Brasil e para cada região) e resultados finais dos triênios, por região, estão apresentados no APÊNDICE F.

O artigo 3 evidencia os resultados das entrevistas feitas com os 15 atores orçamentários de 7 municípios do estado de Pernambuco.

4 RESULTADOS

4.1 ARTIGO 1 – PLANEJAMENTO *versus* EXECUÇÃO: análise da precisão orçamentária em municípios brasileiros

RESUMO

O orçamento municipal retrata as políticas públicas que serão ofertadas à população e especifica de onde vêm os recursos para custeá-las. Com base nesse contexto, procurou-se identificar as variações entre planejamento e execução e a precisão orçamentária em municípios brasileiros. Foi realizado levantamento documental em dados orçamentários disponibilizados por 3.716 municípios no período de 2015 a 2018, analisados por meio de estatística descritiva e metodologia do *Public Expenditure and Financial Accountability program* (PEFA), que serviu de base para classificar os orçamentos em mais precisos ou menos precisos. Os resultados evidenciam que a maioria dos municípios pesquisados têm a prática de superdimensionar os valores planejados de receitas e despesas. Também foi possível observar que com relação às despesas totais, parte dos municípios pesquisados apresentaram variações significativas, mas a maioria as executa em totais próximos aos planejados. Já as alterações verificadas entre planejamento e execução de elementos de receitas totais, receitas e despesas por categoria econômica e despesas por funções, são expressivas na maior parte dos entes municipais pesquisados e podem comprometer o planejamento orçamentário e conseqüentemente as políticas públicas nele elencadas. Os resultados encaminham ao entendimento de que análises mais gerais nos orçamentos, feitas com base nos valores totais e no cumprimento de limites legais, podem não captar as alterações realizadas, como observado nesta investigação. Com base nos indicadores que retratam as variações, os orçamentos dos municípios foram classificados em mais precisos e menos precisos. Cerca da metade apresentou orçamentos considerados com menor precisão, o que indica falta de integração entre o planejamento e a execução e comprometimento da oferta de serviços essenciais à população.

Palavras-chave: Orçamento municipal. Planejamento. Execução. Precisão orçamentária. Classificação da precisão orçamentária.

RESUMEN

El presupuesto municipal retrata las políticas públicas que se ofrecerán a la población y especifica de dónde provienen los recursos para financiarlos. Con base en este contexto, se intentó identificar las variaciones entre la planificación y ejecución y la precisión del presupuesto en los municipios brasileños. Se realizó una encuesta documental sobre los datos presupuestarios puestos a disposición por 3.716 municipios en el período de 2015 a 2018, analizados utilizando estadísticas descriptivas y metodología del programa de Gasto Público y Responsabilidad Financiera (PEFA), que sirvió como base para clasificar los presupuestos como más precisos o menos preciso. Los resultados muestran que la mayoría de los municipios encuestados tienen la práctica de sobredimensionar los valores planificados de ingresos y gastos. También fue posible observar que, en relación con los gastos totales, parte de los municipios encuestados mostraron variaciones significativas, pero la mayoría los ejecutó en totales cercanos a los planeados. Los cambios verificados entre la planificación y la ejecución de los elementos de ingresos totales, ingresos y gastos por categoría económica y gastos por

funciones, son expresivos en la mayoría de las entidades municipales encuestadas y pueden comprometer la planificación presupuestaria y, en consecuencia, las políticas públicas enumeradas en ella. Los resultados conducen a la comprensión de que los análisis más generales en los presupuestos, basados en los valores totales y en cumplimiento de los límites legales, pueden no capturar los cambios realizados, como se observó en esta investigación. Con base en los indicadores que muestran las variaciones, los presupuestos de los municipios se clasificaron como más precisos y menos precisos. Aproximadamente la mitad presentó presupuestos considerados con menos precisión, lo que indica una falta de integración entre la planificación y la ejecución y el compromiso de la prestación de servicios esenciales a la población.

Palabras clave: Presupuesto municipal. Planificación. Ejecución. Precisión presupuestaria. Clasificación de la precisión presupuestaria.

ABSTRACT

The municipal budget portrays the public policies that will be offered to the population and specifies where the resources come from to fund them. Based on this context, an attempt was made to identify the variations between planning and execution and budget accuracy in Brazilian municipalities. A documentary survey was carried out on budget data made available by 3,716 municipalities in the period from 2015 to 2018, analyzed using descriptive statistics and methodology from the Public Expenditure and Financial Accountability program (PEFA), which served as a basis to classify budgets as more accurate or less accurate. The results show that the majority of the municipalities surveyed have the practice of oversizing the planned values of income and expenses. It was also possible to observe that in relation to total expenditures, part of the municipalities surveyed showed significant variations, but the majority executed them in totals close to those planned. Already the changes verified between planning and execution of elements of total revenues, revenues and expenses by economic category and expenses by functions, are expressive in most of the municipal entities surveyed and may compromise budget planning and consequently the public policies listed in it. The results lead to the understanding that more general analyzes in the budgets, made based on the total values and in compliance with legal limits, may not capture the changes made, as observed in this investigation. Based on the indicators that show the variations, the budgets of the municipalities were classified as more precise and less accurate. About half presented budgets considered with less precision, which indicates a lack of integration between planning and the execution and compromise of the provision of essential services to the population.

Keywords: Municipal budget. Planning. Execution. Budget accuracy. Budgetary accuracy classification.

1 INTRODUÇÃO

Conforme preconizam as teorias voltadas à administração pública e é evidenciado na Constituição Brasileira, os gestores públicos têm no orçamento municipal o instrumento de planejamento no qual estão elencadas as ações a serem implantadas para atender às necessidades sociais e indicadas as origens dos recursos que serão utilizados para executar os

objetivos traçados (BEZERRA FILHO, 2017; BRASIL, 1988; GIACOMONI, 2017; MAYPER; GRANOF; GIROUX, 1991).

Na literatura muito se discute sobre orçamento, normalmente com um enfoque voltado ao planejamento, ou seja, a discussão sobre elementos que antecedem a elaboração do projeto de lei orçamentária, a preparação da peça orçamentária, tipos de orçamento e outros elementos sobre o tema. Porém, pouco se discute sobre as alterações feitas no orçamento durante a execução que, se forem significativas, podem provocar o distanciamento entre o que foi planejamento e o que efetivamente está sendo realizado em termos de políticas públicas (ANESSI-PESSINA; SICILIA; STECCOLINI, 2012; AQUINO; AZEVEDO, 2015; BENITO; GUILLAMÓN; BASTIDA, 2015; KASDIN, 2017; SEDMIHRADSKÁ; HRŮZA, 2014).

Não que orçamento seja uma peça rígida, que não pode sofrer mudanças, pois como planejamento ele pode ser alterado, até porque sua elaboração ocorre no exercício anterior ao da sua vigência e variáveis internas e externas podem demandar que mudanças sejam feitas nas ações previamente traçadas. No Brasil, mesmo sendo norma escrita que deve ter seu cumprimento garantido, o orçamento pode sofrer modificações, que são comuns e têm previsão legal (LEITE, 2009). Entretanto, a discussão emerge quando se trata acerca da magnitude e constância dessas alterações, pois não há na literatura muitos estudos que abordam esse fenômeno (BENITO; GUILLAMÓN; BASTIDA, 2015). Então, este trabalho discorre sobre as variações que ocorrem na execução orçamentária, em municípios brasileiros, além de observar como essas alterações impactam na precisão do orçamento.

As políticas públicas são essenciais ao desenvolvimento social e garantidas constitucionalmente (BRASIL, 1988). Para que elas ocorram de forma efetiva e atendam às necessidades dos governos locais, deve-se ter uma integração entre planejamento e controle das ações elencadas no orçamento, que deve servir de direcionamento aos gestores no desempenho das suas funções e ser passível de acompanhamento pela sociedade (NOBRE et al., 2016).

Assim, este trabalho tem por objetivo identificar as variações entre planejamento e execução e a consequente precisão orçamentária em municípios brasileiros. No Brasil, o orçamento municipal deveria ser o instrumento de planejamento, elaborado pelo Executivo e aprovado pelo Legislativo, com a função de retratar as necessidades municipais, identificadas por meio da análise prévia das necessidades sociais, servindo de direcionador às atividades da gestão municipal, cuja função é executá-lo segundo os objetivos traçados. Entretanto, tem-se observado a sua utilização para cumprimento de exigências legais e não como elemento de apoio gerencial, auxiliar à tomada de decisão.

Então, buscou-se verificar a precisão dos orçamentos dos municípios brasileiros, com

base nas variações observadas entre a execução e o planejamento de receitas e despesas, evidenciados na Lei Orçamentária Anual (LOA). O estudo foi feito com dados de 3.716 orçamentos municipais, disponibilizados no sítio eletrônico do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI), no período de 2015 a 2018.

Inicialmente foi feita uma análise exploratória nos dados coletados, por meio de estatística descritiva, para verificar se os orçamentos superestimam ou subestimam os valores de receitas e despesas planejados. Na sequência, foi utilizado o pilar 1 do *Public Expenditure and Financial Accountability program* (PEFA), metodologia desenvolvida por entidades internacionais para analisar a gestão das finanças públicas de governos nacionais e subnacionais, para identificar as variações entre planejamento e execução dos elementos orçamentários, expressa por meio de três indicadores. Utilizou-se os resultados dos indicadores para criar uma classificação dos orçamentos dos governos locais pesquisados em mais precisos ou menos precisos.

Espera-se que o estudo possa contribuir com a lacuna existente na literatura sobre as alterações orçamentárias, ocorridas durante a execução em orçamentos municipais brasileiros, ao apontar as variações observadas nos elementos de receitas e despesas. Também busca-se contribuir com a análise acerca da importância do planejamento orçamentário para a gestão pública e a utilização gerencial do orçamento, como auxiliar ao processo decisório. Por fim, espera-se que a investigação fomente a discussão sobre a importância de se ter uma prática orçamentária embasada nas necessidades dos municípios, elaborada de forma realista e integrada, que possibilite o acompanhamento social.

Este trabalho está organizado, após esta Introdução, por: a) embasamento teórico sobre planejamento orçamentário e alterações no orçamento durante a execução; b) metodologia; c) discussão e análise dos resultados; e d) por fim, a conclusão do estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A gestão pública compreende o poder de ação que o Estado possui para promover o bem estar social, de acordo com as normas legais vigentes, por meio de um planejamento estruturado para ofertar políticas públicas de forma eficiente e eficaz (COUTO; BARBOSA NETO; RESENDE, 2018). O processo precisa acontecer de forma integrada, já que ocorre em um contexto de escassez de recursos, pensado de forma estratégica para suprir as demandas atuais e que também sirva de suporte para uma melhor atuação do poder público no longo prazo (DANTAS et al., 2014; FERREIRA et al., 2016; NOBRE et al., 2016).

Em âmbito municipal, é importante que o planejamento tenha por premissa a análise das necessidades da população, elencando de forma objetiva as ações que serão implantadas para atender às demandas sociais. Para tal, é relevante que ocorra uma participação efetiva de todos os envolvidos (Executivo, Legislativo e sociedade civil organizada) e que seja considerada a complexidade inerente à gestão de governos locais, pois ela é impactada fortemente por variáveis políticas e restrições legais e financeiras (VIER; SCHREIBER, 2018).

No contexto brasileiro, as diretrizes legais de planejamento são comuns para as três esferas de governo. Assim, os municípios, apesar de apresentarem uma pluralidade de características e especificidades, inerentes a um País de dimensões continentais, com realidades econômicas e culturais distintas, precisam de um aparato administrativo mínimo para poder gerir suas estruturas e ofertar os serviços públicos sob sua responsabilidade (AZEVEDO; AQUINO, 2016b).

O planejamento da gestão pública municipal é materializado no ciclo orçamentário, que compreende o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Aquino e Azevedo (2015) relatam que a maior parte dos governos locais não possui o ciclo implementado de forma efetiva, pois a LDO e a LOA são apresentadas para cumprir as exigências legais e possibilitarem a utilização dos recursos públicos, mas seu uso, em termos gerenciais, tem sido pouco efetivo, o que ocorre também, segundo os autores, com o PPA e o Plano Diretor. Essa é uma realidade que precisa ser observada com atenção, pois os instrumentos de planejamento devem direcionar as ações de forma a atender às diretrizes legais e servir de suporte ao processo decisório (DANTAS et al., 2014).

Nessa perspectiva, o orçamento municipal é o instrumento utilizado pelos gestores para interligar o planejamento e as finanças, elaborado pelo Executivo e aprovado pelo Legislativo, caracterizado como um plano de trabalho para a gestão dos governos locais (COUTO; BARBOSA NETO; RESENDE, 2018; RAZAKI; LINDBERG, 2012). Nele constam as despesas que serão executadas para prestar os serviços públicos e as fontes de recursos que serão utilizadas para custeá-las, por meio das ações que serão empreendidas pelos administradores públicos municipais (NOBRE et al., 2016; SEDMIHRADSKÁ; HRŮZA, 2014; TASSONYI, 2002).

Porém, essa realidade só é possível se os orçamentos forem elaborados e geridos eficientemente, pois cada vez mais os entes municipais têm enfrentado problemas, principalmente pela falta de recursos, o que demanda um bom planejamento (LANIS; BUENO, 2018; TASSONYI, 2002). É importante que a execução ocorra como foi prevista, com eficácia, para que os objetivos e metas traçados sejam atingidos, além de permitir o acompanhamento da

efetivação das ações pela sociedade, maior interessada no processo (KASDIN, 2017; NOBRE et al., 2016).

Dado o exposto, a eficiência na gestão dos orçamentos municipais tem sido tema de discussão, pois uma administração ineficiente dos recursos públicos pode ter implicações negativas nos serviços ofertados à população (LANIS; BUENO, 2018). Nessa perspectiva, ações têm sido empreendidas em países em desenvolvimento, com o intuito de aperfeiçoar os processos orçamentários, com adoção de medidas que buscam melhorias na *Performance Financial Management* (PFM), promovidas por agências bilaterais como o Banco Mundial e o Fundo Monetário Internacional, porém com maior foco em governos centrais (AQUINO; AZEVEDO, 2015).

Um exemplo das ações é o *Public Expenditure and Financial Accountability program* (PEFA), desenvolvido desde 2001 por parceiros internacionais de desenvolvimento, para análise da gestão das finanças públicas de governos centrais e locais, com divulgação de relatórios que indicam os pontos fortes e fracos da PFM, avaliada por meio de 94 dimensões, que integram 31 indicadores, formados por sete pilares (PEFA, 2019), tendo sido o pilar 1 utilizado neste estudo por tratar da credibilidade orçamentária.

O Brasil teve, em 2009, a avaliação da PFM do governo nacional e de governos subnacionais (Ceará, Distrito Federal, Minas Gerais e Pernambuco) pelo PEFA *program*. Em 2015 foram avaliadas Teresina (capital do Piauí) e Santa Catarina. Porém, só os resultados da avaliação do governo nacional são de acesso público (PEFA, 2019). Aquino e Azevedo (2015) relatam que o Brasil apresentou boa performance, principalmente no que se refere à disciplina fiscal e consequente aumento da transparência, o que decorre em grande parte das obrigatoriedades legais contidas na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), mas que não prioriza a análise de desempenho. Em nível local, os autores indicam que há poucos estudos desenvolvidos, pois não há muitos programas voltados à reestruturação da PMF em nível municipal (AQUINO; AZEVEDO, 2015).

Grandes problemas enfrentados pelos municípios, na atualidade, são decorrentes da descentralização ocorrida na administração pública, situação vivenciada no Brasil (BAIÃO; CUNHA; SOUZA, 2017; DINIZ, 2012; QUEIROZ, 2015; ROCHA, 2008; SILVA, 2016; VARELA, 2004). Essa realidade, associada à dificuldade de implantar reformas na gestão para melhorar a capacidade administrativa, tem evidenciado que o orçamento público municipal tem se afastado da sua função basilar de possibilitar o controle social dos gastos públicos e de retratar as reais demandas da população (AZEVEDO; AQUINO, 2016b; ERLINA; TARIGAN; MUDA, 2017).

Assim, é importante que os orçamentos de entes municipais sejam transparentes e elaborados de forma participativa (ERLINA; TARIGAN; MUDA, 2017), pois externam a vontade política dos cidadãos (MAYPER; GRANOF; GIROUX, 1991). No Brasil, o orçamento público é autorizativo, ou seja, ações elencadas pelo gestor podem não ser realizadas (AQUINO; AZEVEDO, 2015), dado o seu caráter discricionário. Face essa realidade e a interferência de outras variáveis no processo, os orçamentos municipais têm de sido foco de estudos que o analisam sobre temáticas diversas.

Um aspecto que tem suscitado debates e demandado pesquisas, se refere a alterações feitas no orçamento durante a sua execução. Estudo desenvolvido por Mayper, Granof e Giroux (1991) encontrou que as alterações nos orçamentos não eram feitas aleatoriamente e estavam correlacionadas com as características dos municípios. Forrester e Mullins (1992) indicam que as alterações feitas nos orçamentos, durante a execução, podem ser fruto de decisões políticas ou utilizadas para ajustar programas e atender necessidades administrativas em um contexto de mudanças rotineiras.

Anessi-Pessina, Sicilia e Steccolini (2012), em estudo desenvolvido junto a municípios italianos, observaram que o planejamento inicial e as alterações no orçamento precisam ser vistos como um processo integrado e não como fases distintas e dissociadas, pois mudanças durante a execução podem ser fruto de planejamento falho ou ajustes intencionais decorrentes de mudanças nas prioridades políticas da gestão. Sedmihradská e Hruza (2014), em pesquisa realizada sobre alterações orçamentárias em municípios tchecos, encontraram muitas mudanças em relação ao orçamento original, mas que não alteravam significativamente os montantes de receitas e despesas previstos. Benito, Guillamón e Bastida (2015) verificaram alterações significativas na execução orçamentária, principalmente em anos eleitorais, com superestimação de receitas e subestimação de despesas no orçamento original, ações que permitem aos gestores gastar mais e evidenciar menos despesas, com o intuito de conquistar os eleitores.

Azevedo (2013) analisou a imprecisão em orçamentos de municípios brasileiros e fatores associados a essa imprecisão, evidenciando que orçamento municipal no Brasil é um documento que serve para atender exigências legais e seu processo é voltado à disputa, entre os diversos interessados, para alocação dos recursos disponíveis. Aquino e Azevedo (2015), em pesquisa sobre mudanças entre o orçamento original e o executado, encontraram que municípios brasileiros podem subestimar receitas para gerar excesso de arrecadação e abrir créditos adicionais sem precisar solicitar autorização do Legislativo, ou podem superestimar receitas e escolher, durante a execução, onde os recursos serão alocados, caso a Câmara

Municipal não permita percentuais elevados para abertura de créditos adicionais. Lanis e Bueno (2018), em pesquisa sobre variáveis que influenciam a eficiência da gestão orçamentária, encontraram que fatores sociais (IDHM e população) e econômicos (inflação, IFGF) impactam na administração dos recursos municipais.

Os estudos mostram diferentes análises sobre elementos relacionados às alterações feitas nos orçamentos municipais durante a execução. Um aspecto relevante sobre as mudanças é sobre a atuação dos atores orçamentários, que podem ter objetivos pessoais que gerem conflitos de interesses e aumentem a assimetria informacional referente ao processo orçamentário (RAZAKI; LINDBERG, 2012). Sobre esse aspecto, há teorias que embasam os resultados de pesquisas realizadas, buscando explicar a atuação dos atores no processo orçamentário.

De acordo com a teoria dos ciclos políticos, os gestores manipulam a política fiscal de modo a ter maior possibilidade de reeleição (ARAÚJO; RODRIGUES, 2016; BENITO; GUILLAMÓN; BASTIDA, 2015; BOUKARI; VEIGA, 2018; CASSIDY; KAMLET; NAGIN, 1989; CRUZ; FERREIRA, 2008b). Já a teoria da escolha pública argumenta que os gestores têm comportamento, na política, similar ao comportamento de mercado, ou seja, tomam decisões com intuito de maximizar interesses próprios (BENITO; GUILLAMÓN; BASTIDA, 2015; CHEIB, 2016; CRUZ; FERREIRA; SILVA, 2011; LANIS; BUENO, 2018). Com relação a assimetria informacional, a teoria da agência, quando relacionada à lógica municipal, tem de um lado o gestor público e do outro os cidadãos, numa relação onde as decisões do agente (gestor) são tomadas e raramente têm a possibilidade de acompanhamento pelo principal (população) (BENITO; GUILLAMÓN; BASTIDA, 2015; CRUZ; FERREIRA; SILVA, 2011; KASDIN, 2017).

Vários elementos podem estar associados às variações observadas entre o planejamento e a execução dos orçamentos municipais. A participação dos atores tem grande relevância nesse contexto, a exemplo do chefe do Executivo, que normalmente possui mais capacidade política do que técnica, tomando decisões que nem sempre estão fundamentadas na realidade fiscal do município e atreladas às reais necessidades sociais (VECCHIA; MONTROYA, 2002).

A falta de transparência no processo também é um aspecto que permite aos gestores tomar decisões de acordo com interesses próprios (BENITO; GUILLAMÓN; BASTIDA, 2015). Ausência de equipe capacitada para planejar e com condições de acompanhar a execução do orçamento (ERLINA; TARIGAN; MUDA, 2017), bem como a carência de estrutura física e tecnológica em muitos municípios, pode ser fator que tenha como consequência planejamentos falhos e que demandem alterações durante a execução.

Outro aspecto que impacta para que não ocorra uma gestão orçamentária eficaz e próxima ao planejamento é o excesso de abertura de créditos adicionais, possíveis a partir da discricionariedade que os gestores possuem em relação ao orçamento (LANIS; BUENO, 2018). O que também pode comprometer a credibilidade do orçamento é o volume de inscrição de despesas do exercício em restos a pagar, pois aumentam o endividamento do governo, podem refletir negativamente nos exercícios seguintes e tornam a execução menos transparente (AQUINO; AZEVEDO, 2017a).

A forma de elaboração do orçamento também pode ter reflexo na sua execução, pois dependendo da dedicação da equipe responsável, a estimativa pode ser feita com base em períodos anteriores e não retratar a realidade vigente (AZEVEDO; AQUINO, 2016b), apenas acrescentando valores a um planejamento já existente (RAZAKI; LINDBERG, 2012).

Críticas são feitas pela baixa participação social no processo orçamentário, no planejamento e principalmente na execução. Mesmo com o desenvolvimento tecnológico, a interação popular é pequena, o que enfraquece o controle da sociedade na execução das políticas públicas (ERLINA; TARIGAN; MUDA, 2017; JUNITA et al., 2018; TASSONYI, 2002) e não propicia maior interação entre governo e população. Porém, em estudo realizado por Erlina; Tarigan e Muda (2017), foi observado que a participação popular não interfere na qualidade do orçamento, contrariando pesquisas anteriores. Porém, isso se deve ao fato das contribuições da sociedade, mesmo sendo incorporadas ao orçamento, não serem efetivadas.

Face os problemas observados, Benito, Guillamón e Bastida (2015) sugerem que um maior controle externo poderia minimizar a ocorrência de variações expressivas entre planejamento e execução. Razaki e Lindberg (2012) ponderam que algumas recomendações podem ser úteis para melhorar o processo orçamentário: a) desenvolvimento de modelos de avaliação de desempenho com regras claras e fiscalização contínua; b) implantação de programas de educação popular, desde o processo eleitoral, para conscientizar as pessoas acerca da importância da escolha dos representantes e da necessidade de participação contínua na gestão dos municípios; c) segregação de funções de forma clara, com cada secretaria cuidando do que é de sua competência e emitindo relatórios que possibilitem um trabalho integrado; d) capacitação de pessoal para atuar no processo orçamentário; e) melhora na integração entre gestão municipal, representantes da sociedade civil, órgãos de imprensa etc.; f) aprimoramento dos canais de comunicação digital; g) melhoria no suporte tecnológico.

Pelo exposto, observa-se a importância do orçamento na condução da gestão municipal, mas também como instrumento que pode possibilitar à população acompanhar o planejamento e a efetivação de serviços públicos essenciais ao bem estar social. Problemas relacionados ao

processo orçamentário, sobretudo que possam impactar nas ações que constam na LOA, devem ser analisados criteriosamente, para que sejam buscadas alternativas que minimizem distorções entre planejamento e execução, com o intuito de garantir que o governo municipal atenda às necessidades sociais.

3 DADOS E MÉTODOS

Com o intuito de identificar as variações entre planejamento e execução e a precisão orçamentária em municípios brasileiros, esta investigação analisou dados de 3.716 municípios brasileiros, para os quais havia informações referentes à movimentação orçamentária anual, coletados no sítio eletrônico do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI), base de dados Finanças Brasil (Finbra), sendo utilizados os Anexos 1 (balanço orçamentário) e 2 (demonstrativo da execução das despesas por função/subfunção) do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), do 6º bimestre.

O recorte temporal estabelecido se deu em função da disponibilidade de dados agregados dos entes pesquisados, que se deu a partir de 2015, ano de início de funcionamento do sítio eletrônico do SICONFI. Portanto, é condicionado às limitações de dados, tendo então sido definido o período de análise de 2015 a 2018. Inicialmente o intuito era ter um recorte maior, mas ao serem solicitados os dados ao SICONFI e à Secretaria do Tesouro Nacional, foi informado que não há uma base de dados anterior a 2015 com as informações agregadas, os dados existentes são divulgados por município e, a depender do ano consultado, os documentos podem estar em formatos diversos, fatos que direcionaram a pesquisa ao recorte temporal evidenciado, sobretudo por limitações temporais e financeiras.

Como critério de inclusão de um município na pesquisa, era necessário que ele apresentasse todos os elementos referentes à previsão inicial, dotação inicial, realização e execução de receitas e despesas para os anos em análise. Os dados do Anexo 1 foram baixados e tratados com a utilização de tabelas dinâmicas no Excel. Os dados do Anexo 2, por serem em volume superior ao suportado pelo Excel, foram baixados pelo Access e depois levados ao Excel por meio de tabelas dinâmicas.

Depois de compilados os dados ano a ano, para cada município, observou-se aqueles que apresentavam todas as informações para os quatro anos. Nessa etapa, por não apresentarem dados, principalmente dos anos 2015 (acredita-se que por ser o primeiro ano do SICONFI) e 2016 (possivelmente por ser ano de eleição), foram excluídos 1.854 municípios (33,29% dos

5.570), ficando a amostra do estudo formada por 3.716 municípios (66,71% dos 5.570), como evidenciado na Tabela 7.

Tabela 7 - Municípios integrantes da amostra analisada

REGIÃO	ESTADOS								TOTAL	
CENTRO OESTE	GO	MT	MS							
Municípios existentes	246	141	79						467	
Amostra	76	84	67						227	
% Amostra	30,89	59,57	84,81						48,61	
SUL	PR	RS	SC							
Municípios existentes	399	497	295						1191	
Amostra	355	461	284						1100	
% Amostra	88,97	92,76	96,27						92,36	
SUDESTE	RJ	ES	MG	SP						
Municípios existentes	92	78	853	645					1668	
Amostra	50	46	679	537					1312	
% Amostra	54,35	58,97	79,60	83,26					78,66	
NORTE	AP	AM	TO	RR	PA	AC	RO			
Municípios existentes	16	62	139	15	144	22	52		450	
Amostra	1	4	11	3	32	14	46		111	
% Amostra	6,25	6,45	7,91	20,00	22,22	63,64	88,46		24,67	
NORDESTE	MA	PI	RN	AL	CE	BA	PB	SE	PE	
Municípios existentes	217	224	167	102	184	417	223	75	185	1794
Amostra	35	52	39	29	102	301	163	68	177	966
% Amostra	16,13	23,21	23,35	28,43	55,43	72,18	73,09	90,67	95,68	53,85
TOTAL										
Municípios existentes										5570
Amostra										3716
% Amostra										66,71

Fonte: Autoria própria.

A região com maior número de municípios que integrou a amostra, em relação ao número de municípios existentes, foi a Sul (92,36%). A região com menor participação foi a Norte (24,67%), que também apresentou os estados com menos municípios com dados disponíveis (Amapá – 1 município, que representa 6,25% do total dos municípios do estado; Amazonas – 4 municípios, representando 6,45% do total de municípios do estado; Tocantins – 11 municípios, que representam 7,91% dos municípios do estado).

3.1 PROCEDIMENTOS OPERACIONAIS E ORGANIZAÇÃO DOS DADOS

Inicialmente, os dados coletados no SICONFI foram organizados por elementos constitutivos de receita (total e por categoria econômica) e de despesa (total, por categoria

econômica e por função). Na sequência foram calculadas as variações entre as receitas realizadas em cada um dos anos e a previsão inicial, bem como as variações entre as despesas empenhadas e a dotação inicial. A Equação 1 evidencia esse cálculo, onde *Var* é a variação observada, *VIEx* é o valor executado (valor realizado para as receitas e empenhado para as despesas) e *PvIn* é a previsão inicial (previsão inicial para as receitas e dotação inicial para as despesas).

$$Var = \frac{VIEx}{PvIn} \quad (\text{Equação 3})$$

Com as variações calculadas, foi feita uma análise exploratória com utilização de estatística descritiva, com o intuito de observar se apresentavam tendências, diferenças entre os anos, bem como para identificar os elementos que mais apresentavam variações. Também buscou-se identificar se havia diferença estatística entre as médias de elementos observados por tamanho do município, com a utilização do teste T para amostras independentes, utilizado na comparação entre médias de dois grupos (KIM, 2015).

Para separação dos municípios por tamanho populacional, utilizou-se a divisão utilizada pelo IBGE nas suas pesquisas (IBGE, 2019), que compreende sete categorias: até 5.000 habitantes; de 5.001 a 10.000; de 10.001 a 20.000; de 20.001 a 50.000; de 50.001 a 100.000; de 100.001 a 500.000 e acima de 500.000 habitantes.

A análise da variação entre planejamento e execução nos orçamentos dos municípios pesquisados, foi feita com a utilização da metodologia PEFA, que avalia a gestão das finanças públicas de governos nacionais e subnacionais. O pilar 1 trata da credibilidade dos orçamentos públicos (adotado nesta investigação dado o objetivo proposto), sendo formado por três indicadores e seis dimensões (PEFA, 2016), como evidenciado na Tabela 8.

Tabela 8 - Indicadores, dimensões, condições, classificações e variações do Pilar 1 do PEFA

INDIC.	ANÁLISE	DIMEN.	CLAS. DIMEN.*	CONDIÇÃO	Δ CONSIDERADA				CLAS. DO INDIC.	MÉTODO	
ID 1	Varição entre planejamento e execução da despesa agregada (total)	ÚNICA	A, B, C ou D	Δ observada em	A	5%	p/+	ou	p/-	A, B, C ou D	
	pelo menos dois, de três exercícios fiscais			B	10%	p/+	ou	p/-			
	Varição entre valores de elementos de despesa, por função	ID 2.1	A, B, C ou D	Δ observada em	A	até 5%					
	pelo menos dois, de três exercícios fiscais			B	até 10%						
ID 2	Varição entre valores de elementos de despesa, por categoria econômica	ID 2.2	A, B, C ou D	Δ observada em	A	até 5%			A, B+, B, C+, C, D+, D	Elo mais fraco**	
	pelo menos dois, de três exercícios fiscais			B	até 10%						
	% médio de despesas executadas sob a rubrica de reservas de contingência em relação a despesa total, inicialmente prevista	ID 2.3	A, B, C ou D	Média de três exercícios fiscais	A	até 3%					
				B	até 6%						
ID 3	Varição entre planejamento e execução da receita agregada (total)	ID 3.1	A, B, C ou D	Δ observada em	A	3%	p/ -	6%	p/ +	A, B+, B, C+, C, D+, D	Média***
	pelo menos dois, de três exercícios fiscais			B	6%	p/ -	12%	p/ +			
	Varição entre valores de elementos de receita, por categoria econômica	ID 3.2	A, B, C ou D	Δ observada em	A	até 5%					
	pelo menos dois, de três exercícios fiscais			B	até 10%						
					C	até 15%					
					D	+ de 15%					

Fonte: Autoria própria a partir da metodologia PEFA (2016).

Nota*: A classificação do indicador ID 1 e de todas as dimensões vai de A a D, sendo A o melhor resultado (apresenta menor percentual de variação) e D o pior resultado (apresenta percentual de maior variação).

Nota**: O resultado do indicador ID 2 é calculado pelo método do elo mais fraco (*Weakest link* - WL), utilizado quando o desempenho ruim numa dimensão pode prejudicar o bom desempenho em outras dimensões. A pontuação agregada para ID 2 será a mais baixa das atribuídas a qualquer uma das três dimensões. Caso uma das outras duas tenha pontuação mais alta, adicionar-se-á o sinal “+” para a pontuação global.

Nota***: O indicador ID 3 tem o cálculo do seu resultado final pelo método da média (*Averaging* - AV), por meio do qual a pontuação global de um indicador é a média das dimensões do indicador, de acordo com tabela de conversão evidenciada pelo PEFA. A tabela pode ser consultada em PEFA (2016), disponível em https://www.pefa.org/sites/pefa/files/resources/downloads/2020002207PORpor002_Main%20text.pdf.

Nota****: Para cálculo de cada uma das dimensões o PEFA disponibiliza planilhas de auxílio disponíveis em <https://www.pefa.org/index.php/resources/calculation-sheets-pefa-performance-indicators-pi-1-pi-2-and-pi-23-november-2018> e <https://www.pefa.org/resources/calculation-sheet-revenue-composition-outturn-pi-32-november-2018>.

O PEFA divulga os resultados de cada indicador separadamente, pois o intuito, como especificado na própria metodologia, é analisar a gestão das finanças públicas por meio dos sete pilares, de forma global, sem a pretensão de construir um *score* das entidades nacionais ou subnacionais avaliadas (PEFA, 2016). Entretanto, para as finalidades deste estudo, adotou-se uma estratégia que possibilitou classificar os municípios em apenas dois grupos, mais precisos e menos precisos, no que concerne à previsão e execução orçamentária.

Para esse fim, convencionou-se que o resultado A para um indicador seria equivalente à nota dez (10) e D equivalente à nota zero (0), então criou-se uma escala intermediária de notas para os outros resultados, B+(8,333), B(6,666), C+(5,00), C(3,333) e D+(1,666). Para considerar um município como mais preciso ou menos preciso foi adotada a premissa de que o resultado mínimo que ele poderia ter, por indicador, seria C, semelhante a estratégia adotada por Azevedo (2013).

Como são três indicadores e o resultado mínimo para o município ser considerado mais preciso é C (que pelo parâmetro adotado tem nota 3,333), a menor nota para ficar nessa classificação, somados os resultados dos três indicadores (ID 1 + ID 2 + ID 3) é 10 (dez, com arredondamento). A nota máxima que o município pode obter é 30 (trinta) e a menor é 0 (zero). Então, municípios que somados os três indicadores obtiveram nota 10 (dez) ou superior foram considerados com orçamentos mais precisos, abaixo dessa nota foram considerados com orçamentos menos precisos. A Tabela 9 sumariza a estratégia para calcular as notas dos municípios e classificá-los.

Tabela 9 - Indicadores, dimensões e percentuais de variação

Clas	Nota	ID 1	ID 2	ID 3	Σ ID1_ID3	Pontuação
A	10,000	10,000	10,000	10,000	30,000	Máximo
B+	8,333	8,333	8,333	8,333		
B	6,667	6,667	6,667	6,667		
C+	5,000	5,000	5,000	5,000		
C	3,333	3,333	3,333	3,333	10,000	Ponto de corte
D+	1,667	1,667	1,667	1,667		
D	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	Mínimo

Fonte: Autoria própria.

Nota: Como o ponto de corte estabelecido considera os orçamentos mais precisos aqueles classificados com conceito até C, quando a soma das notas dos três indicadores é igual ou superior a 10 (dez), o município foi considerado com orçamento mais preciso, notas abaixo de 10 (dez), municípios considerados com orçamentos menos precisos.

Os resultados de cada indicador, das dimensões que os compõem e classificação final nos municípios são apresentados em gráficos georreferenciados, construídos a partir do *software* QGIS.

4 RESULTADOS

4.1 ANÁLISE EXPLORATÓRIA DOS DADOS

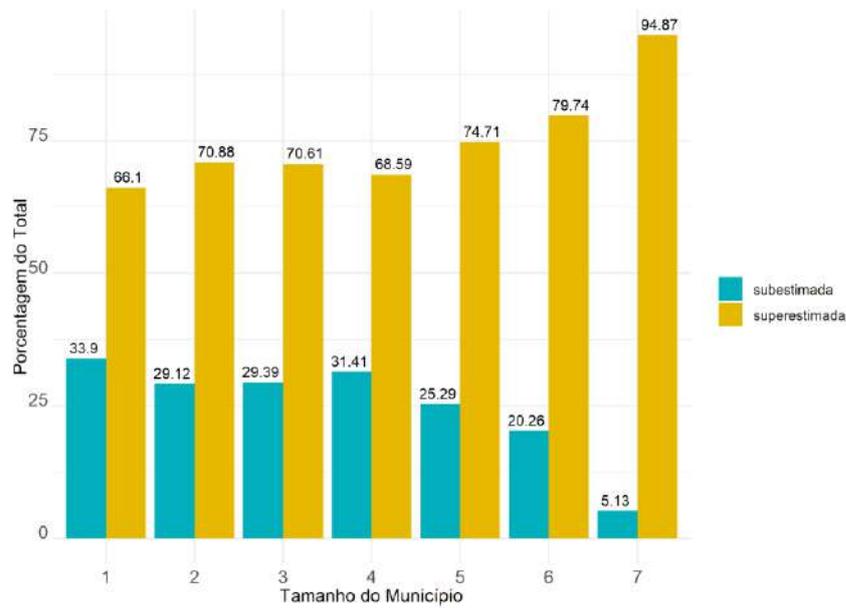
Foi realizada uma análise exploratória nos dados coletados do SICONFI, referentes a receitas e despesas dos 3.716 municípios que integraram a pesquisa, com o intuito de verificar a execução orçamentária desses municípios, com relação a superestimação ou subestimação dos valores orçados em relação aos valores efetivamente realizados (receitas) e executados (despesas), considerando o período de recorte adotado no estudo (2015 a 2018).

Primeiro, buscou-se observar variações na receita e despesa total pela média dos quatro anos e na sequência em cada um dos anos, separadamente, para verificar se havia mudanças no comportamento de superestimação ou subestimação nos municípios pesquisados. Em seguida foram identificadas variações anuais dos elementos por categoria econômica (receitas e despesas correntes e de capital) e por função (despesas nas dez funções de governo mais representativas em relação à despesa total).

Foi utilizado o Teste T para verificar se havia diferença significativa entre o tamanho dos municípios que subestimam e o tamanho dos municípios que superestimam elementos orçamentários. Para a análise, foram consideradas as variações observadas na receita total. Se a variação observada foi maior que 1, indica que o município arrecadou mais do que o previsto e assim subestimou seu planejamento, caso a variação tenha sido menor que 1, o município superestimou sua previsão e arrecadou menos do que o previsto no orçamento.

O Teste T apresentou p-valor de 0,003 (significativo a 0,05), o que indica que há diferença estatisticamente significativa na população média dos municípios que tem a receita total superestimada daqueles que tem a receita total subestimada. Na média, os municípios que possuem receita subestimada têm aproximadamente 26.000 habitantes enquanto os que possuem receita superestimada possuem cerca de 53.000 habitantes, o que indica uma tendência de os municípios maiores terem receitas mais superestimadas, como pode ser visto no Gráfico 1.

Gráfico 1 - Variação da receita total por classe populacional

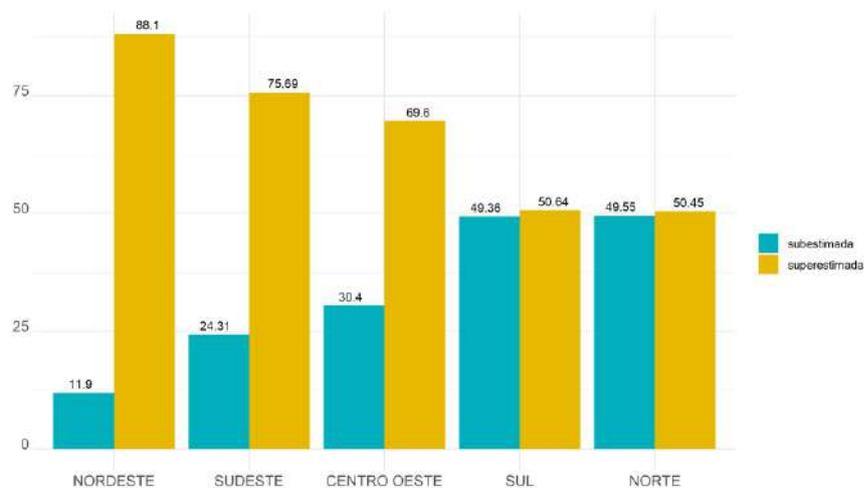


Fonte: Autoria própria.

Nota: Faixas populacionais consideradas (IBGE, 2019): até 5.000 habitantes (1), de 5.001 a 10.000 (2), de 10.001 a 20.000 (3), de 20.001 a 50.000 (4), de 50.001 a 100.000 (5), de 100.001 a 500.000 (6) e acima de 500.000 habitantes (7).

Também buscou-se verificar a superestimação ou subestimação da receita total por região (Gráfico 2). Nas cinco regiões observou-se que a maioria dos municípios superestima a receita total. Entretanto, nas regiões sul e norte também há um percentual significativo de municípios que subestimam sua receita total.

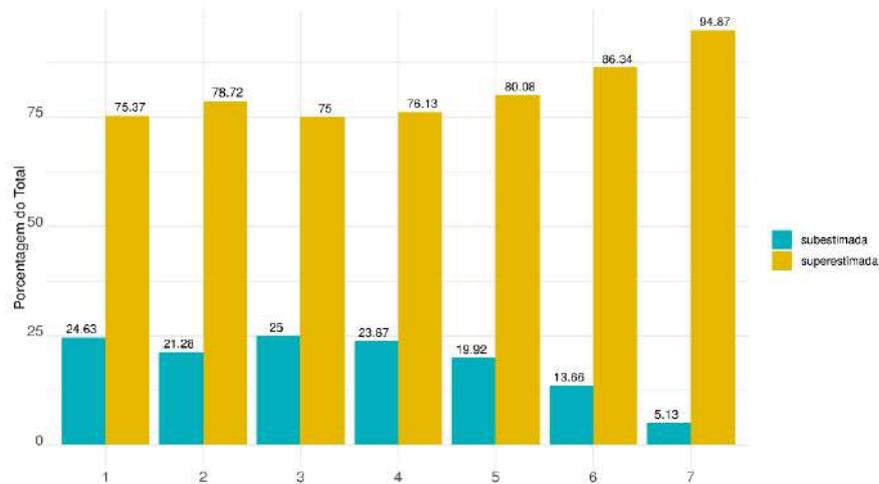
Gráfico 2 - Variação da receita total por região



Fonte: Autoria própria.

A mesma tendência de superestimação foi encontrada nas despesas totais. Com comportamento similar ao das receitas totais, ou seja, municípios maiores tendem a superestimar mais a previsão de despesas do que municípios menores (Gráfico 3).

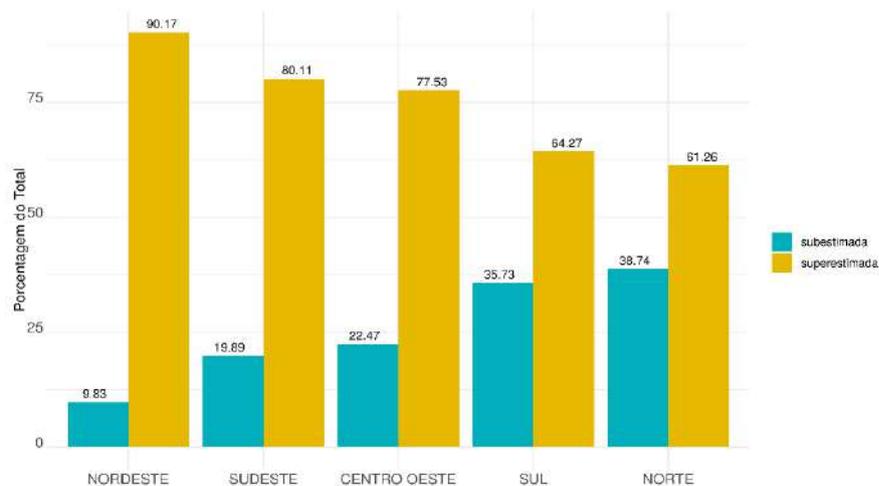
Gráfico 3 - Variação da despesa total por classe populacional



Fonte: Autoria própria.

Ao analisar as variações das despesas totais por região, observou-se que todas apresentam percentual alto de superestimação (Gráfico 4).

Gráfico 4 - Variação da despesa total por região



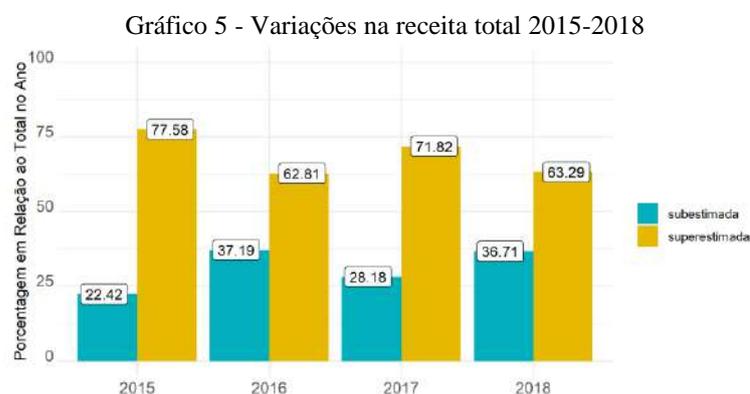
Fonte: Autoria própria.

De forma geral, constatou-se que tanto elementos de receita como de despesa são superestimados pela maioria dos municípios. De acordo com Anessi-Pessina, Sicilia e Steccolini (2012), pesquisas em outros países indicam um posicionamento conservador dos

gestores na previsão de receitas, que subestimam os valores com intuito de minimizar o risco de ocorrência de déficit. No Brasil, pelos dados observados neste estudo, o comportamento é contrário, fato que pode ocorrer para evitar que o Executivo tenha de recorrer ao Legislativo para obter autorização para alterar o orçamento por meio de créditos adicionais ou para possibilitar que ajustes sejam feitos durante o exercício, de acordo com as demandas que vão surgindo (AQUINO; AZEVEDO, 2015).

Porém, essas práticas, apesar de comuns, podem comprometer a credibilidade do processo orçamentário. Já existe uma assimetria informacional entre o Executivo e o Legislativo no que concerne às informações utilizadas para elaborar a lei orçamentária (Azevedo, 2013), o que pode ser agravado se a gestão municipal tiver a possibilidade de promover alterações no orçamento, durante sua execução, sem precisar da chancela do Legislativo. Também, orçamentos superestimados que vão sendo alterados no decorrer do exercício, além de comprometerem a efetivação das políticas públicas previamente traçadas (BOUKARI; VEIGA, 2018), põem em xeque a característica gerencial do planejamento orçamentário.

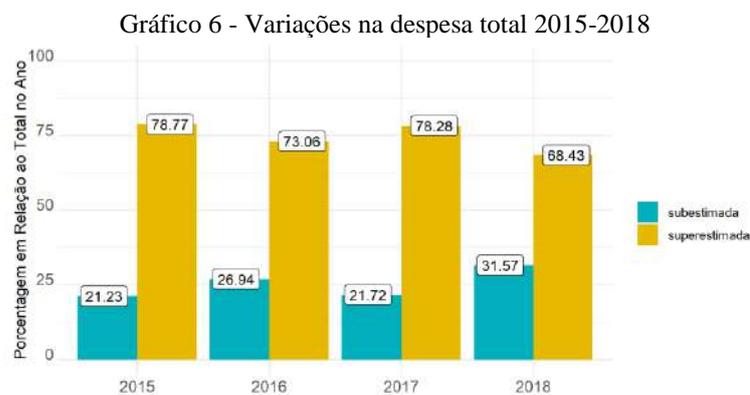
Também buscou-se observar o comportamento dos planejamentos orçamentários de receitas e despesas, nos municípios pesquisados, em cada um dos anos do recorte temporal estudado. O intuito foi verificar se havia diferença entre os resultados anuais e o resultado médio do período pesquisado (Gráfico 5).



Fonte: Autoria própria.

Observou-se que a receita total é superestimada pela maioria dos municípios em todos os anos. Mesmo tendo no recorte temporal ano de eleição (2016) e primeiro ano de nova gestão (2017), o comportamento dos municípios não mostra alterações significativas, sempre evidenciando orçamentos cujas receitas foram projetadas bem acima do que foi realizado.

Este resultado difere do apontado por Boukari e Veiga (2018), que em pesquisa realizada encontraram a superestimação de receitas e a subestimação de despesas como práticas comuns em anos de eleição, já que os gestores precisam ter recursos disponíveis para efetivar gastos que tenham impacto social e assim conquistar o eleitorado. Verificou-se que, no Brasil, a prática ocorre mesmo em anos não eleitorais e há superestimação não apenas das receitas, mas também das despesas (Gráfico 6).



Fonte: Autoria própria.

Assim como identificado na receita total, a despesa total apresentou um percentual alto de municípios que a superestimam. Uma possível explicação para se ter orçamentos inflados é que os gestores buscam ter autonomia para alterar o planejamento sem precisar da anuência do controle externo ou para fazer os ajustes necessários à medida que os fatos vão ocorrendo, durante a execução.



Fonte: Autoria própria.

Gráfico 8 - Variações nas receitas de capital 2015-2018



Fonte: Autoria própria.

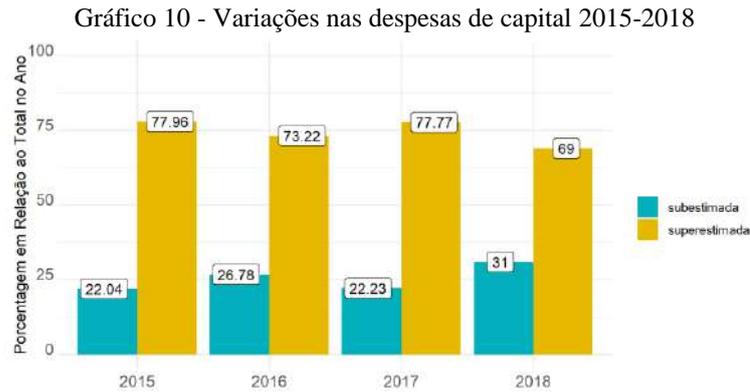
Observando as variações por categoria econômica (Gráficos 7 e 8), constatou-se que em relação as receitas correntes, apesar dos municípios terem a possibilidade de planejar melhor a arrecadação por possuírem dados históricos mais robustos acerca desses elementos, ainda se observa um percentual significativo de superestimação, corroborando os achados de Azevedo (2013).

Já as receitas de capital, por possuírem maior incerteza na realização, uma vez que dependem de emendas parlamentares, financiamentos, dentre outros, apresentam um percentual alto de superestimação. A prática ocorre porque caso os recursos de capital sejam efetivados, se já constam no orçamento, não precisam de autorização do Legislativo para serem utilizados, por esse motivo os gestores preferem alocar todas as possibilidades de receitas de capital, mesmo que a probabilidade de efetivação seja muito baixa, lógica semelhante a apontada por Forrester (1993).

Gráfico 9 - Variações nas despesas correntes 2015-2018



Fonte: Autoria própria.



Fonte: Autoria própria.

As despesas correntes têm um percentual significativo de comprometimento obrigatório, ou seja, são despesas que não podem deixar de acontecer pois possuem previsão legal e precisam ser executadas. Mesmo assim, ainda é possível observar uma parcela considerável de municípios que superdimensionam os valores alocados para esses gastos, como também percentual significativo que subdimensiona a previsão das despesas correntes (Gráfico 9).

As despesas de capital representam a parcela de gastos onde os gestores possuem maior discricionariedade para definir sua alocação. Por esse motivo e por dependerem de receitas que não possuem garantia de realização, as despesas de capital apresentam um alto percentual de superestimação (Gráfico 10), já que os gestores não incorrem em sanções caso não as executem, diferentemente das despesas correntes.

Também foi feita uma análise das despesas por função de governo. Como muitos municípios não executam despesas em muitas das 28 categorias elencadas na Portaria n° 42, 1999, do Ministério de Estado do Orçamento e Gestão (BRASIL, 1999), a análise exploratória foi realizada nas 10 (dez) que têm maior representatividade em relação à despesa total dos quatro anos sob análise (Tabela 10).

Tabela 10 - Funções de governo com maior representatividade em relação à despesa total

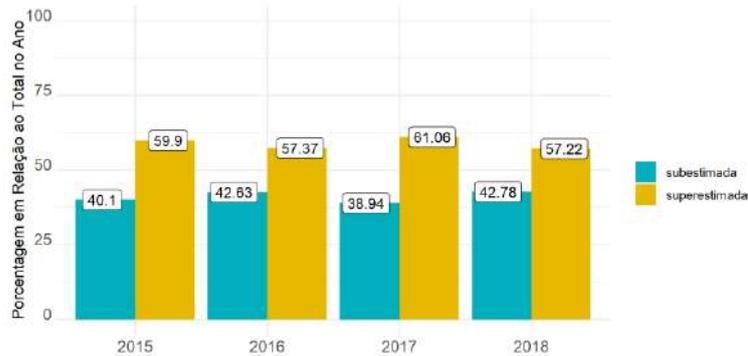
Classif.	Função	2015	2016	2017	2018
		%	%	%	%
01	Educação	25,38	25,58	25,94	25,33
02	Saúde	24,81	25,01	25,78	25,32
03	Administração	10,84	10,53	10,53	10,68
04	Urbanismo	10,73	10,49	8,89	9,17
05	Encargos Especiais	3,75	3,93	4,21	4,23
06	Assistência Social	2,95	2,90	2,86	2,89
07	Saneamento	2,85	2,74	2,55	2,57
08	Transporte	2,52	2,58	2,55	2,48

09	Legislativa	2,44	2,48	2,34	2,41
10	Segurança Pública	1,02	1,07	1,07	1,07
TOTAL		87,30	87,32	86,74	86,15

Fonte: Autoria própria.

A seguir é evidenciado o comportamento dos municípios em relação a superestimar ou subestimar os valores planejados nas funções de governo mais representativas, no período analisado.

Gráfico 11 - Variações nas despesas/função Educação 2015-2018



Fonte: Autoria própria.

Gráfico 12 - Variações nas despesas/função Saúde 2015-2018



Fonte: Autoria própria.

As funções de Educação e Saúde são elementos de despesa que possuem percentuais mínimos de execução que os municípios têm a obrigação legal de cumprir. Com relação à Educação, percebe-se uma tendência de superestimação (Gráfico 11). Situação diferente é observada na função Saúde (Gráfico 12), pois em três, dos quatro anos analisados, ela é subestimada pela maioria dos municípios pesquisados.

Gráfico 13 - Variações nas despesas/função Administração 2015-2018



Fonte: Autoria própria.

A função Administração é superestimada pela maioria dos municípios (Gráfico 13) e como ela representa despesas que têm impacto, dentre outros, no planejamento, caso as ações previamente traçadas não sejam executadas, podem ocasionar problemas em várias áreas da gestão.

Gráfico 14 - Variações nas despesas/função Urbanismo 2015-2018



Fonte: Autoria própria.

A função de Urbanismo também é superestimada (Gráfico 14) em grande parte dos municípios, o que pode comprometer a execução de ações voltadas à infraestrutura, o que já tem sido observado em pesquisas realizadas em nível nacional sobre os investimentos realizados pelos municípios (FIRJAN, 2019).

Gráfico 15 - Variações nas despesas/função Encargos Especiais 2015-2018



Fonte: Autoria própria.

A função de Encargos Especiais não possui como contrapartida a produção de bem ou a prestação de serviços, mas ela engloba elementos referentes a gastos com as dívidas dos municípios, o que é importante já que pode impactar em exercícios subsequentes. Observou-se que ela é superestimada pela maioria dos municípios nos quatro anos pesquisados (Gráfico 15).

Gráfico 16 - Variações nas despesas/função Assistência Social 2015-2018



Fonte: Autoria própria.

A função de Assistência Social apresenta um alto percentual de municípios que a superestima (Gráfico 16), o que é preocupante, pois indica que gastos relevantes, voltados ao atendimento de idosos, crianças e adolescentes, portadores de deficiência e comunidade carente em geral, apesar de constarem no planejamento, não são executados.

Gráfico 17 - Variações nas despesas/função Saneamento 2015-2018



Fonte: Autoria própria.

Gráfico 18 - Variações nas despesas/função Transporte 2015-2018



Fonte: Autoria própria.

Saneamento e Transporte são funções que também apresentaram percentual alto de municípios que as superestimam (Gráficos 17 e 18). Novamente, elementos voltados à infraestrutura como instalação ou aprimoramento do saneamento e melhoramento das vias de acesso ao município, apesar de constarem no planejamento evidenciado na LOA, podem não estar sendo executados.

Gráfico 19 - Variações nas despesas/função Legislativa 2015-2018



Fonte: Autoria própria.

Gráfico 20 - Variações nas despesas/função Segurança Pública 2015-2018



Fonte: Autoria própria.

Assim como nas demais funções, a Legislativa e de Segurança Pública também são superestimadas por muitos municípios (Gráficos 19 e 20). Os resultados podem comprometer a ação do controle externo, já que os recursos previamente dotados não foram executados, no que se refere à execução das despesas referentes aos duodécimos do Legislativo, como previsto no art. 168 da Constituição Federal (BRASIL, 1988). A segurança também pode ser prejudicada, já que os recursos municipais não foram destinados como está no planejamento orçamentário.

A análise da execução do orçamento em relação ao planejado, nos municípios pesquisados, permitiu observar a ocorrência de superdimensionamento na maioria dos elementos de receita e de despesa. Também se verificou que muitos municípios subdimensionam o planejamento desses elementos. Porém, comportamentos de superestimação e de subestimação mostram apenas que alterações foram feitas nos orçamentos e que podem ser necessárias, já que o planejamento sofre interferências de variáveis internas e externas que podem demandar mudanças nas diretrizes previamente traçadas.

Então, a magnitude das variações precisa ser analisada, pois pode indicar que os gestores não estão cumprindo a LOA e comprometendo a oferta de serviços públicos essenciais à coletividade (ANESSI-PESSINA; SICILIA; STECCOLINI, 2012; AZEVEDO, 2013; BOUKARI; VEIGA, 2018), o que foi feito neste estudo por meio da metodologia PEFA, cujos resultados são apresentados a seguir.

4.2 ANÁLISE DA CREDIBILIDADE ORÇAMENTÁRIA (METODOLOGIA PEFA) E CLASSIFICAÇÃO DA PRECISÃO DOS ORÇAMENTOS

Pela metodologia PEFA, em seu pilar 1, a credibilidade orçamentária é verificada com base em três indicadores e seis dimensões. A seguir são apresentados os resultados, calculados

com base no planejamento e execução dos orçamentos dos municípios brasileiros pesquisados, além da classificação da precisão orçamentária.

A análise deve ter por base três exercícios financeiros consecutivos. Como o recorte temporal estabelecido neste estudo compreendeu quatro exercícios, os resultados são apresentados para dois triênios (2015 a 2017 e 2016 a 2018), o que possibilitou observar se há mudanças significativas nas variações entre os dois períodos, mesmo tendo dois anos que se repetem (2016 e 2017) em cada período analisado.

Os resultados foram verificados, em princípio, pelo total de municípios que integram a amostra e depois segregados por classes populacionais (municípios com até 5.000 habitantes, de 5.001 a 10.000, de 10.001 a 20.000, de 20.001 a 50.000, de 50.001 a 100.000, de 100.001 a 500.000 e acima de 500.000) (IBGE, 2019) e regiões (Centro Oeste, Nordeste, Norte, Sudeste e Sul).

O primeiro indicador (ID 1) analisa a variação verificada entre a despesa total prevista e a executada. Cerca de um terço dos municípios (36,22% e 33,13%)¹ obtiveram classificação D², atribuída às maiores variações observadas entre planejamento e execução das despesas totais. Os demais foram classificados com A (19,7% e 20,64%), B (25,89% e 27,56%) e C (18,19% e 18,68%).

Os resultados por região indicam que três apresentam o maior percentual de municípios com classificação D (Centro Oeste: 39,65% e 33,48%, Nordeste: 49,48% e 45,76% e Sudeste: 35,98% e 33,23%). As outras duas regiões tiveram maior percentual na classificação B (Norte: 34,23% e 27,93% e Sul: 32,82% e 34,27%), evidenciando que nessas regiões esses municípios apresentaram uma execução mais próxima do que foi definido na lei orçamentária.

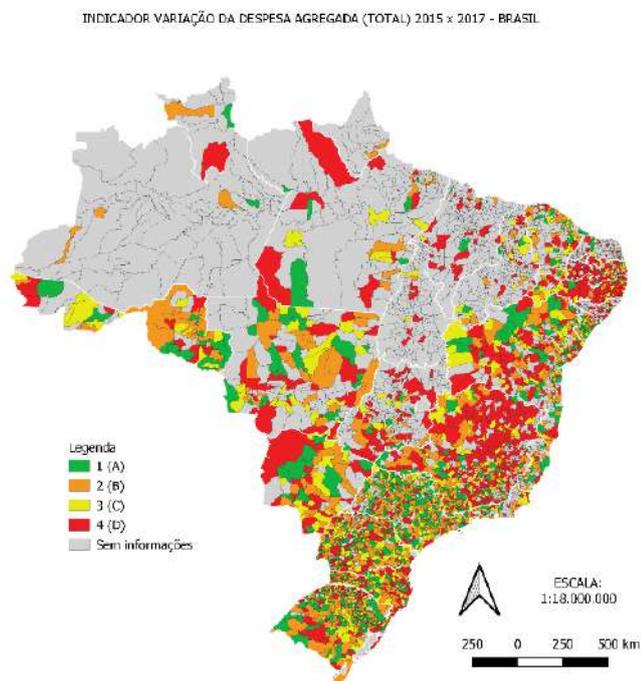
Por tamanho populacional, quatro classes apresentam maior percentual de municípios com classificação D (classe 1: 39,39% e 36,59%, classe 2: 41,22% e 40,29%, classe 3: 35,02% e 30,74% e classe 4: 33,33% e 29,22%). Duas classes apresentam maior percentual na classificação B (classe 5: 30,65% e 30,27%, classe 7: 35,90% e 33,33%) e a classe 6 no primeiro triênio teve mais municípios classificados com D (32,6%) e no segundo com B (33,04%). Verifica-se que municípios menores apresentam mais variação neste indicador que municípios maiores.

¹ Todos os resultados apresentam dois percentuais, o primeiro é referente ao triênio 2015-2017 e o segundo ao triênio 2016-2018.

² A classificação para o ID1 é de A (melhor resultado, indica menor percentual de variação) a D (pior resultado, indica maior percentual de variação).

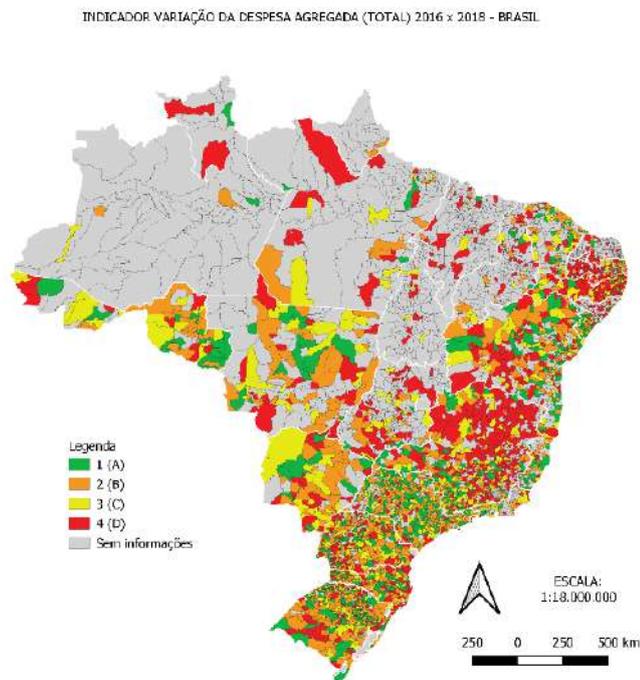
Nas figuras 5 e 6 estão evidenciados os resultados do indicador ID 1 para cada triênio, respectivamente. A cor verde representa a classificação A (menor variação) e a cor vermelha a classificação D (maior variação), essa lógica de apresentação se repete para todos os resultados.

Figura 5 - Variações na despesa total (ID 1) 2015-2017



Fonte: Autoria própria.

Figura 6 - Variações na despesa total (ID 1) 2016-2018



Fonte: Autoria própria.

O ID 1, seja na análise geral, por região ou por classe populacional, apesar de apresentar maior percentual de municípios classificados com D, evidencia cerca de dois terços classificados com A, B ou C, como pode ser visto nas figuras 5 e 6. Os resultados indicam que, com relação à previsão da despesa total, a maior parte dos entes pesquisados não apresenta variações significativas, o que pode indicar que o planejamento dos gastos totais tende a ser mais preciso, decorrente da obrigatoriedade legal que os municípios possuem de cumprimento de limites que representam parcela considerável da despesa total, a exemplo dos gastos com saúde e da educação.

O indicador ID 2 é formado por três dimensões. As dimensões ID 2.1 e ID 2.2 evidenciam as variações observadas entre valores inicialmente previstos e os executados nas despesas por função e nas despesas por categoria econômica, respectivamente. A dimensão ID 2.3 expressa o percentual médio de despesas imputadas às reservas de contingência, em relação à despesa total, considerando três exercícios financeiros.

Na dimensão ID 2.1 a maior parte dos municípios obteve classificação D (66,79% e 65,18%). O restante foi classificado com A (0,11% e 0,05%), B (8,83% e 8,93%) e C (24,27% e 25,83%).

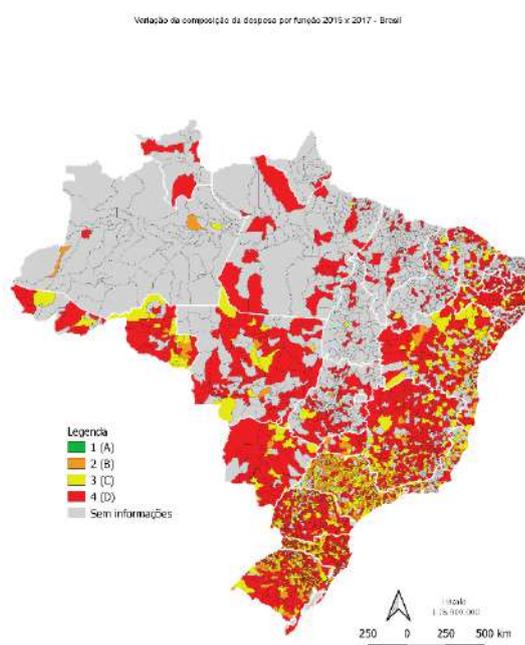
Quando analisados os resultados por região todas apresentam percentual significativo na classificação D (Centro Oeste: 87,67% e 84,58%, Nordeste: 79,50% e 79,19%, Norte: 78,38% e 75,68%, Sudeste: 54,95% e 53,43% e Sul: 64,27% e 61,82%).

A análise por tamanho populacional evidencia que em todas as classes a maior parte dos municípios foi classificada com D (classe 1: 69,88% e 68,54%, classe 2: 68,22% e 67,82%, classe 3: 69,71% e 68,13%, classe 4: 64,06% e 62,14%, classe 5: 57,47% e 54,41%, classe 6: 59,03% e 56,83% e classe 7: 66,67% e 53,85%).

A análise da ID 2.1 pelo total de municípios, por região e por classe populacional indica que grande parte foi classificada com D, ou seja, a maioria faz muitas alterações de valores durante a execução do orçamento entre elementos das mais diversas funções, apresentando variações significativas entre planejamento e execução (Figuras 7 e 8).

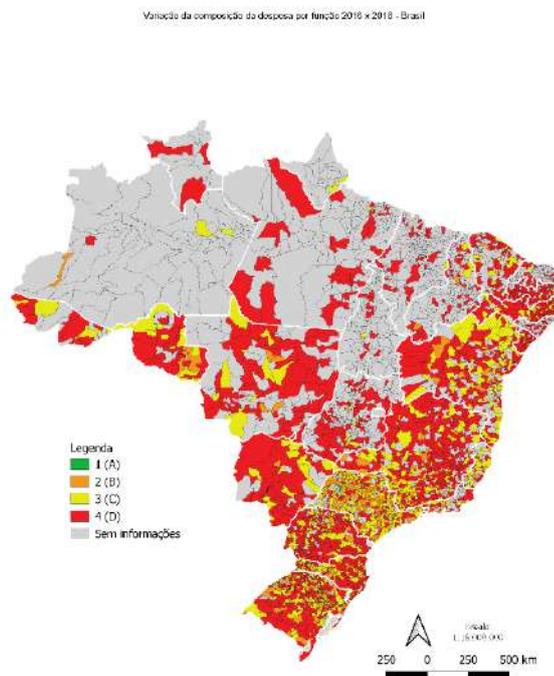
Esse resultado é relevante, principalmente se comparado ao resultado do indicador ID 1, pois pode indicar que há uma preocupação maior com o planejamento e execução de forma global (despesas totais), possivelmente porque esse montante tem maior visibilidade quando as contas municipais vão ser analisadas pelos órgãos de controle externo, do que os valores executados nas despesas por funções, cujo controle maior ocorre para verificar o cumprimento dos limites legais.

Figura 7 - Variações entre elementos de despesa por função (ID 2.1) 2015-2017



Fonte: Autoria própria.

Figura 8 - Variações entre elementos de despesa por função (ID 2.1) 2016-2018



Fonte: Autoria própria.

As variações entre valores dos elementos de despesa por categoria econômica, observadas por meio da dimensão ID 2.2, indicam que a maior parte dos municípios foi classificada com D (58,77% e 56,73%). O restante foi classificado com A (3,82% e 3,74%), B (17,03% e 18,41%) e C (20,37% e 21,12%).

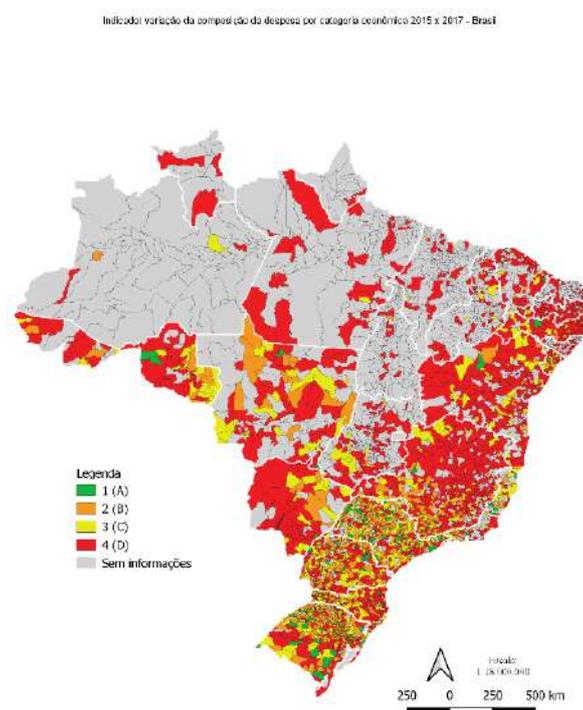
Na análise por região, quatro apresentam a maioria dos municípios com classificação D (Centro Oeste: 70,93% e 66,96%, Nordeste: 83,85% e 80,64%, Norte: 70,27% e 63,06% e Sudeste: 54,27% e 52,82%) e a região Sul, apesar de ter maior percentual dos municípios classificados com D (38,45% e 37,64%), apresenta percentuais significativos classificados com B (25,55% e 27,09%) e C (29,82% e 29,27%), o que mostra que nessa região muitos municípios têm uma execução mais próxima ao planejado.

Por classe populacional, a análise evidencia que todas apresentam a maior parte dos municípios com classificação D (classe 1: 54,63% e 52,32%, classe 2: 61,04% e 60,11%, classe 3: 60,02% e 58,67%, classe 4: 57,20% e 54,46%, classe 5: 58,24% e 54,79%, classe 6: 63,00% e 62,56% e classe 7: 82,05% e 61,54%). O resultado mostra que independentemente do tamanho do município, a maior parte faz muitas alterações entre os valores de despesas correntes e de capital durante a execução orçamentária.

Assim como verificado na dimensão ID 2.1, a dimensão ID 2.2 também mostra que na execução dos orçamentos municipais são feitas alterações significativas nas despesas por categoria econômica, com exceção da região Sul, que apresenta municípios classificados em D, mas também evidenciou municípios com percentuais significativos classificados em B e C, indicando menores variações entre despesas correntes e de capital (Figuras 9 e 10).

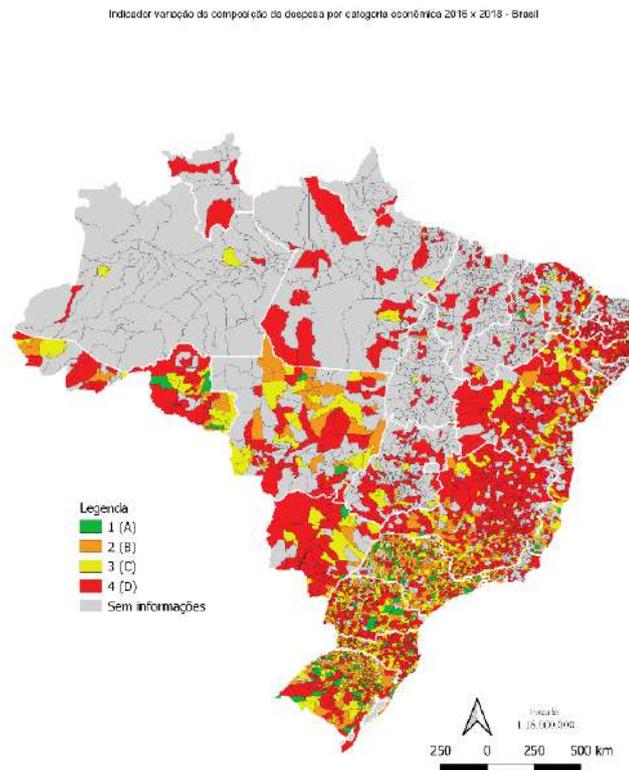
Os resultados corroboram o fato de que os municípios promovem mais alterações internamente nas despesas por função e nas despesas por categoria econômica do que no montante total de despesas. Sem uma análise mais aprofundada nesses elementos, essas variações não seriam percebidas e poderia imaginar-se que a execução dos orçamentos está ocorrendo relativamente próxima ao planejado, quando na verdade essas mudanças entre elementos podem significar que as ações não estão sendo realizadas de acordo com objetivos traçados e legalmente aprovados na LOA.

Figura 9 - Variações entre elementos de despesa por categoria econômica (ID 2.2) 2015-2017



Fonte: Autoria própria.

Figura 10 - Variações entre elementos de despesa por categoria econômica (ID 2.2) 2016-2018



Fonte: Autoria própria.

Na dimensão ID 2.3 quase todos os municípios foram classificados com A (98,65% e 98,25%). As classificações B (1,21% e 1,59%), C (0,11% e 0,16%) e D (0,03% e 0,00%) foram evidenciadas com pouca representatividade.

A análise por região indica expressivo percentual de classificação em A (Centro Oeste: 99,12% e 99,56%, Nordeste: 98,76% e 97,83%, Norte: 96,40% e 95,50%, Sudeste: 99,16% e 98,78% e Sul: 98,09 e 98,00%).

Por classes populacionais a classificação predominante em todas foi A (classe 1: 98,41% e 98,05%, classe 2: 98,94% e 98,40%, classe 3: 98,87% e 98,09%, classe 4: 98,35% e 98,35%, classe 5: 98,08 e 98,08%, classe 6: 99,12% e 98,68% e classe 7: 100% e 100%).

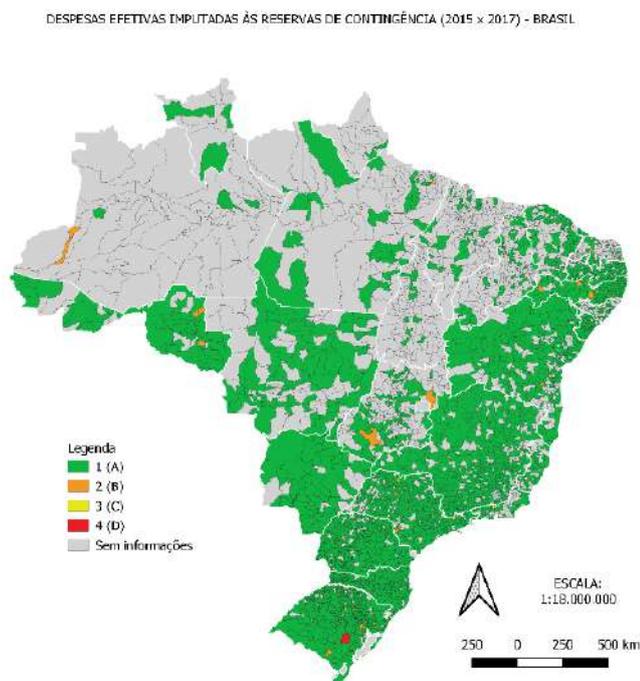
A dimensão ID 2.3, diferentemente das outras duas que compõem o indicador ID 2 (ID 2.1 e ID 2.2), apresentou resultados que evidenciam que o montante de despesas imputado às reservas de contingência está em patamares percentuais que não comprometem a credibilidade do orçamento. Os resultados, dado o observado nas outras dimensões, podem indicar que para a realidade brasileira o cálculo dessa dimensão precise de ajustes ou adaptações, pois muitos

municípios, apesar de constituírem a reserva, até porque há determinação legal para tal, não a utilizam e por esse motivo são classificados com A.

De acordo com o art. 5º da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a LOA deverá conter a reserva de contingência, constando na Lei de Diretrizes Orçamentárias qual será a sua destinação e valor, que será definido com base na receita corrente líquida (BRASIL, 2000). De acordo com Lima e Diniz (2016), a reserva de contingência pode ser entendida como uma provisão orçamentária e não confundida com despesa orçamentária, pois a sua destinação está condicionada, de acordo com o art. 5º, III, b, da LRF, para “atender passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos” (BRASIL, 2000).

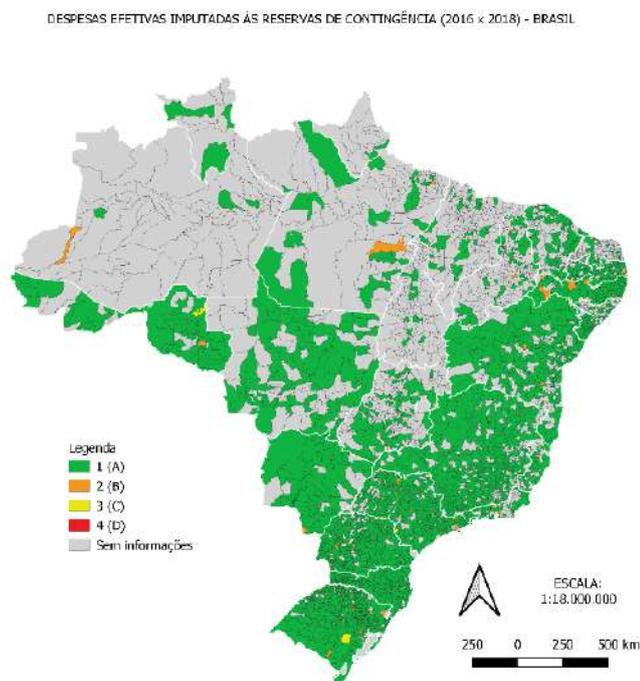
Os resultados da dimensão ID 2.3 indicaram que, de acordo com os parâmetros observados, a grande maioria dos municípios brasileiros executou despesas imputadas às reservas de contingência, na média de três exercícios, em montante inferior a 3% da despesa total (Figuras 07 e 08). Só estariam classificados com D municípios que tivessem percentual médio superior a 10%.

Figura 11 - Média das despesas imputadas às reservas de contingência em relação à despesa total (ID 2.3) 2015-2017



Fonte: Autoria própria.

Figura 12 - Média das despesas imputadas às reservas de contingência em relação à despesa total (ID 2.3) 2016-2018



Fonte: Autoria própria.

O indicador ID 2 evidencia o resultado global das três dimensões que o compõem. De acordo com a metodologia de cálculo, o método para classificação nesse indicador é o do elo mais fraco, utilizado quando o resultado de uma das dimensões pode interferir no resultado das outras dimensões, ou seja, do resultado das três dimensões, o pior conceito obtido é o que será atribuído ao indicador e, caso o(s) conceito(s) das outras dimensões seja(m) superior(es), o indicador recebe um +. Por este motivo, o indicador assume uma escala de sete e não mais de quatro pontos (A, B+, B, C+, C, D+, D).

Para o indicador ID 2, a grande maioria dos municípios foi classificada com D+ (76,35% e 75,00%). Os demais foram classificados com A (0,03% e 0,00%), B+ (5,81% e 6,14%), B (0,05% e 0,03%), C+ (17,76% e 18,81%) e C (0,00% e 0,03%), a classificação D não foi atribuída a nenhum município.

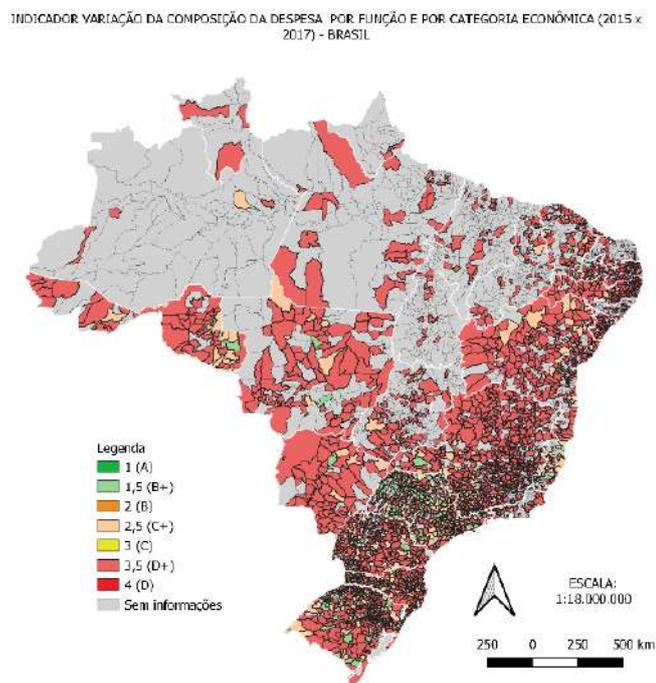
Nas cinco regiões, a maioria dos municípios recebeu classificação D+ (Centro Oeste: 91,63% e 89,87%, Nordeste: 93,06 e 91,72%, Norte: 86,49% e 83,78%, Sudeste: 65,70% e 64,63% e Sul: 70,18% e 68,73%). Também apresentaram percentual significativo de municípios classificados com C+ as regiões Sudeste (23,70% e 24,54%) e Sul (23,55% e 24,64%).

Na análise por classe populacional os maiores percentuais foram para a classificação D+ (classe 1: 75,98% e 74,51%, classe 2: 78,19% e 77,26%, classe 3: 79,50% e 77,59%, classe 4: 74,07% e 73,11%, classe 5: 70,88% e 70,11%, classe 6: 71,81% e 71,81% e classe 7: 82,05% e 69,23%), indicando que o tamanho populacional do município não têm interferência no resultado.

Enquanto o ID 1 mostra que o planejamento e execução da despesa total ocorrem sem muitas variações nos municípios pesquisados, o ID 2 mostra que as alterações orçamentárias se dão com grande expressividade entre elementos de despesas (por função e por categoria econômica), pois mesmo apresentando uma dimensão na qual quase a totalidade dos municípios foi classificada com A, o resultado final foi na classificação que apresenta as maiores variações. A análise da despesa agregada indica que ela por si só pode não evidenciar a realidade de execução orçamentária das despesas, sendo necessário avaliar os gastos segregando-os nas suas expressões funcional e econômica.

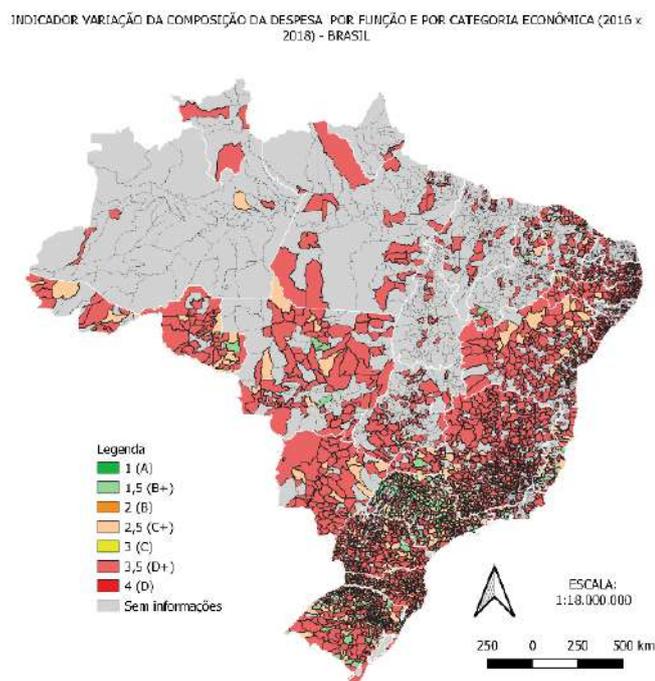
Variações significativas como as observadas e evidenciadas nas figuras 13 e 14 podem indicar que o planejamento dos municípios pesquisados é falho ou realizado com o intuito de possibilitar que alterações orçamentárias sejam feitas no decorrer do exercício fiscal.

Figura 13 - Variações na composição das despesas executadas (ID 2) 2015-2017



Fonte: Autoria própria.

Figura 14 - Variações na composição das despesas executadas (ID 2) 2016-2018



Fonte: Autoria própria.

O indicador ID 3 é formado por duas dimensões. A dimensão ID 3.1 evidencia a variação observada entre a receita total prevista e a realizada. A dimensão ID 3.2 indica as alterações feitas entre receitas correntes e de capital.

Por meio da dimensão ID 3.1 verificou-se que a maior parte dos municípios (53,23% e 50,43%) obteve classificação D. Os restantes foram classificados com A (16,77% e 17,84%), B (20,86% e 22,69%) e C (9,15% e 9,04%).

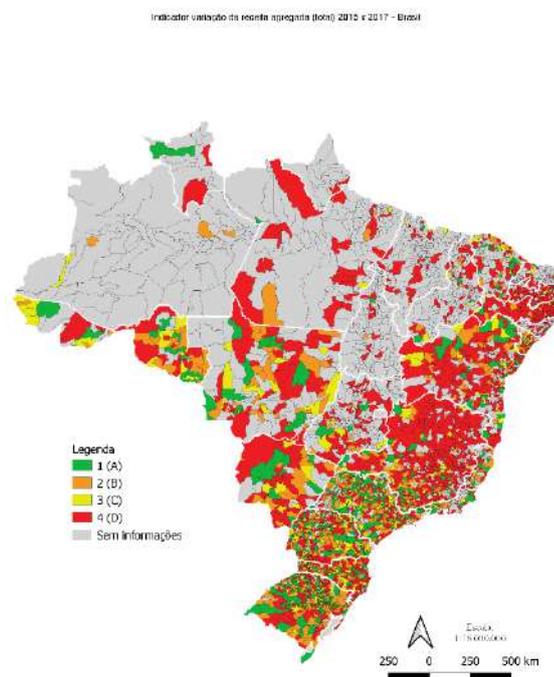
Na análise dos resultados por região, todas apresentam maior percentual de municípios com classificação D (Centro Oeste: 55,01% e 55,07%, Nordeste: 74,12% e 69,05%, Norte: 45,95% e 42,34%, Sudeste: 53,96% e 52,06% e Sul: 34,27% e 32,00%). Com exceção da região Nordeste, as regiões Centro Oeste (22,03% e 23,79%) e Norte (21,62% e 27,93%) também tiveram percentual significativo de municípios classificados com B. Já as regiões Sudeste (A: 18,22% e 18,98% / B: 19,44% e 20,81%) e Sul (A: 24,09% e 25,27% / B: 29,45% e 30,91%) evidenciaram muitos municípios classificados com A e B. Pelo exposto, com exceção do Nordeste, as outras quatro regiões apresentam muitos municípios que realizam as suas receitas em montante próximo ao planejamento realizado.

Por tamanho populacional, todas as classes apresentam maior percentual de municípios com classificação D (classe 1: 49,39% e 47,32%, classe 2: 58,51% e 54,92%, classe 3: 53,72% e 52,48%, classe 4: 50,62% e 47,05%, classe 5: 50,96% e 46,36%, classe 6: 55,95% e 51,98%

e classe 7: 69,23% e 64,10%). Com exceção da classe 7, as outras seis classes apresentaram percentuais expressivos de municípios classificados com B (classe 1: 22,56% e 25,00%, classe 2: 19,55% e 21,28%, classe 3: 21,06% e 21,85%, classe 4: 20,85% e 22,63%, classe 5: 21,46% e 23,75% e classe 6: 19,38% e 22,91%), o que indica que parte dos maiores municípios pesquisados apresenta variações significativas entre o planejamento e a realização das suas receitas.

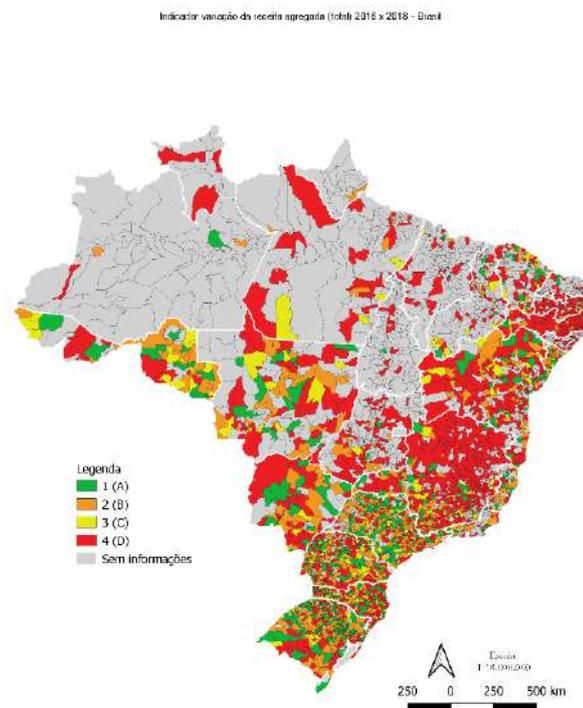
Numa análise comparativa entre os resultados do indicador ID 1 (variação da despesa total) e da dimensão ID 3.1 (variação da receita total), observa-se que o primeiro teve cerca de um terço dos municípios classificados com D, já a segunda apresenta mais da metade dos municípios classificados com D. Assim, mesmo tendo muitos municípios classificados com A e B, o que indica que a previsão da receita total não apresenta variações significativas em relação à execução, as variações observadas na maioria dos municípios é significativa, o que pode indicar problemas no planejamento para arrecadação de recursos (Figuras 15 e 16).

Figura 15 - Variações na receita total (ID 3.1) 2015-2017



Fonte: Autoria própria.

Figura 16 - Variações na receita total (ID 3.1) 2016-2018



Fonte: Autoria própria.

As alterações feitas entre valores de elementos de receitas correntes e de capital são evidenciadas na dimensão ID 3.2. A maior parte dos municípios obteve classificação D (52,21% e 48,52%). O restante foi classificado com A (3,39% e 3,61%), B (20,34% e 22,71%) e C (24,06% e 25,16%).

Na análise por região, a classificação D foi atribuída para a maioria dos municípios (Centro Oeste: 57,27% e 52,42%, Nordeste: 59,32% e 46,69%, Norte: 53,15% e 48,65%, Sudeste: 50,46% e 47,64% e Sul: 46,91% e 42,91%).

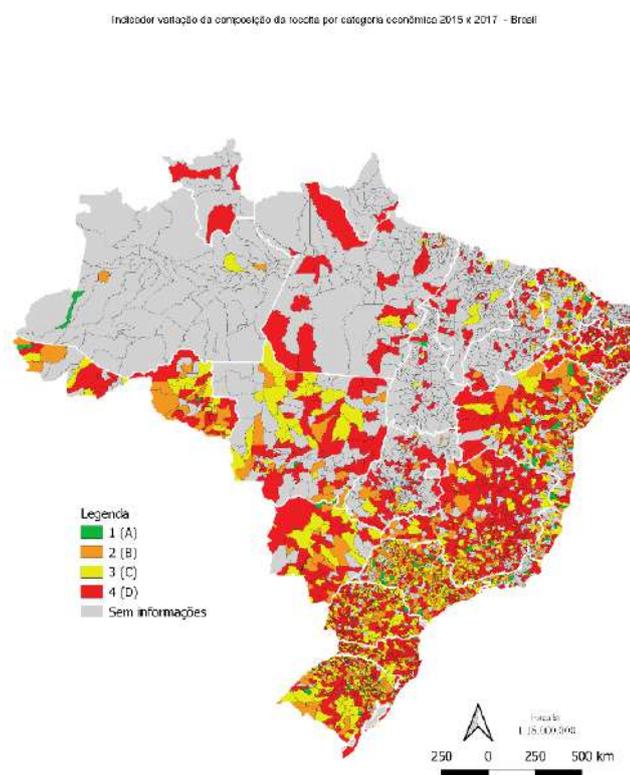
Por classe populacional, todas as sete apresentaram o maior percentual de municípios classificados com D (classe 1: 51,71% e 47,80%, classe 2: 57,45% e 54,65%, classe 3: 51,01% e 48,42%, classe 4: 46,50% e 42,25%, classe 5: 51,34% e 45,98%, classe 6: 56,83% e 51,54% e classe 7: 74,36% e 64,1%). Os municípios maiores foram os que apresentaram maior percentual de variação entre os elementos de receita por categoria econômica.

Observa-se que a maior parte dos municípios promove muitas alterações durante a execução orçamentária nos elementos de receita por categoria econômica, assim como observado na dimensão ID 2.2 (variações nos elementos de despesa por categoria econômica). Essas alterações só são observadas caso seja feita uma análise mais acurada da execução

orçamentária, pois os órgãos de controle externo analisam o montante total de receitas e valores finais dos elementos correntes e de capital. Porém, não há uma análise mais aprofundada das alterações de valores que são feitas entre as fontes de receitas, durante a execução.

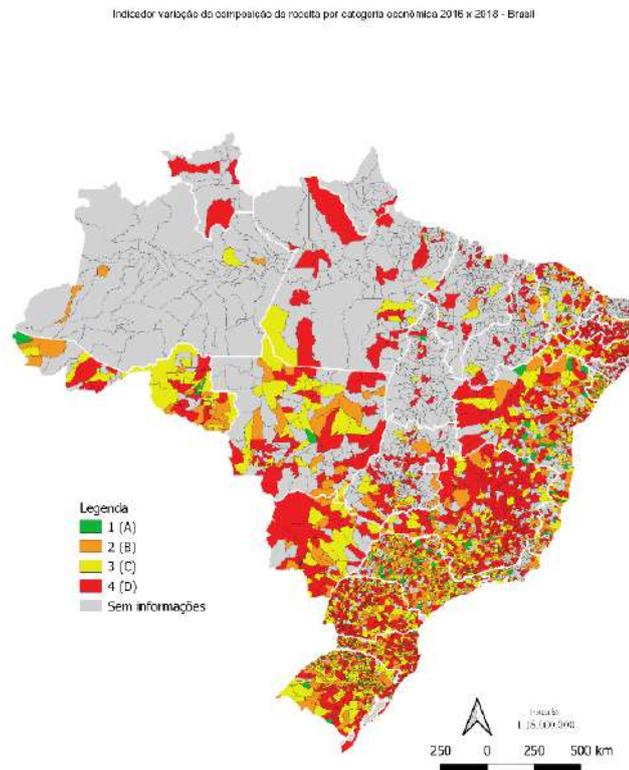
A análise das variações observadas entre elementos de receitas correntes e de capital é relevante (Figuras 17 e 18), pois as despesas para manutenção da máquina pública e os gastos destinados a investimentos só podem ser efetivadas se houver recursos. Muitas alterações nesses elementos de receita podem indicar, por exemplo, que recursos que tinham destinação a gastos de capital foram direcionados para cobrir gastos correntes, o que tem sido observado na realidade municipal brasileira, que tem apresentado queda expressiva nos investimentos em infraestrutura (FIRJAN, 2019).

Figura 17 - Variações entre elementos de receita por categoria econômica (ID 3.2) 2015-2017



Fonte: Autoria própria.

Figura 18 - Variações entre elementos de receita por categoria econômica (ID 3.2) 2016-2018



Fonte: Autoria própria.

O resultado final do indicador ID 3 é calculado pela média atribuída às duas dimensões, método utilizado quando um resultado baixo em uma dimensão não afeta o resultado alto dado a outra dimensão (PEFA, 2016). Dependendo do desempenho do município nas dimensões ID 3.1 e ID 3.2, o resultado do indicador pode ser A, B+, B, C+, C, D+ e D.

Pouco mais de um terço dos municípios pesquisados obtiveram classificação D (37,65% e 34,47%). Os demais obtiveram classificação A (1,1% e 1,24%), B+ (6,97% e 8,53%), B (12,57% e 13,51%), C+ (13,78% e 14,02%), C (15,07% e 14,94%) e D+ (12,86% e 13,29%).

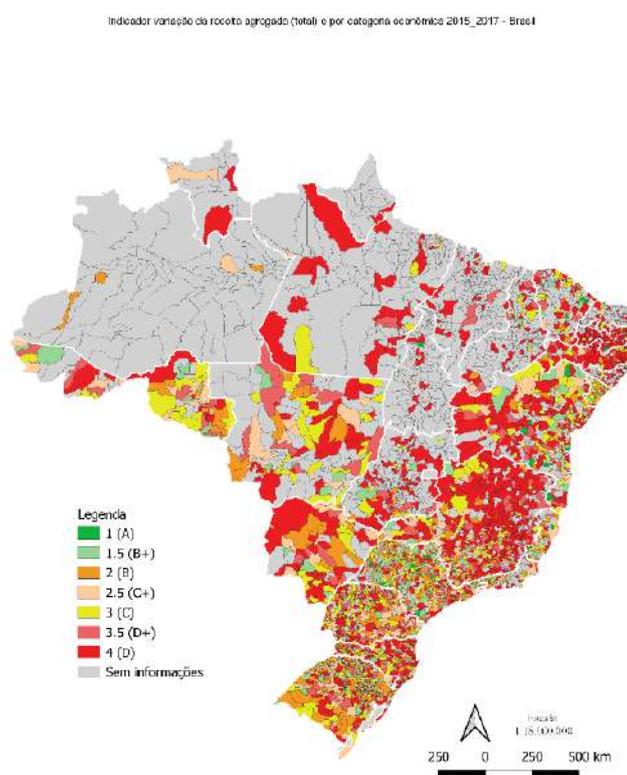
Analisando os resultados por região, observou-se um percentual significativo de municípios classificados com D em todas elas (Centro Oeste: 40,09% e 35,68%, Nordeste: 52,59% e 46,69%, Norte: 36,04% e 32,43%, Sudeste: 39,48% e 36,97% e Sul: 22,00% e 20,73%).

Por classe populacional, todas as sete apresentaram maior percentual de municípios classificados em D (classe 1: 35,49% e 34,02%, classe 2: 41,49% e 38,56%, classe 3: 36,94% e 34,12%, classe 4: 34,16% e 28,81%, classe 5: 36,40% e 32,95%, classe 6: 44,49% e 40,97%

e classe 7: 58,97% e 51,28%), o que evidencia que o tamanho do município não é significativo para o resultado deste indicador.

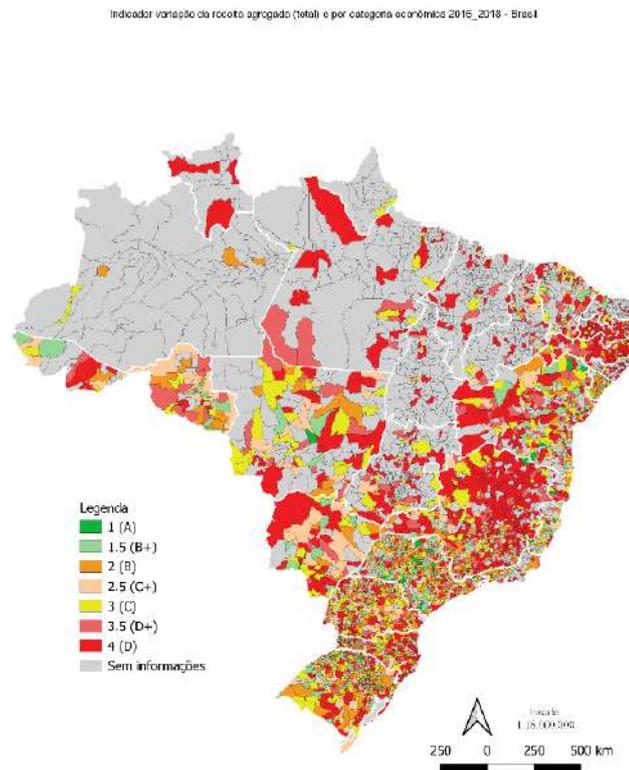
Os resultados evidenciam que a realização da receita planejada e evidenciada na lei orçamentária anual dos municípios pesquisados é bem distante do planejamento feito (Figuras 18 e 19), o que pode comprometer a efetivação de serviços públicos essenciais à população, pois a previsão assertiva de receitas e sua consequente realização são condições essenciais para que as despesas possam ser executadas.

Figura 19 - Realização da receita (ID 3) 2015-2017



Fonte: Autoria própria.

Figura 20 - Realização da receita (ID 3) 2016-2018



Fonte: Autoria própria.

Com o resultado dos três indicadores que compõem o Pilar 1 do PEFA, que analisa a credibilidade orçamentária de governos nacionais e locais, foi criada uma escala de pontuação que permitiu classificar os orçamentos municipais analisados em mais precisos e menos precisos.

Dos 3.716 municípios integrantes da amostra, no primeiro triênio, 49,38% foram considerados com orçamentos mais precisos e 50,62% foram identificados com orçamentos menos precisos. No triênio subsequente, 52,21% dos municípios apresentaram orçamentos mais precisos e 47,79% orçamentos menos precisos.

Na análise segregada por região, observou-se que no Centro Oeste (58,15% e 57,71%) e no Nordeste (68,32% e 62,84%) o maior percentual de orçamentos municipais foi considerado como menos preciso nos dois triênios. As regiões Norte (52,25% e 54,05%), Sudeste (51,68% e 53,73%) e Sul (63,45% e 65,45%) apresentaram orçamentos considerados como mais precisos nos dois triênios.

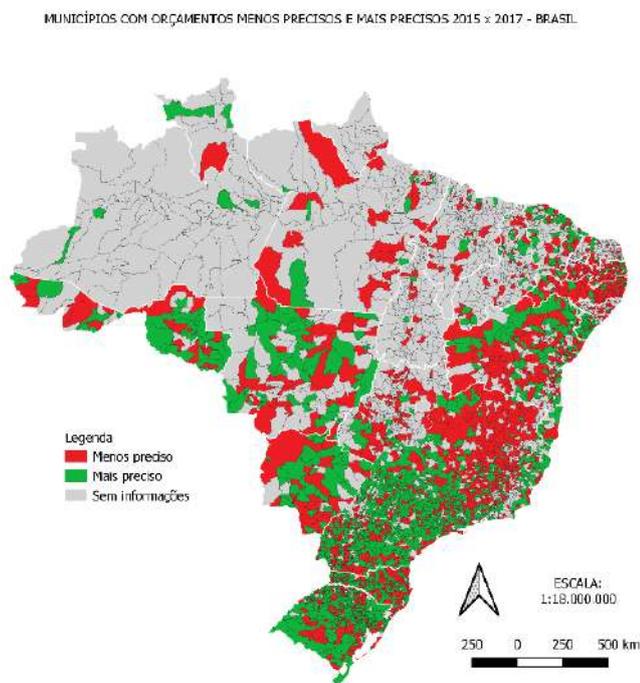
Resultados por tamanho populacional indicam que as classes 1 (50,61% e 51,34%) e 6 (50,22% e 52,27%) apresentaram maior percentual de orçamentos menos precisos no primeiro

triênio e mais precisos no segundo triênio. As classes 2 (56,12% e 54,52%) e 7 (64,10% e 56,41%) apresentaram orçamentos menos precisos nos dois triênios. As classes 3 (50,45% e 52,25%), 4 (53,09% e 57,06%) e 5 (52,87% e 57,47%) apresentaram maior percentual de orçamentos mais precisos nos dois triênios. Observa-se que municípios menores e maiores apresentaram resultados semelhantes e municípios de tamanhos intermediários também, o que pode evidenciar que o tamanho do município não influenciou nos resultados.

Como a análise ocorreu em dois triênios consecutivos (2015 a 2017 e 2016 a 2018), os anos 2016 e 2017 estão contemplados nos dois períodos. Assim, buscou-se verificar se a retirada de 2015 (terceiro ano de mandato e segundo de orçamento da gestão 2013/2016) e acréscimo de 2018 (segundo ano de mandato e primeiro de orçamento da gestão 2017/2020) no segundo triênio provocaram mudanças significativas no resultado.

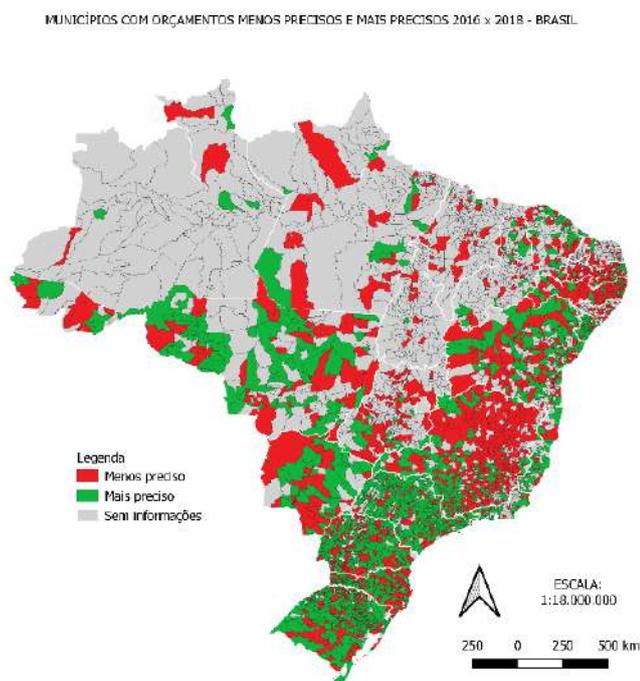
Foi possível observar que os resultados dos dois triênios apresentam poucas mudanças. Acredita-se que pelo fato de dois anos se repetirem nos triênios, os resultados são semelhantes, o que evidencia que as variações que ocorrem a cada ano não têm impacto tão significativo nos orçamentos municipais, ou seja, as práticas adotadas no processo orçamentário tendem a se repetir, de acordo com os resultados observados no recorte temporal estabelecido.

Figura 21 - Classificação final dos orçamentos municipais 2015-2017



Fonte: Autoria própria.

Figura 22 - Classificação final dos orçamentos municipais 2016-2018



Fonte: Autoria própria.

No primeiro triênio analisado, a maior parte dos municípios apresenta orçamentos menos precisos, já no segundo, orçamentos mais precisos (Figuras 20 e 21). Apesar de serem percentuais próximos (precisos e não precisos), nos dois períodos, ambos representando quase 50% da amostra, significa que metade dos orçamentos apresentarem variações significativas, o que é um dado que preocupa.

Essa é uma realidade que pode ocorrer por vários motivos, como planejamento falho desenvolvido por equipe técnica do município ou por empresa terceirizada; falta de pessoal especializado, estruturas física e tecnológica deficitárias; planejamentos realizados com base em decisões políticas arbitrárias e não segundo as necessidades da população; dentre outros.

5 CONCLUSÃO

Identificar as variações entre planejamento e execução e a precisão orçamentária em municípios brasileiros foi o objetivo proposto para desenvolvimento deste estudo. O orçamento público é o instrumento no qual estão elencadas as ações que os gestores municipais irão empreender para ofertar serviços essenciais aos cidadãos. É lei aprovada pelo Legislativo e que precisa ser cumprida, mas que por ter a característica de planejamento, pode sofrer alterações decorrentes da ação de variáveis endógenas e exógenas. Entretanto, alterações significativas na

execução do orçamento podem comprometer a efetivação de políticas públicas necessárias ao bem estar social.

Sob essa perspectiva, buscou-se contribuir com essa discussão com uma análise nos dados orçamentários (planejamento e execução) de 3.716 municípios brasileiros, em um recorte temporal compreendido entre 2015 e 2018. Inicialmente, foi observado se os municípios tinham a prática de superestimar ou subestimar os valores de receitas e despesas constantes no planejamento, pois superdimensionamento ou subdimensionamento desses valores podem ser indício da necessidade de alterações durante a execução que, a depender de sua magnitude, podem comprometer a realização das ações propostas na LOA. Por meio da metodologia PEFA, foi possível verificar o percentual de variações entre planejamento e execução nos elementos de receita e despesas dos municípios e, por fim, classificar os orçamentos como mais precisos ou menos precisos.

Os resultados evidenciam que a maior parte dos municípios pesquisados têm a prática de superdimensionar os seus elementos de receitas e despesas. No que se refere às variações percentuais observadas, foi possível identificar que os valores de despesas totais, mesmo apresentando percentual significativo de variações, tendem a ser executados em montantes mais próximos aos planejados. Já as alterações entre valores inicialmente planejados e executados de receitas totais, elementos de receitas (por categoria econômica) e despesas (por categoria econômica e por funções), são expressivas e podem comprometer o planejamento orçamentário. Pelo exposto, grande parte dos municípios pesquisados apresentaram orçamentos considerados como menos precisos no primeiro triênio e mais precisos no segundo.

Análises mais gerais nos orçamentos, que buscam verificar se a execução orçamentária, em valores totais, ficou próxima ao previsto no planejamento e que identificam o cumprimento dos limites legais, podem não identificar as alterações observadas neste estudo. Assim, buscou-se colaborar com a discussão sobre a temática, ao serem evidenciadas possibilidades de análises nos orçamentos municipais que podem indicar a sua precisão ou imprecisão no planejamento e assim ensejar a adoção de práticas que busquem aprimorar o planejamento dos orçamentos, bem como estimular o refinamento na análise da execução orçamentária pelos órgãos de controle externo e pela sociedade.

Os orçamentos municipais são relevantes à sociedade e precisam contemplar as necessidades da população e ser executados de acordo com as diretrizes traçadas no planejamento. Porém, os resultados deste estudo, ao evidenciarem alterações expressivas nos orçamentos, podem trazer *insights* sobre causas da realidade observada em grande número de municípios brasileiros, que não possuem recursos para manter sua estrutura, têm apresentado

queda significativa no nível de investimentos em infraestrutura e, conseqüentemente, não conseguem atender aos anseios sociais. Então, é importante que pesquisas sejam desenvolvidas para identificar causas que podem ter relação com as alterações observadas entre planejamento e execução orçamentária.

REFERÊNCIAS

- ANESSI-PESSINA, Eugenio; SICILIA, Mariafrancesca; STECCOLINI, Ileana. Budgeting and rebudgeting in local governments: siamese twins? **Public Administration Review**, [S. l.], v. 72, n. 6, p. 875–884, 2012. DOI: 10.1111/j.1540-6210.2012.02590.x. Disponível em: <http://doi.wiley.com/10.1111/j.1540-6210.2012.02590.x>.
- AQUINO, André Carlos Busanelli de; AZEVEDO, Ricardo Rocha de. O "ir" realismo orçamentário nos municípios brasileiros. **Business And Management Review**, [S. l.], v. 5, n. 1, 2015. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/308516369_O_ir_realismo_orcamentario_nos_municipios_brasileiros_The_budgetary_unrealism_in_Brazilian_municipalities.
- ARAÚJO, Luísa; RODRIGUES, Maria De Lurdes. Modelos de análise das políticas públicas. **Sociologia, Problemas e Práticas**, [S. l.], v. 2017, n. 83, p. 11–35, 2016. DOI: 10.7458/SPP2017839969. Disponível em: <https://revistas.rcaap.pt/sociologiapp/article/view/9969/7405>.
- AZEVEDO, Ricardo Rocha de; AQUINO, André Carlos Busanelli de. O planejamento em municípios de pequeno porte em São Paulo. **Revista de Contabilidade e Organizações**, [S. l.], v. 10, n. 26, p. 63–76, 2016. b. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rco/article/view/111202/113242>.
- AZEVEDO, Ricardo Rocha de. **Imprecisão na estimação orçamentária dos municípios brasileiros**. 2013. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2013. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/96/96133/tde-17032014-110156/publico/RicardoRAzevedo_Corrigida.pdf.
- BAIÃO, Alexandre Lima; CUNHA, Armando Santos Moreira Da; SOUZA, Flavio Sérgio Rezende Nunes De. Papel das transferências intergovernamentais na equalização fiscal dos municípios brasileiros. **Revista do Serviço Público Brasília**, [S. l.], v. 68, 2017. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/1406/1578>.
- BENITO, Bernardino; GUILLAMÓN, María-Dolores; BASTIDA, Francisco. Budget forecast deviations in municipal governments: determinants and implications. **Australian Accounting Review**, [S. l.], v. 25, n. 1, p. 45–70, 2015. DOI: 10.1111/auar.12071. Disponível em: <http://doi.wiley.com/10.1111/auar.12071>.
- BEZERRA FILHO, J. E. **Orçamento aplicado ao setor público: abordagem simples e objetiva**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- BOUKARI, Mamadou; VEIGA, Francisco José. Disentangling political and institutional

determinants of budget forecast errors: A comparative approach. **Journal of Comparative Economics**, [S. l.], v. 46, n. 4, p. 1030–1045, 2018. DOI: 10.1016/j.jce.2018.03.002. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.jce.2018.03.002>.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm.

BRASIL. **Portaria No 42, de 14 de abril de 1999 (atualizada)**, 1999. Disponível em: http://www.orcamentofederal.gov.br/orcamentos-anuais/orcamento-1999/Portaria_Ministerial_42_de_140499.pdf/.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm.

CASSIDY, Glenn; KAMLET, Mark S.; NAGIN, Daniel S. An empirical examination of bias in revenue forecasts by state governments. **International Journal of Forecasting**, [S. l.], v. 5, n. 3, p. 321–331, 1989. DOI: 10.1016/0169-2070(89)90036-8. Disponível em: <https://linkinghub.elsevier.com/retrieve/pii/0169207089900368>.

CHEIB, Arthur Silva. **Maximização do orçamento à luz da teoria da escolha pública**: Uma análise do Estado de Minas Gerais. 2016. Monografia (Bacharelado em Administração Pública) - Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho da Fundação João Pinheiro, Belo Horizonte, 2016. Disponível em: [http://monografias.fjp.mg.gov.br/bitstream/123456789/2256/3/Maximização do orçamento à luz da teoria da escolha pública.pdf](http://monografias.fjp.mg.gov.br/bitstream/123456789/2256/3/Maximização%20do%20orçamento%20à%20luz%20da%20teoria%20da%20escolha%20pública.pdf).

COUTO, Lucas Carrilho do; BARBOSA NETO, João Estevão; RESENDE, Leandro Lima. Flexibilidade do orçamento público perante a execução orçamentária. **Revista Mineira de Contabilidade**, [S. l.], v. 19, n. 1, p. 42–54, 2018. Disponível em: <http://revista.crcmg.org.br/index.php?journal=rmc&page=article&op=view&path%5B%5D=739&path%5B%5D=577594>.

CRUZ, Cláudia Ferreira da; FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa. Transparência na elaboração, execução e prestação de contas do orçamento municipal: Um estudo em um município Brasileiro. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, [S. l.], v. 13, n. 2, p. 1–14, 2008. a. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rmccuerj/article/view/5543/4031>.

CRUZ, Cláudia Ferreira da; FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa; SILVA, Lino Martins da. Tendências teóricas nos estudos com abordagem na divulgação e transparência de informações sobre gestão pública. In: III ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO DA INFORMAÇÃO (ENADI) 2011, Porto Alegre. **Anais [...]**. Porto Alegre: ANPAD, 2011. p. 1–17. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/EnADI192.pdf>.

DANTAS, Fulvio Cesar; ALBUQUERQUE, Lúcia Silva; RÊGO, Thaiseany de Freitas; CARVALHO, José Ribamar Marques de; BATISTA, Fabiano Ferreira. O orçamento público como ferramenta efetiva para gestão e controle financeiro da administração pública: Uma análise da percepção dos gestores municipais da microrregião de Sousa/PB. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, [S. l.], v. 2, n. 1, p. 91–104, 2014. DOI: 10.18405/recfin20140106. Disponível em:

<http://periodicos.ufpb.br/ojs2/index.php/recfin/article/view/18006/10577>.

DINIZ, Josedilton Alves. **Eficiência das transferências intergovernamentais para a educação fundamental de municípios brasileiros**. 2012. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-26072012-113928/publico/JosediltonAlvesDinizVC.pdf>.

ERLINA; TARIGAN, Z. A.; MUDA, I. Antecedents of budget quality empirical evidence from provincial government in Indonesia. **International Journal of Economic Research**, [S. l.], v. 14, n. 12, p. 301–312, 2017. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/320335555_Antecedents_of_Budget_Quality_Empirical_Evidence_from_Provincial_Government_In_Indonesia.

FERREIRA, Marco Aurélio Marques; REIS, Anderson de Oliveira; SEDIYAMA, Gislaine Aparecida Santana; SILVA, Ambrozina de Abreu Pereira. Integração entre planejamento e orçamento na administração pública estadual: o caso de Minas Gerais. **Contabilidade Gestão e Governança**, [S. l.], v. 19, n. 1, p. 3–22, 2016. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/40922/integracao-entre-planejamento-e-orcamento-na-administracao-publica-estadual--o-caso-de-minas-gerais>.

FIRJAN. **Índice Firjan de Gestão Fiscal 2019**. Rio de Janeiro, 2019. Disponível em: https://www.firjan.com.br/data/files/8F/50/19/81/B2E1E610B71B21E6A8A809C2/IFGF-2019_estudo-completo.pdf.

FORRESTER, John P. Municipal capital budgeting: an examination. **Public Budgeting and Finance**, [S. l.], v. 13, n. 2, p. 85–103, 1993. DOI: 10.1111/1540-5850.00977. Disponível em: <http://doi.wiley.com/10.1111/1540-5850.00977>.

FORRESTER, John P.; MULLINS, Daniel R. Rebudgeting: the serial nature of municipal budgetary processes. **Public Administration Review**, [S. l.], v. 52, n. 5, p. 467–473, 1992. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/976806>.

GIACOMONI, J. **Orçamento público**. 17. ed. re ed. São Paulo: Atlas, 2017.

IBGE, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **IBGE Cidades**. 2019. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/panorama>. Acesso em: 27 dez. 2019.

JUNITA, Afrah; ERLINA; ABUBAKAR, Erwin; ABDULLAH, Syuk. The effect of budget variances on the local government budget changes with legislature size as moderator. **Academic Journal of Economic Studies**, [S. l.], v. 4, n. 1, p. 162–173, 2018. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/323961717_THE_EFFECT_OF_BUDGET_VARIANCES_ON_THE_LOCAL_GOVERNMENT_BUDGET_CHANGES_WITH_LEGISLATURE_SIZE_AS_MODERATOR.

KASDIN, S. An evaluation framework for budget reforms: a guide for assessing public budget systems and selecting budget process reforms. **International Journal of Public Administration**, [S. l.], v. 40, n. 2, p. 150–163, 2017. DOI: 10.1080/01900692.2015.1077462.

KIM, Tae Kyun. T test as a parametric statistic. **Korean Journal of Anesthesiology**, [S. l.], v. 68, n. 6, p. 540, 2015. DOI: 10.4097/kjae.2015.68.6.540. Disponível em: <http://ekja.org/journal/view.php?doi=10.4097/kjae.2015.68.6.540>.

LANIS, Gustavo Pereira; BUENO, Newton Paulo. Fatores que influenciam a eficiência da gestão orçamentária anual. In: ANPCONT 2018, **Anais [...]**. [s.l: s.n.] Disponível em: http://anpcont.org.br/pdf/2018_CPT120.pdf.

LEITE, H. F. Segurança jurídica e elaboração do orçamento público. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, [S. l.], v. 17, n. 86, p. 128–152, 2009. Disponível em: http://harrisonleite.com/wp-content/uploads/2016/12/SEGURANCA_JURIDICA_E_ELABORACAO_DO_ORCAMENTO_PUBLICO.pdf.

LIMA, S. C.; DINIZ, J. A. **Contabilidade pública: análise financeira governamental**. São Paulo: Atlas, 2016.

MAYPER, Alan G.; GRANOF, Michael; GIROUX, Gary. An analysis of municipal budget variances. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, [S. l.], v. 4, n. 1, 1991. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/09513579110003358>.

NOBRE, C. J. F.; DINIZ, J. A.; LIMA, S. C.; ARAÚJO, R. J. R. O impacto dos indicadores socioeconômicos no grau de eficácia orçamentária. In: 2 CONGRESSO UNB DE CONTABILIDADE E GOVERNANÇA 2016, Brasília. **Anais [...]**. Brasília: UNB, 2016. Disponível em: <https://conferencias.unb.br/index.php/ccgunb/ccgunb2/paper/view/5325/1425>.

PEFA. **Quadro de Avaliação da Gestão das Finanças Públicas**. Washington. Disponível em: <https://www.pefa.org/resources/pefa-2016-quadro-de-avaliacao-da-gestao-das-financas-publicas>.

PEFA. **PEFA**. 2019. Disponível em: <https://www.pefa.org/about>. Acesso em: 16 set. 2019.

QUEIROZ, Dimas Barrêto de. **Composição dos gastos públicos e resultados eleitorais: Um estudo nos municípios brasileiros**. 2015. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília, 2015. Disponível em: https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/19215/1/2015_DimasBarretodeQueiroz.pdf.

RAZAKI, Khalid A.; LINDBERG, Deborah L. Municipal budgeting: positives, pitfalls, and politics. In: ASBBS ANNUAL CONFERENCE: LAS VEGAS 2012, Las Vegas. **Anais [...]**. Las Vegas p. 775–786. Disponível em: <http://asbbs.org/files/ASBBS2012V1/PDF/R/RazakiK.pdf>.

ROCHA, Marise Magaly Queiroz. **Análise do nível de eficiência no processo de previsão e arrecadação da receita pública dos municípios do estado do Rio Grande do Norte**. 2008. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília, 2008. Disponível em: https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/5168/1/2008_MariseMagalyQRocha.pdf.

SEDMIHRADSKÁ, Lucie; HRŮZA, Filip. Rebudgeting in Czech towns. **Ekonomická revue - Central European Review of Economic Issues**, [S. l.], v. 17, n. 3, p. 101–110, 2014. DOI: 10.7327/cerei.2014.09.01. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/270100776_Rebudgeting_in_Czech_towns.

SILVA, Maurício Corrêa da. **Avaliação de desempenho de governos municipais brasileiros na execução orçamentária da despesa por funções de governo**. 2016. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - UnB/UFPA/UFRRN, Brasília, 2016. Disponível em: https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/22320/1/2016_MauricioCorredaSilva.pdf.

TASSONYI, Almos. Municipal budgeting. **canadian tax journal**, [S. l.], v. 50, n. 1, p. 181–181, 2002. Disponível em: http://www.ctf.ca/ctfweb/Documents/PDF/2002ctj/2002ctj1_tassonyi.pdf.

VARELA, Patrícia Siqueira. **Indicadores sociais no processo orçamentário do setor público municipal de saúde: um estudo de caso**. 2004. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-12062005-230030/publico/varela.pdf>.

VECCHIA, Eloi Dalla; MONTROYA, Marco Antonio. Orçamento e planejamento municipal: um estudo de caso. **Brazilian Journal of Political Economy**, [S. l.], v. 22, n. 2, p. 136–155, 2002. Disponível em: <http://www.rep.org.br/pdf/86-8.pdf>.

VIER, Margarete Blume; SCHREIBER, Dusan. Análise do processo de planejamento orçamentário e de custos no âmbito municipal. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS 2018, **Anais [...]**. [s.l: s.n.] Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4490/4491>.

4.2 ARTIGO 2 – (IM)PRECISÃO: Causas das variações entre planejamento e execução em orçamentos municipais

RESUMO

O objetivo deste trabalho é investigar variáveis que possam estar associadas à precisão orçamentária municipal. Há uma lacuna de estudos sobre variações significativas entre planejamento e execução em orçamentos de governos locais, que podem comprometer a precisão do planejamento inicial e ter como consequência a não oferta de serviços públicos que a gestão municipal se comprometeu a oferecer. A relevância do tema está em evidenciar a execução e o planejamento como etapas do ciclo orçamentário, que ocorrem em momentos distintos, mas que precisam acontecer de forma conexas, de acordo com as ações elencadas na LOA. Como impacto na área, este estudo expande os estudos acerca do orçamento municipal, analisando a integração entre fases do seu processo e sua conexão, trazendo à discussão critérios de decisão acerca da alocação dos recursos públicos. Foram estudados desvios orçamentários de 3.716 municípios brasileiros, no período de 2015 a 2018. Os dados foram analisados para verificar a precisão orçamentária dos orçamentos municipais e classificá-los em mais precisos ou menos precisos. A partir dessa classificação, por meio da análise de agrupamento, foi utilizada a técnica *K-Means* para criar dois grupos de municípios de forma a minimizar a variância dentro dos grupos, para testar o efeito de variáveis (planejamento e estrutura, econômicas e sociais) sobre a precisão orçamentária, com utilização de regressão logística. Os resultados mostram que apesar de muitos municípios apresentarem mudanças expressivas entre planejamento e execução no que se refere às despesas totais, a maior parte as executa em montantes próximos ao planejado. Porém, quando as variações são observadas entre elementos de despesa, tanto por função, como por categoria econômica, é possível identificar mudanças expressivas no planejamento. Com relação às receitas, a maioria dos municípios apresenta variações expressivas entre planejamento e execução. Cerca de metade dos orçamentos pesquisados foram apontados como menos precisos. Foi possível observar que elementos relativos a problemas de planejamento e relativos à estrutura física, tecnológica e de pessoal dos municípios, além de problemas econômicos e sociais impactam para que as variações ocorram. Também foi possível perceber que há outros fatores, não passíveis de identificação em estudos quantitativos, relacionados a variáveis comportamentais, que contribuem para que mudanças sejam feitas nos orçamentos, durante a execução. Ao apontar causas que podem ter relação com as variações orçamentária, este estudo contribui para que esses elementos sejam considerados e o processo orçamentário seja aprimorado, de forma a atender aos interesses da sociedade, principal interessada.

Palavras-chave: Orçamento municipal. Planejamento. Execução. Variações. Causas.

ABSTRACT

This paper aims to investigate variables that may be associated with municipal budget accuracy. There is a lack of studies on significant variations between planning and execution in local government budgets, which can compromise the accuracy of the initial planning and have the consequence of not offering public services that the mayor has committed to offer. The relevance of the theme is to highlight execution and planning as stages of the budget cycle, which occur at different times, but which need to happen in a related way, according to the actions listed in the LOA. As an impact on the area, this study expands the studies on the municipal budget, analyzing the integration between phases of its process and its connection,

bringing to the discussion decision criteria about the allocation of public resources. Budget deviations from 3,716 Brazilian municipalities were studied in the period from 2015 to 2018. The data were analyzed to verify the budgetary accuracy of municipal budgets and to classify them into more precise or less precise. From this classification, through the cluster analysis, the K-Means technique was used to create two groups of municipalities in order to minimize the variance within the groups, to test the effect of variables (planning and structure, economic and social) on budget accuracy, using logistic regression. The results show that although many municipalities show significant changes between planning and execution in terms of total expenses, most of them execute them in amounts close to what was planned. However, when variations are observed between expenditure elements, both by function and by economic category, it is possible to identify significant changes in planning. With regard to revenue, most municipalities have significant variations between planning and execution. About half of the budgets surveyed were found to be less accurate. It was possible to observe that elements related to planning problems and related to the physical, technological and personnel structure of the municipalities, in addition to economic and social problems, impact the variations to occur. It was also possible to notice that there are other factors, which cannot be identified in quantitative studies, related to behavioral variables, which contribute to changes being made to budgets during execution. By pointing out causes that may be related to budgetary variations, this study contributes for these elements to be considered and the budgetary process to be improved, in order to meet the interests of society, the main interested party.

Keywords: Municipal budget. Planning. Execution. Variations. Causes.

1 INTRODUÇÃO

No processo orçamentário, a execução é a etapa na qual são implantadas ações propostas pelo gestor público municipal para ofertar serviços à comunidade, como saúde, educação, segurança, dentre outros (NOBRE et al., 2016), que têm por objetivo suprir necessidades básicas dos cidadãos. Como os governos locais estão mais próximos da população, são mais cobrados e muitas vezes demandados a assumir obrigações de competência dos estados e da União (FREY; MARCUZZO; OLIVEIRA, 2008), em um cenário de recursos cada vez mais escassos.

A execução orçamentária ocorre depois que os instrumentos de planejamento (Plano Plurianual – PPA; Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e Lei Orçamentária Anual – LOA) são aprovados pelo Legislativo e sancionados pelo Executivo, integrando uma das fases do ciclo orçamentário (BEZERRA FILHO, 2017; BRASIL, 1988; GIACOMONI, 2017). Acontece, teoricamente, de forma a operacionalizar as ações elencadas na LOA.

Apesar da Lei Orçamentária Anual evidenciar todas as ações que serão empreendidas para ofertar serviços públicos à sociedade, muito municípios brasileiros não têm conseguindo cumprir o planejamento realizado. Pesquisa aponta que, em termos de infraestrutura, cerca da metade dos governos locais, em 2019, destinou apenas 3% da sua receita para investimentos,

além de muitos apresentarem baixa liquidez, incapacidade de gerar receita para manter sua estrutura administrativa e ter altos gastos com pessoal (FIRJAN, 2019).

Por ser uma temática que enseja muitos debates, dada a relevância e multiplicidade de aspectos inerentes ao processo, a literatura apresenta uma discussão ampla sobre orçamento público. Estudos que tratam de elementos que afetam a qualidade do orçamento (ERLINA; TARIGAN; MUDA, 2017), de teorias que embasam o planejamento orçamentário, a exemplo do incrementalismo e do equilíbrio pontuado (BREUNIG; KOSKI; MORTENSEN, 2010; CHUNG, 2013; JENSEN; MORTENSEN; SERRITZLEW, 2016; KOVARI, 2016), da rigidez no controle orçamentário como forma de cumprimento do planejamento (JOHANSSON; SIVERBO, 2014), acerca da previsão da receita orçamentária (MIKESELL; ROSS, 2014), da transparência e credibilidade orçamentária (LAPSLEY; RÍOS, 2015), dentre outros, são exemplos de pesquisas desenvolvidas sobre orçamento público.

Em nível nacional, também há vários estudos que tratam do orçamento público. Podem ser citadas pesquisas sobre orçamento programa (SANTOS et al., 2017), equilíbrio orçamentário (SANTOS; CAMACHO, 2014), previsão de receitas (SCARPIN; SLOMSKI, 2005; ZONATTO; RODRIGUES JUNIOR; TOLEDO FILHO, 2013), planejamento orçamentário para viabilizar a política de infraestrutura (ABREU; CÂMARA, 2015a), incrementalismo (FITTIPALDI; COSTA; ARAÚJO, 2017), processo político no contexto orçamentário (CORRÊA, 1980), transparência no planejamento e evidenciação orçamentária (CRUZ; FERREIRA, 2008a), audiências públicas durante o planejamento orçamentário (BRELÀZ; ALVES, 2013), dentre outras.

Assim, apesar de vários estudos abordarem sobre orçamento público, pesquisas que tratam da execução orçamentária e, mais especificamente, das variações que ocorrem entre o planejamento e a execução, têm tido atenção limitada na literatura (ANESSI-PESSINA; SICILIA; STECCOLINI, 2012; SEDMIHRADSKÁ; HRŮZA, 2014) e, dada a sua importância, precisam ter um olhar mais atento dos pesquisadores, pois variações que ocorrem entre planejamento e execução, se forem expressivas, podem implicar na descaracterização do orçamento, além de evidenciarem que serviços públicos prometidos pela gestão municipal não foram ofertados.

Com base no exposto, este estudo tem por objetivo investigar variáveis que possam estar associadas à precisão orçamentária municipal. Pesquisas que tratam da execução no processo orçamentário são importantes para suprir a lacuna existente na literatura, pois buscam compreender a execução do orçamento como parte integrante e essencial do ciclo orçamentário municipal, que deve estar em consonância com o planejamento inicial, para que as políticas

públicas definidas pelo governo, no planejamento, sejam efetivadas, de forma a suprir as necessidades sociais.

Análises mais detalhadas sobre execução orçamentária no setor público, em nível municipal, são importantes para que sejam discutidos aspectos e particularidades inerentes ao processo, que tem por precípua função garantir a efetivação de ações que promovam o bem estar social, papel legalmente delegado ao Estado, sobretudo em governos locais, onde a relação entre a população e o poder público ocorre de forma mais próxima.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 PLANEJAMENTO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A administração pública brasileira vem sofrendo modificações nas últimas décadas, assumindo um caráter mais gerencial, em lugar de uma gestão patrimonial e burocrática, vigentes até então, com o intuito de aprimorar os serviços e prestá-los com eficiência e eficácia (ABREU; NEIVA; LIMA, 2012; PASSEROTTI, 2014). A cobrança por resultados na gestão pública é cada vez maior e a demanda por participação popular no processo, atuando tanto no planejamento como no controle, tem sido mais expressiva (ABREU, 2016b).

Esse contexto de mudanças tem impactado no planejamento, que precisa estar alinhado com as necessidades sociais e atender às determinações legais, para que os gestores não incorram em sanções. O planejamento possibilita que a máquina pública seja ajustada, para que se tenha um trabalho voltado à coletividade, de acordo com as limitações de recursos do ente público, a fim de que as ações traçadas sejam passíveis de execução e com foco não apenas no curto prazo, já que muitas delas terão reflexo em períodos que vão além do exercício em que foram implantadas (FERREIRA et al., 2016).

O planejamento, desenvolvido segundo a realidade econômica e política, possibilita que os serviços públicos sejam ofertados e serve como direcionador das ações dos gestores (COUTO; BARBOSA NETO; RESENDE, 2018). Nas mudanças ocorridas na administração pública, um aspecto que teve impacto significativo foi a descentralização, que outorgou a estados e municípios mais responsabilidade na oferta de serviços, mesmo a maior parte da arrecadação de recursos permanecendo sob a responsabilidade do governo central, o que implica na necessidade de transferência de recursos, com o intuito de minimizar diferenças regionais (BAIÃO; CUNHA; SOUZA, 2017; DINIZ, 2012; QUEIROZ, 2015; ROCHA, 2008; SILVA, 2016; VARELA, 2004). Porém, como as demandas são inúmeras e os recursos são

limitados, o planejamento precisa ser pensado de forma a suprir as necessidades, mas de acordo com a realidade econômica de cada governo local.

No Brasil, o ciclo orçamentário compreende as fases do planejamento da gestão pública, que vão desde a elaboração dos instrumentos de planejamento (PPA, LDO, LOA) pelo Executivo, sua aprovação pelo Legislativo, execução, até a análise das contas pelos órgãos de controle externo (BEZERRA FILHO, 2017; GIACOMONI, 2017), sendo comum para os três níveis de governo. Em âmbito municipal, o planejamento deve ser embasado segundo análise das necessidades do ente, para que sejam definidas ações a serem adotadas para atender essas necessidades e especificados os recursos necessários para sua realização (VIER; SCHREIBER, 2018).

A realidade do planejamento em governos locais acaba tendo especificidades em relação a dos estados e da União, pois os gestores municipais estão mais próximos da população e assim são mais demandados em termos de políticas públicas (FREY; MARCUZZO; OLIVEIRA, 2008). Sob essa perspectiva e por serem regidos por um conjunto de normativos legais, os municípios precisam ter um aparato administrativo e tecnológico mínimo, além de equipe especializada, para que o processo seja conduzido, o que não é algo simples de acontecer, principalmente em pequenos municípios, dada a escassez de recursos (AZEVEDO; AQUINO, 2016b).

Muitos municípios brasileiros, em função de dificuldades econômicas e políticas, não conseguem implantar um planejamento de forma sólida e integrada. Os gestores buscam atender às exigências legais para não sofrerem sanções, mas não utilizam os instrumentos de planejamento em toda a sua potencialidade (AQUINO; AZEVEDO, 2015), o que pode enfraquecer sua eficácia para efetivação dos serviços públicos, que é observada por meio das políticas públicas disponibilizadas à sociedade (NOBRE et al., 2016).

Nesse contexto, o orçamento público municipal é um instrumento relevante, pois possibilita aos gestores ter um direcionamento das ações que serão implantadas (DANTAS et al., 2014), já que funciona como elo entre o planejamento e as finanças, pois evidencia qualitativa e quantitativamente os planos de trabalho do governo local (COUTO; BARBOSA NETO; RESENDE, 2018). Porém, a realidade é complexa, sofrendo interferência de variáveis estruturais, políticas, legais e econômicas no planejamento e consequentemente no orçamento, que impactam na condução da gestão municipal (LANIS; BUENO, 2018; VIER; SCHREIBER, 2018).

2.2 PROCESSO ORÇAMENTÁRIO NA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL

Tratar de orçamento, sobretudo em âmbito municipal, é complexo dada a multiplicidade de fatores que interferem no processo, em um cenário onde há interesses vários, normalmente conflitantes, oriundos de relações de poder (BRASIL, 1993; MELO et al., 2018). Também deve-se considerar que muitas vezes o orçamento é elaborado sem levar em conta as estratégias que compõem o plano de governo do gestor, deixando o instrumento com lacunas que não atendem às necessidades da população, não contemplando ações importantes e necessárias à sociedade (CORRÊA, 1980; MELO et al., 2018).

Mesmo com as mudanças ocorridas no planejamento público e a imposição normativa vigente, principalmente as exigências oriundas da Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000), observa-se que em muitos governos locais o orçamento é disponibilizado para atender exigências legais (AQUINO; AZEVEDO, 2015) e interesses políticos dos gestores, tendo estreita ligação com o processo político, tanto na sua elaboração, como na sua execução (CORRÊA, 1980).

O processo político, entendido por Wildavsky (1964) como um jogo de interesses no qual os vencedores determinam as ações públicas a serem implantadas, tem o orçamento como o resultado desse embate. A consequência, segundo Corrêa (1980), é um distanciamento entre o que é planejado e o que é efetivamente executado, em uma relação de causa (o orçamento é um instrumento de planejamento e ao mesmo tempo instrumento político) ou efeito (o jogo político torna-se mais acirrado para ver quem direcionará as decisões do gestor) do processo político.

O fazer orçamentário, apesar de ter diretrizes legais comuns para todos os entes, não acontece uniformemente (RIBEIRO; SIMON, 1993). Fatores como porte do município, estrutura física e tecnológica, equipe especializada, atuação de grupos de interesses, posição política dos gestores (ABREU; GOMES; ALFINITO, 2015), dentre outros, têm como resultado orçamentos que nem sempre refletem as reais necessidades dos governos locais.

A discussão sobre orçamento, sua importância, a necessidade de se ter um processo orçamentário transparente (ERLINA; TARIGAN; MUDA, 2017), integrado e que auxilie o processo decisório, tem sido fruto de análise por parte de organismos internacionais, a exemplo da *International Budget Partnership*, que pesquisa a abertura/transparência dos orçamentos de governos centrais por meio do *Open Budget Survey* (IBP, [s.d.]). Também há o *Public Expenditure and Financial Accountability* (PEFA, [s.d.]) *program*, que avalia a gestão das finanças públicas de governos nacionais e subnacionais, por meio de sete pilares, dentre os

quais o primeiro analisa a credibilidade orçamentária que, dado o objetivo deste estudo, foi utilizado para analisar as variações nos orçamentos municipais pesquisados.

Como no Brasil o orçamento é autorizativo, ou seja, o gestor municipal tem a permissão do Legislativo para executar o que foi planejado e evidenciado na LOA, mas não tem a obrigatoriedade de cumpri-lo (AQUINO; AZEVEDO, 2015), a não ser no que se refere a gastos e limites obrigatórios (BRASIL, 2000), muitas variações são observadas entre planejamento e execução. Essa é uma realidade que pode comprometer a oferta de serviços essenciais à população e frustrar a vontade política dos cidadãos (MAYPER; GRANOF; GIROUX, 1991), já que muitas ações ocorrem de acordo com a discricionariedade do gestor (LANIS; BUENO, 2018).

Mayper, Granof e Giroux (1991) apontaram, em estudo realizado em orçamentos municipais, que as modificações realizadas durante a execução não eram feitas aleatoriamente e tinham relação com as características dos municípios. Já Forrester e Mullins (1992) encontraram que mudanças realizadas durante a execução orçamentária eram decorrentes de ações políticas ou fruto das mudanças inerentes a um processo de planejamento, que demanda ajustes nos objetivos traçados. Anessi-Pessina, Sicilia e Steccolini (2012) defendem que as alterações feitas na execução do orçamento precisam ser vistas como algo interligado ao planejamento inicial, pois podem ter origem em um planejamento falho ou em ações intencionais, realizadas em decorrência de alterações nas prioridades políticas dos gestores.

Sedmihradská e Hruža (2014) evidenciam que são muitas as alterações observadas entre planejamento e execução, mas que não ocorrem em montante suficiente a comprometer a previsão feita para receitas e despesas. Benito, Guillamón e Bastida (2015) identificaram modificações substanciais no orçamento durante a execução, com receitas infladas e despesas subdimensionadas, fato ocorrendo mais expressivamente em anos eleitorais, pois possibilitam que os gestores municipais gastem mais e divulguem menos despesas, com o intuito de angariar votos dos eleitores.

No contexto brasileiro, Azevedo (2013) analisou o grau de imprecisão em municípios brasileiros e fatores associados, apresentando que o orçamento serve mais para registro contábil do que para o planejamento, além de ser um campo de negociações para definição de alocação dos recursos, que ocorrem entre os envolvidos que têm interesses no processo. Aquino e Azevedo (2015) desenvolveram um estudo por meio do qual observaram que a prática da superestimação ocorre para evitar a necessidade de solicitar autorização ao Legislativo para abertura de créditos adicionais e a de subestimação para definir a alocação de recursos de acordo

com as convicções políticas do gestor. Lanis e Bueno (2018), identificaram que fatores sociais e econômicos têm impacto na administração pública, influenciando a gestão orçamentária.

Apesar de todos tratarem sobre variações entre planejamento e execução, os estudos apresentados o fazem sob perspectivas variadas, indicando que modificações observadas podem ser fruto de planejamento prévio, de ações políticas, de planejamento falho, de manobras eleitoreiras ou decorrentes do dinamismo social, comuns a todo planejamento. A preocupação central é que as variações tenham por consequência a não oferta de serviços públicos, essenciais à população. Nesse contexto, algumas teorias são apresentadas, que podem trazer elementos que esclarecem o porquê das modificações feitas nos orçamentos, quando são executados.

A assimetria informacional é ponto de discussão quando fala-se sobre orçamento municipal, pois o planejamento em si, as ações especificadas e os montantes destinados são fruto da ação de atores ligados ao processo e que possuem interesses próprios (RAZAKI; LINDBERG, 2012), onde a dicotomia agente/principal é explicitada tendo de um lado o gestor e seus representantes e do outro a população, esta no papel de principal, que comumente não participa e/ou tem conhecimento do processo e aquele como agente, que decide segundo suas convicções políticas (BENITO; GUILLAMÓN; BASTIDA, 2015; CRUZ; FERREIRA; SILVA, 2011; KASDIN, 2017).

Outro ponto de destaque quando se trata de orçamento municipal e do conflito de interesses que o permeiam, reside no fato que as decisões são tomadas pelos gestores para maximizar interesses próprios, ou seja, a prática assemelha-se à lógica de mercado, o que é preceituado pela teoria da escolha pública (BENITO; GUILLAMÓN; BASTIDA, 2015; CHEIB, 2016; CRUZ; FERREIRA; SILVA, 2011; LANIS; BUENO, 2018). Também se debate sobre o fato de muitos gestores manusearem a execução fiscal em interesse próprio, superdimensionando ou subdimensionando elementos de receita e/ou de despesa, em períodos de eleição, com o intuito de terem resultado positivo nas urnas, o que é discutido pela teoria dos ciclos políticos (ARAÚJO; RODRIGUES, 2016; BENITO; GUILLAMÓN; BASTIDA, 2015; BOUKARI; VEIGA, 2018; CASSIDY; KAMLET; NAGIN, 1989; CRUZ; FERREIRA, 2008a).

Problemas relacionados ao orçamento municipal são observados, sobretudo relativos à execução, etapa do processo em que as políticas públicas são ou deveriam ser efetivadas, mas é quando se observam muitas mudanças nas ações previamente traçadas, o que poderia ser comum ao processo, já que o planejamento ocorre no ano anterior ao da sua efetivação e em decorrência da dinâmica social modificações podem ser necessárias. Porém, a extensão dessas

mudanças é que pode ser algo preocupante, pois serviços essenciais aos municípios podem não estar sendo ofertados, pondo em risco o bem estar social, garantido constitucionalmente.

2.3 DIMENSÕES RELACIONADAS ÀS VARIAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS

Pesquisas realizadas e discussões evidenciadas na literatura que trata de orçamento público direcionam a variáveis que podem estar associadas às variações que ocorrem entre planejamento e execução, atreladas a dimensões de estrutura e planejamento, econômica e social (Tabela 11).

Tabela 11 - Dimensões relacionadas às variações orçamentárias

DIMENSÃO	COMPONENTES	AUTOR(ES)
Dimensão Estrutura e Planejamento	Despesas com planejamento e orçamento; Despesas com Controle Interno; Despesas com Tecnologia da Informação; Despesas com formação de RH; Arrecadação Própria; Restos a Pagar Processados	ANESSI-PESSINA; SICILIA; STECCOLINI, 2012; AQUINO; AZEVEDO, 2015, 2017b; BEZERRA FILHO, 2017; ERLINA; TARIGAN; MUDA, 2017; GIACOMONI, 2017; JUNITA et al., 2018; PEDERIVA, 2017; PELLINI, 2003; RAZAKI; LINDBERG, 2012; VIER; SCHREIBER, 2018.
Dimensão Econômica	PIB per capita; Índice Firjan de Gestão Fiscal; Solvência de Longo Prazo	ABREU; GOMES; ALFINITO, 2015; BAIÃO; CUNHA; SOUZA, 2017; BOUKARI; VEIGA, 2018; COUTO; BARBOSA NETO; RESENDE, 2018; LANIS; BUENO, 2018; LIMA; DINIZ, 2016; MAYPER; GRANOF; GIROUX, 1991.
Dimensão Social	Índice de Desenvolvimento Humano Municipal; Coeficiente de Gini	ABREU; GOMES; ALFINITO, 2015; ANESSI-PESSINA; SICILIA; STECCOLINI, 2012; BAIÃO; CUNHA; SOUZA, 2017; PEREIRA et al., 2010.

Fonte: Autoria própria.

2.3.1 Dimensão estrutura e planejamento

De acordo com Vier e Scheiber (2018), o planejamento público possui uma dimensão técnica, que diz respeito à necessidade de se ter uma equipe qualificada, além de estrutura que possibilite o desenvolvimento das atividades de forma adequada (ANESSI-PESSINA; SICILIA; STECCOLINI, 2012; JUNITA et al., 2018).

Aquino e Azevedo (2015) relatam que, teoricamente, os governos locais têm capacidade de fazer um planejamento orçamentário mais realista que, ao ser executado, não fique tão distante do que foi planejado. Os autores argumentam que com relação às receitas, há maior possibilidade de se ter uma previsão mais acertada para a arrecadação própria, pois há informação disponível para tal, o que não ocorre, necessariamente, com todas as transferências intergovernamentais, pois algumas estão atreladas a aspectos macroeconômicos que podem

repercutir nos montantes auferidos a cada ano. Com relação às despesas, com exceção de ocorrências contingenciais, os governos municipais têm condição de planejá-las de forma mais realista, pois têm conhecimento de todas as obrigações e limites legais que precisam ser cumpridos (AQUINO; AZEVEDO, 2015).

O orçamento, segundo Razaki e Lindberg (2012), pode ser um importante instrumento do controle interno para governos locais, pois pode direcionar as atividades de forma mais efetiva e possibilitar que seja desenvolvido um trabalho que possua resultados satisfatórios, inclusive quando avaliado pelo controle externo. Além disso, o controle interno pode auxiliar com a elaboração de orçamentos que reflitam as necessidades do município e não necessitem de muitas mudanças na execução (PELLINI, 2003).

Anessi-Pessina, Sicilia e Steccolini (2012) evidenciam que o tamanho do município influencia o processo orçamentário e repercute na execução, pois estruturas maiores e mais complexas demandam um aparato que possibilite o desenvolvimento do trabalho de forma conexa, para evitar que a execução se distancie do planejamento. Assim, acredita-se que a tecnologia da informação é um elemento importante para que o planejamento seja desenvolvido apropriadamente, pois auxilia na elaboração e execução do orçamento, para que o processo seja executado de forma integrada.

A qualidade do orçamento tem relação direta com a equipe que o elabora e executa. Uma equipe capacitada, com treinamento adequado, tem maior possibilidade de pensar a gestão municipal de forma estratégica, além de monitorar a implantação das ações e fazer as alterações no planejamento, se for o caso, de acordo com as necessidades que surgirem durante o exercício (ERLINA; TARIGAN; MUDA, 2017). Uma equipe com boa formação, com conhecimento necessário para elaborar a proposta orçamentária e acompanhar de forma efetiva a execução, pode aprimorar o processo e ter resultados mais próximos dos objetivos traçados inicialmente (RAZAKI; LINDBERG, 2012).

As receitas próprias, cuja geração e arrecadação se dá em nível local, tendem a ter melhor nível de estimação pelos municípios pois, teoricamente, os entes possuem maior número de dados e estrutura apropriada para planejar e acompanhar a arrecadação, o que não ocorre com as transferências de recursos vindas de outras esferas do governo, sobre as quais não há muitas informações disponibilizadas previamente ou não são divulgadas tempestivamente (AQUINO; AZEVEDO, 2015). Então, municípios que apresentam maior volume de arrecadação de receita própria o fazem por ter melhor planejamento e assim possuem mais autonomia para cobrir gastos.

Assim, surge a primeira hipótese desta pesquisa é: ***H1: A precisão orçamentária é influenciada positivamente por elementos estruturais e de planejamento.***

Os restos a pagar representam dotações do orçamento que foram empenhadas, mas que só terão o pagamento efetivado em exercício subsequente. Dividem-se em processados, quando as despesas já foram liquidadas, e não processados, quando as despesas foram empenhadas, mas ainda não foram liquidadas (BEZERRA FILHO, 2017; GIACOMONI, 2017; PEDERIVA, 2017).

Além de aumentarem o endividamento do governo, os restos a pagar podem descredibilizar o orçamento e reduzir a sua transparência, o que pode ser fruto de decisões oportunistas dos gestores, que o fazem por meio de brechas legais e por não sofrerem sanções rígidas do controle externo (AQUINO; AZEVEDO, 2017b). Os autores complementam que um volume expressivo de restos a pagar transforma o orçamento em uma peça de ficção, dissociada do planejamento, que não valida a representação democrática e fiscal obtida por meio da negociação com o Legislativo (AQUINO; AZEVEDO, 2017b).

Com base nesses elementos, a segunda hipótese desta pesquisa é: ***H2: A precisão orçamentária é influenciada negativamente por despesas do exercício com pagamento postergado para exercícios subsequentes.***

2.3.2 Dimensão econômica

A situação econômica impacta no desenvolvimento dos municípios e reflete no planejamento orçamentário, já que as políticas públicas buscam suprir necessidades sociais, mas para tal demandam análise prévia da situação dos governos locais, que na realidade brasileira são muito distintas em função das diferenças regionais existentes (ABREU; GOMES; ALFINITO, 2015; BAIÃO; CUNHA; SOUZA, 2017; LANIS; BUENO, 2018).

A atividade econômica municipal evidencia o desenvolvimento local de acordo com a produção de bens e serviços, indicando um movimento de expansão ou de retração da economia (BOUKARI; VEIGA, 2018; LANIS; BUENO, 2018). De acordo com Baião, Cunha e Souza (2017), tem-se a expectativa de que municípios que possuem maior dinamismo econômico tenham a capacidade de arrecadar maior volume de recursos, diferentemente de municípios com menor dinamismo, que apresentam maior dificuldade para auferir receitas.

Elementos relativos às políticas de gestão fiscal dos municípios têm reflexo na execução orçamentária, pois têm relação com gastos que impactam no desenvolvimento do ente municipal, como saúde, educação e pessoal (COUTO; BARBOSA NETO; RESENDE, 2018;

LANIS; BUENO, 2018). As características de cada localidade indicam as políticas públicas necessárias e o montante de recursos para custeá-las (BAIÃO; CUNHA; SOUZA, 2017), direcionando a um planejamento que busque atender aos anseios sociais e cuja execução ocorra de acordo com os objetivos traçados.

A condição do governo local para cumprir com suas obrigações está condicionada à capacidade de obtenção de receitas, da necessidade que a população possui por serviços públicos e pela estrutura de recursos existentes. Esses fatores, considerados em conjunto, impactam na condição do município para cumprir com as suas obrigações no curto e no longo prazo (LIMA; DINIZ, 2016; MAYPER; GRANOF; GIROUX, 1991).

Assim, a terceira hipótese desta pesquisa é: ***H3: A precisão orçamentária é influenciada positivamente por fatores econômicos.***

2.3.3 Dimensão social

Em um País de dimensões continentais, as desigualdades regionais são muito expressivas, com oferta de serviços públicos e condições de empregabilidade muito distintas (BAIÃO; CUNHA; SOUZA, 2017). Essa realidade encaminha à necessidade de um processo orçamentário, em nível municipal, transparente, com maior participação popular e estímulo ao desenvolvimento social (ABREU; GOMES; ALFINITO, 2015).

Elementos como expectativa de vida, nível de instrução e situação econômica da população podem ser de grande relevância no planejamento e execução dos orçamentos municipais, pois têm relação direta com a condição social de cada ente (ANESSI-PESSINA; SICILIA; STECCOLINI, 2012), que em um país como o Brasil, é muito diversa.

Então, a quarta hipótese desta pesquisa é: ***H4: A precisão orçamentária é influenciada positivamente pelo desenvolvimento social.***

A desigualdade na distribuição de renda é muito expressiva na realidade brasileira, com grande parcela da população em situação extrema de pobreza (PEREIRA et al., 2010). A distribuição desigual de recursos no Brasil deixa muitos cidadãos em condição de vulnerabilidade, o que demanda um planejamento e execução orçamentária que busquem minimizar as necessidades sociais.

Face esse contexto, a quinta hipótese desta pesquisa é: ***H5: A precisão orçamentária é influenciada negativamente pela desigualdade social.***

% Amostra

66,71

Fonte: Autoria própria.

3.1 VARIAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS (METODOLOGIA PEFA), CLASSIFICAÇÃO DOS ORÇAMENTOS E DEFINIÇÃO DA VARIÁVEL DEPENDENTE

Para analisar a variação entre planejamento e execução nos orçamentos dos municípios pesquisados, foi utilizada a metodologia desenvolvida pelo *Public Expenditure to Financial Accountability program* (PEFA), que avalia a gestão das finanças públicas de governos nacionais e subnacionais. O pilar 1 trata da credibilidade dos orçamentos públicos (adotado nesta investigação dado o objetivo proposto), sendo formado por três indicadores e seis dimensões (PEFA, 2016), como evidenciado na Tabela 13.

Tabela 13 - Indicadores, dimensões, condições, classificações e variações do Pilar 1 do PEFA

INDIC.	ANÁLISE	DIMEN.	CLAS. DIMEN.*	CONDIÇÃO	Δ CONSIDERADA				CLAS. DO INDIC.	MÉTODO	
ID 1	Variação entre planejamento e execução da despesa agregada (total)	ÚNICA	A, B, C ou D	Δ observada em	A	5%	p/+	ou	p/-	A, B, C ou D	
				pelo menos dois, de três exercícios fiscais	B	10%	p/+	ou	p/-		
	Variação entre valores de elementos de despesa, por função	ID 2.1	A, B, C ou D	Δ observada em	A	até 5%					
				pelo menos dois, de três exercícios fiscais	B	até 10%					
ID 2	Variação entre valores de elementos de despesa, por categoria econômica	ID 2.2	A, B, C ou D	Δ observada em	A	até 5%			A, B+, B, C+, C, D+, D	Elo mais fraco**	
				pelo menos dois, de três exercícios fiscais	B	até 10%					
	% médio de despesas executadas sob a rubrica de reservas de contingência em relação a despesa total, inicialmente prevista	ID 2.3	A, B, C ou D	Δ observada em	A	até 3%					
				Média de três exercícios fiscais	B	até 6%					
ID 3	Variação entre planejamento e execução da receita agregada (total)	ID 3.1	A, B, C ou D	Δ observada em	A	3%	p/-	6%	p/+	A, B+, B, C+, C, D+, D	Média***
				pelo menos dois, de três exercícios fiscais	B	6%	p/-	12%	p/+		
	Variação entre valores de elementos de receita, por categoria econômica	ID 3.2	A, B, C ou D	Δ observada em	A	até 5%					
				pelo menos dois, de três exercícios fiscais	B	até 10%					
					C	até 15%					
					D	+ de 15%					

Fonte: Autoria própria a partir da metodologia PEFA (PEFA, 2016).

Nota*: A classificação do indicador ID 1 e de todas as dimensões vai de A a D, sendo A o melhor resultado (apresenta menor percentual de variação) e D o pior resultado (apresenta percentual de maior variação).

Nota**: O resultado do indicador ID 2 é calculado pelo método do elo mais fraco (*Weakest link* - WL), utilizado quando o desempenho ruim numa dimensão pode prejudicar o bom desempenho em outras dimensões. A pontuação agregada para ID 2 será a mais baixa das atribuídas a qualquer uma das três dimensões. Caso uma das outras duas tenha pontuação mais alta, adicionar-se-á o sinal “+” para a pontuação global.

Nota***: O indicador ID 3 tem o cálculo do seu resultado final pelo método da média (*Averaging* - AV), por meio do qual a pontuação global de um indicador é a média das dimensões do indicador, de acordo com tabela de conversão evidenciada pelo PEFA. A tabela pode ser consultada em PEFA (2016), disponível em https://www.pefa.org/sites/pefa/files/resources/downloads/2020002207PORpor002_Main%20text.pdf.

Nota****: Para cálculo de cada uma das dimensões o PEFA disponibiliza planilhas de auxílio disponíveis em <https://www.pefa.org/index.php/resources/calculation-sheets-pefa-performance-indicators-pi-1-pi-2-and-pi-23-november-2018> e <https://www.pefa.org/resources/calculation-sheet-revenue-composition-outturn-pi-32-november-2018>.

A metodologia PEFA analisa a gestão das finanças públicas por meio dos sete pilares, de forma global, e divulga o resultado de forma segregada, qualitativamente, sem a intenção de produzir um *score* das entidades nacionais ou subnacionais avaliadas (PEFA, 2016). Porém, neste estudo foi adotada uma estratégia para classificar os municípios, de acordo com os resultados dos indicadores, em dois grupos, considerando os que apresentaram orçamentos mais precisos e os que apresentaram orçamentos menos precisos.

Convencionou-se que o resultado A para um indicador seria equivalente à nota dez (10) e D equivalente à nota zero (0), então criou-se uma escala intermediária de notas para os outros resultados, B+(8,333), B(6,666), C+(5,00), C(3,333) e D+(1,666). Para considerar um município como mais preciso ou menos preciso foi adotada a premissa de que o resultado mínimo que ele poderia ter, por indicador, seria C, semelhante a estratégia adotada por Azevedo (2013).

Como são três indicadores e o resultado mínimo para o município ser considerado mais preciso é C (que pelo parâmetro adotado tem nota 3,333), a menor nota para ficar nessa classificação, somados os resultados dos três indicadores (ID 1 + ID 2 + ID 3) é 10 (dez, com arredondamento). A nota máxima que o município pode obter é 30 (trinta) e a menor é 0 (zero). A Tabela 14 sumariza a estratégia utilizada para calcular as notas dos municípios e classificá-los.

Tabela 14 - Indicadores, dimensões e percentuais de variação

Clas	Nota	ID 1	ID 2	ID 3	Σ ID1 ID3	Pontuação
A	10,000	10,000	10,000	10,000	30,000	Máximo
B+	8,333	8,333	8,333	8,333		
B	6,667	6,667	6,667	6,667		
C+	5,000	5,000	5,000	5,000		
C	3,333	3,333	3,333	3,333	10,000	Ponto de corte
D+	1,667	1,667	1,667	1,667		
D	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	Mínimo

Fonte: Autoria própria.

Nota: Como o ponto de corte estabelecido considera os orçamentos mais precisos aqueles classificados com conceito até C, quando a soma das notas dos três indicadores é igual ou superior a 10 (dez), o município foi considerado com orçamento mais preciso, notas abaixo de 10 (dez), municípios considerados com orçamentos menos precisos.

A classificação final dos orçamentos municipais em mais precisos e menos precisos foi utilizada, neste estudo, como variável dependente, já que ela contempla todas as variações observadas entre planejamento e execução, segundo a metodologia PEFA e pode ser utilizada como *proxy* da qualidade dos orçamentos pesquisados.

Os resultados de cada indicador, das dimensões que os compõem e classificação final nos municípios são apresentados em gráficos georreferenciados, construídos a partir do *software* QGIS.

3.2 DEFINIÇÃO DAS VARIÁVEIS INDEPENDENTES

Com base nas hipóteses construídas a partir das três dimensões consideradas, as variáveis independentes deste estudo, que podem ter relação com as variações entre planejamento e execução dos orçamentos municipais, estão definidas na Tabela 15.

Tabela 15 - Variáveis independentes

Variável	Definição	Fórmula	Fonte	Relação esperada
Dimensão Estrutura e Planejamento				
Despesas com controle interno em relação à despesa total	Montante de despesa que o município teve, no ano, com a subfunção 124, da função 04 (Administração)	$\frac{\text{despesa planejamento}}{\text{despesa orçamento total}}$	Calculada a partir dos dados da pesquisa	Positiva
Despesas com tecnologia da informação em relação à despesa total	Montante de despesa que o município teve, no ano, com a subfunção 126, da função 04 (Administração)	$\frac{\text{despesa com controle interno}}{\text{despesa total}}$	Calculada a partir dos dados da pesquisa	Positiva
Despesas com formação de RH em relação à despesa total	Montante de despesa que o município teve, no ano, com a subfunção 128, da função 04 (Administração)	$\frac{\text{despesa com tecnologia da informação}}{\text{despesa total}}$	Calculada a partir dos dados da pesquisa	Positiva
Despesas com planejamento e orçamento em relação à despesa total	Montante de despesa que o município teve, no ano, com a subfunção 121, da função 04 (Administração)	$\frac{\text{despesa com formação de RH}}{\text{despesa total}}$	Calculada a partir dos dados da pesquisa	Positiva
Restos a pagar processados em relação à despesa total	Montante de restos a pagar processados inscritos no ano	$\frac{\text{restos a pagar processados}}{\text{despesa total}}$	Calculado a partir dos dados da pesquisa	Negativa
Arrecadação de receita própria em relação à receita corrente	Montante de receita própria arrecadada	$\frac{\text{arrecadação própria}}{\text{receita corrente}}$	Calculada a partir dos dados da pesquisa	Positiva
Dimensão Econômica				
Produto interno bruto municipal, per capita	Riqueza produzida no município, por cidadão		IBGE	Positiva

Índice Firjan de Gestão Fiscal	Nível de gestão fiscal do município	FIRJAN	Positiva
Solvência de longo prazo	Capacidade do município de pagar suas dívidas no curto e no longo prazo	(AC – almoxarifado – VPDs Antecipadas) + RLP / PC + PNC	Calculada a partir dos dados da pesquisa
Dimensão Social			
Índice de Desenvolvimento Humano Municipal	Desenvolvimento humano	Atlas do Desenvolvimento Humano no Brasil	Positiva
Coefficiente de Gini	Concentração de renda	IPEA	Negativa

Fonte: Autoria própria.

No que diz respeito às variáveis de controle, neste estudo foram consideradas a população dos municípios pesquisados e a região do País a que o governo local pertence. A evolução do número de habitantes pode ter efeito na arrecadação própria e no volume de transferências intergovernamentais (BENITO; GUILLAMÓN; BASTIDA, 2015; BOUKARI; VEIGA, 2018). O Brasil apresenta diferenças expressivas entre regiões, algumas com desenvolvimento econômico bem superior a outras, o que evidencia realidades distintas entre os municípios que as integram (ABREU; GOMES; ALFINITO, 2015).

3.3 ANÁLISE DE AGRUPAMENTO

Como os municípios brasileiros apresentam grande diversidade, por motivos demográficos, econômicos e sociais, foi utilizada a técnica de *clustering*, que separa casos com base em suas características. Por meio do método *K-Means*, algoritmo que busca criar *k* grupos de observações de modo a minimizar a variância dentro dos grupos, calculado a partir do quadrado das distâncias euclidianas (HAN; KAMBER; PEI, 2012), buscou-se agrupar municípios semelhantes para realizar a análise. A distância entre as observações foi relativa às seguintes variáveis de entrada: IDHM, coeficiente de GINI e população média (para cada triênio).

Foram gerados 2 grupos para o triênio 1 (2015 a 2017) e dois grupos para o triênio 2 (2016 a 2018). Os mesmos municípios obtiveram a mesma classificação de grupo nos dois triênios, o que já era esperado, já que as variáveis utilizadas nos dois modelos são iguais (IDHM e GINI) ou bem semelhantes (média populacional). Como resultado, o perfil do grupo 1 nos

dois triênios retrata municípios mais desenvolvidos, menos desiguais e com maior população, na média, em relação ao grupo 2 (Tabela 16).

Tabela 16 - Média das variáveis para cada grupo de municípios gerado (por triênio)

Variável	Triênio 2015-2017		Triênio 2016-2018	
	Média Grupo 1	Média Grupo 2	Média Grupo 3	Média Grupo 4
IDHM	0,72	0,61	0,72	0,61
Coefficiente de Gini	0,46	0,53	0,46	0,53
Média populacional	61.100	26.150	62.000	26.200

Fonte: Autoria própria.

3.4 TRATAMENTO DAS VARIÁVEIS

Para realizar uma análise comparável entre variáveis que estão em escalas diferentes, como é o caso entre população e IDHM, por exemplo, é necessário executar uma normalização (HAN; KAMBER; PEI, 2012). Esse processo transforma os valores para uma escala comum, de modo que a distância (variância) entre os casos seja a mesma da distribuição original, ou seja, preservando a informação.

A Equação 2 descreve a fórmula de normalização *z-score*, em que cada valor v_i de uma variável A é subtraído da média da variável, \bar{A} , e depois dividido pelo desvio-padrão da variável, σ_A , gerando o valor normalizado v_i' .

$$v_i' = v_i - \frac{v_i - \bar{A}}{\sigma_A} \quad (\text{Equação 2})$$

Durante a execução do processo de normalização, foram encontrados casos faltantes para as variáveis IFGF Geral e Solvência, de modo que 187 municípios foram excluídos da base de dados, totalizando 3.529 municípios na base final.

3.5 MÉTODO PARA ANÁLISE DOS DADOS

Para mensurar e testar o efeito das variáveis de estrutura e planejamento, variáveis econômicas e sociais sobre a precisão orçamentária, optou-se por utilizar um modelo estatístico de regressão logística, que se baseia na estimação de parâmetros de uma função logística. A regressão logística tem por objetivo explicar ou prever valores de uma variável em função dos valores observados de outras variáveis (CORRAR; PAULO; FILHO, 2009; FÁVERO et al., 2009; GUJARATI; POTER, 2011).

Mapeando a relação entre as variáveis independentes (características do município) e a probabilidade da variável dependente (precisão orçamentária), é possível mensurar o efeito a partir dos parâmetros, também chamados de coeficientes (FIGUEIREDO FILHO et al., 2013). O coeficiente da regressão, para uma determinada variável independente, representa a mudança observada na variável dependente, quando a variável independente aumenta seu valor.

A variável dependente, neste trabalho, foi classificada como 1 para os municípios mais precisos e 0 para os municípios menos precisos, de modo que o sentido da análise se dá sobre a precisão orçamentária. Os resultados gerados foram calculados a partir da exponencial dos coeficientes da regressão, o que permite interpretá-los em termos de razão de chance.

Se o valor do efeito é maior que um, a variável exerce efeito positivo sobre a precisão orçamentária, porém se o valor é abaixo de 1, o efeito da variável sobre a precisão orçamentária é negativo (FIGUEIREDO FILHO et al., 2013).

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

4.1 VARIAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS (METODOLOGIA PEFA) E PRECISÃO DOS ORÇAMENTOS

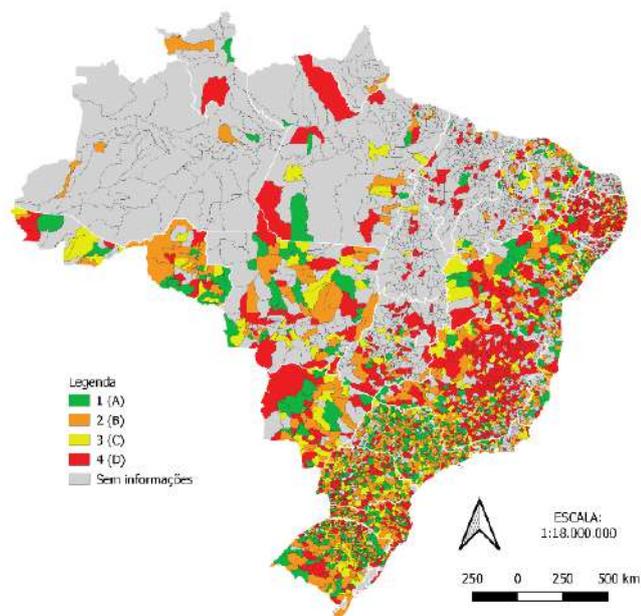
Pela metodologia PEFA, em seu pilar 1, as variações orçamentárias são verificadas com base em três indicadores, formados por seis dimensões. Os resultados dos indicadores, calculados com base no planejamento e execução dos orçamentos dos municípios brasileiros pesquisados, além da classificação da precisão orçamentária, são apresentados a seguir.

Como a análise deve ter por base três exercícios financeiros consecutivos e o recorte temporal estabelecido neste estudo compreendeu quatro exercícios, os resultados são apresentados para o primeiro (2015 a 2017) e segundo (2016 a 2018) triênios. Busca-se analisar se há diferenças nos resultados dos dois períodos, considerando que dados de dois anos (2016 e 2017) se repetem. Todos os resultados percentuais apresentados fazem referência ao primeiro e ao segundo triênio, respectivamente.

A variação entre a despesa total prevista e a executada foi calculada com base nos parâmetros do ID 1. Os resultados classificam os orçamentos em uma escala que vai de A (menores variações) a D (maiores variações). Dos orçamentos municipais pesquisados, cerca de um terço obteve classificação D (36,22% e 33,13%), pois apresentaram variações expressivas entre planejamento e execução das despesas totais. O restante foi classificado com A (19,7% e 20,64%), B (25,89% e 27,56%) e C (18,19% e 18,68%).

Figura 23 - Variações na despesa total (ID 1) 2015-2017

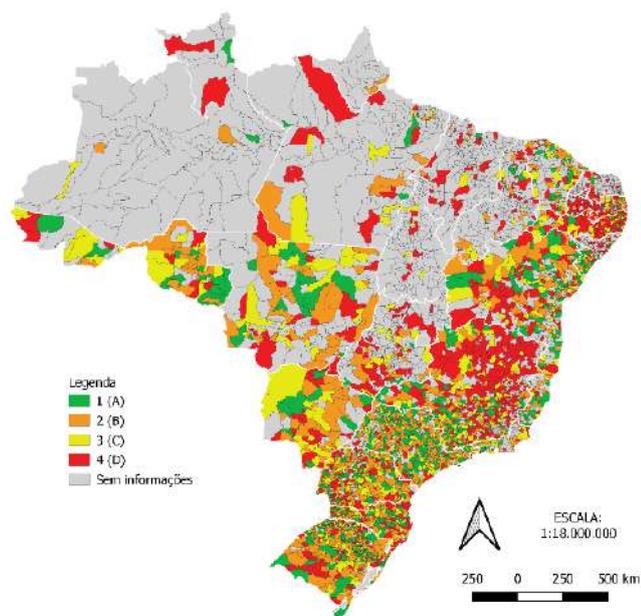
INDICADOR VARIAÇÃO DA DESPESA AGREGADA (TOTAL) 2015 x 2017 - BRASIL



Fonte: Autoria própria.

Figura 24 - Variações na despesa total (ID 1) 2016-2018

INDICADOR VARIAÇÃO DA DESPESA AGREGADA (TOTAL) 2016 x 2018 - BRASIL



Fonte: Autoria própria.

Mesmo tendo cerca de um terço dos orçamentos classificados com D no indicador ID 1, o restante (dois terços) foi classificado com A, B ou C (Figuras 23 e 24). De acordo com os

resultados, pode-se inferir que em relação à despesa total, a maior parte dos municípios apresentou percentuais de variação não tão expressivos, evidenciando maior precisão no que se refere aos gastos totais, possivelmente porque a discricionariedade desse elemento é reduzida, com grande montante de recursos comprometido com despesas obrigatórias e em percentuais definidos por lei, como gastos com saúde e educação.

As dimensões ID 2.1 e ID 2.2 apresentam os resultados das variações observadas entre previsão e execução das despesas por função e das despesas por categoria econômica, respectivamente, e a dimensão ID 2.3 expressa o percentual médio de despesas atribuídas às reservas de contingência, em relação à despesa total, considerando três exercícios financeiros, as três dimensões, conjuntamente, formam o indicador ID 2.

A classificação final do ID 2 é feita pelo elo mais fraco, ou seja, o pior conceito atribuído a uma das três dimensões é o resultado do indicador e, caso um ou os outros dois conceitos sejam superiores ao pior, o ID 2 recebe um +. O resultado do indicador, por esse motivo, é referente a uma escala de sete e não mais de quatro pontos (A, B+, B, C+, C, D+, D). O método do elo mais fraco é utilizado quando o resultado ruim de uma dimensão pode interferir no resultado das outras.

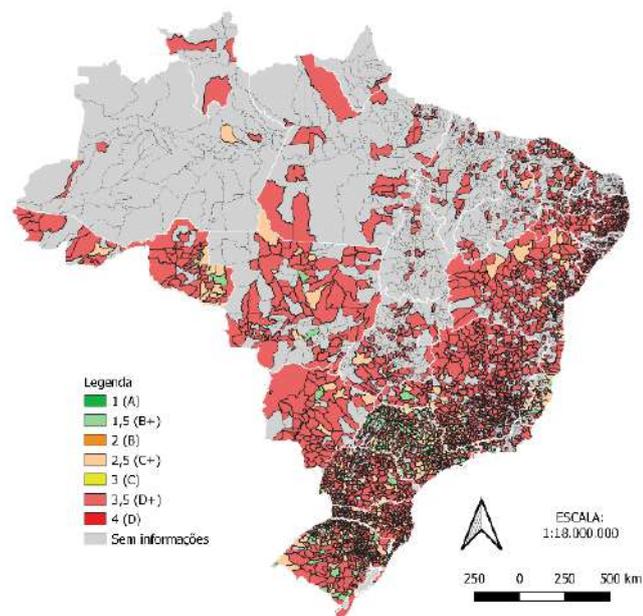
A maior parte dos orçamentos municipais pesquisados foi classificado com D+ (76,35% e 75,00%). Os demais foram classificados com A (0,03% e 0,00%), B+ (5,81% e 6,14%), B (0,05% e 0,03%), C+ (17,76% e 18,81%) e C (0,00% e 0,03%), a classificação D não foi atribuída a nenhum município.

Diferentemente do observado em ID 1, que evidenciou que a execução da despesa total não apresentou variações expressivas na maior parte dos municípios pesquisados, por meio do ID 2 observou-se que as alterações orçamentárias entre elementos de despesas (por função e por categoria econômica) é bem expressiva.

Analisar a despesa total pode não indicar a real situação de execução orçamentária das despesas, sendo importante avaliar os gastos por função e por categoria econômica. Expressivas mudanças entre elementos, como observado e evidenciado nas figuras 25 e 26 indicam falha no planejamento dos municípios pesquisados ou planejamento intencional, que possibilita mudar as dotações durante o exercício fiscal.

Figura 25 - Variações composição despesas (ID 2) 2015-2017

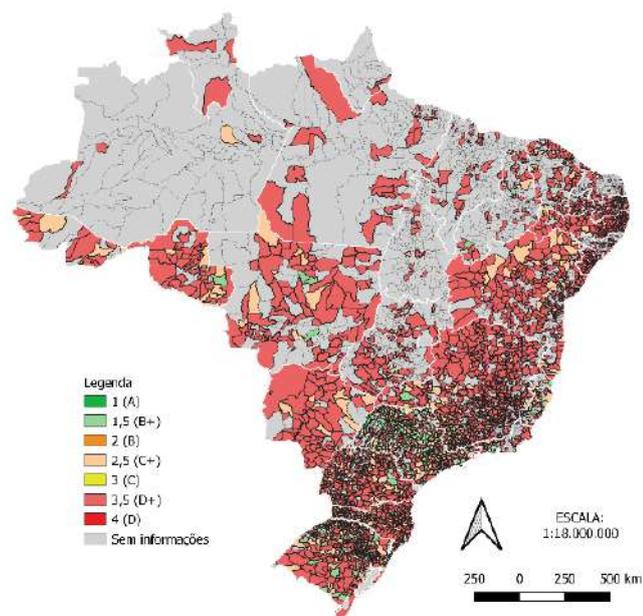
INDICADOR VARIAÇÃO DA COMPOSIÇÃO DA DESPESA - POR FUNÇÃO E POR CATEGORIA ECONÔMICA (2015 x 2017) - BRASIL



Fonte: Autoria própria.

Figura 26 - Variações composição despesas (ID 2) 2016-2018

INDICADOR VARIAÇÃO DA COMPOSIÇÃO DA DESPESA - POR FUNÇÃO E POR CATEGORIA ECONÔMICA (2016 x 2018) - BRASIL



Fonte: Autoria própria.

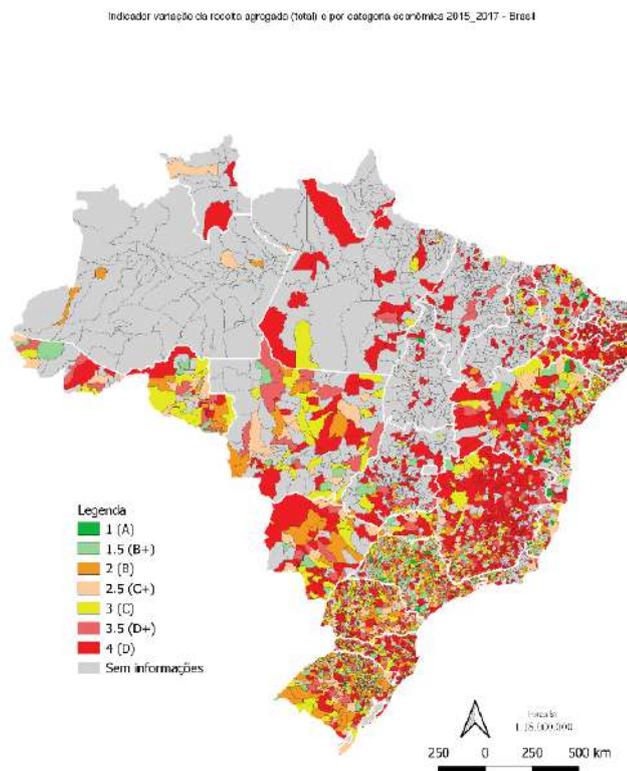
As dimensões ID 3.1 e ID 3.2 evidenciam as variações observadas entre receita total prevista e a realizada e as variações entre elementos de receitas correntes e de capital,

respectivamente. As duas dimensões compõem o indicador ID 3, que tem seu resultado final atribuído pela média das duas dimensões (método utilizado quando um resultado baixo em uma dimensão não afeta o resultado alto dado a outra dimensão) (PEFA, 2016). Assim como no indicador ID 2, o indicador ID 3 é expresso por meio de uma escala de sete classificações (A, B+, B, C+, C, D+ e D).

No ID 3 municípios com classificação D+ (12,86% e 13,29%) e D (37,65% e 34,47%) representam cerca de metade dos orçamentos pesquisados. Os demais obtiveram classificação A (1,1% e 1,24%), B+ (6,97% e 8,53%), B (12,57% e 13,51%), C+ (13,78% e 14,02%) e C (15,07% e 14,94%).

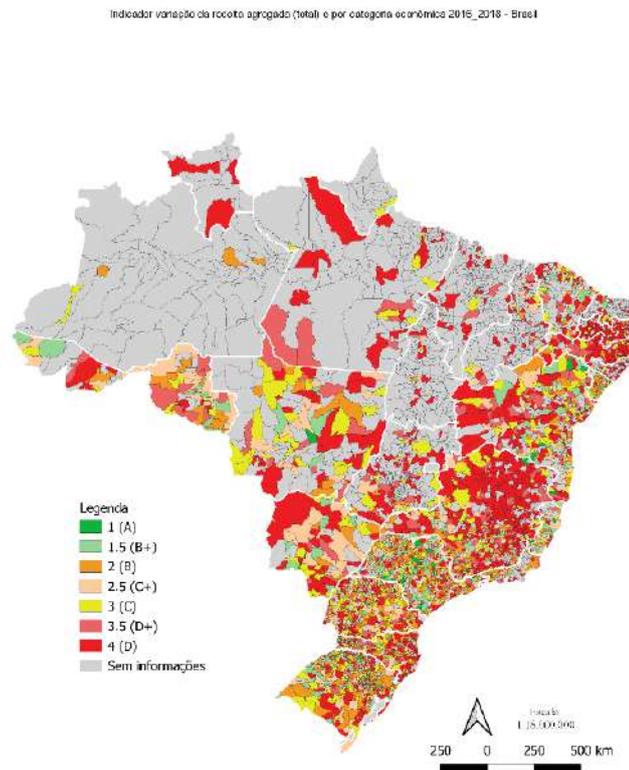
As classificações D+ e D evidenciam as maiores variações observadas, o que indica que a realização da receita nos municípios pesquisados é bem distante do planejamento feito (Figuras 27 e 28), resultado que é relevante, pois há comprometimento da oferta de serviços públicos à população, já que as despesas só podem ser executadas se há recursos suficientes para custeá-las.

Figura 27 - Realização da receita (ID 3) 2015-2017



Fonte: Autoria própria.

Figura 28 - Realização da receita (ID 3) 2016-2018



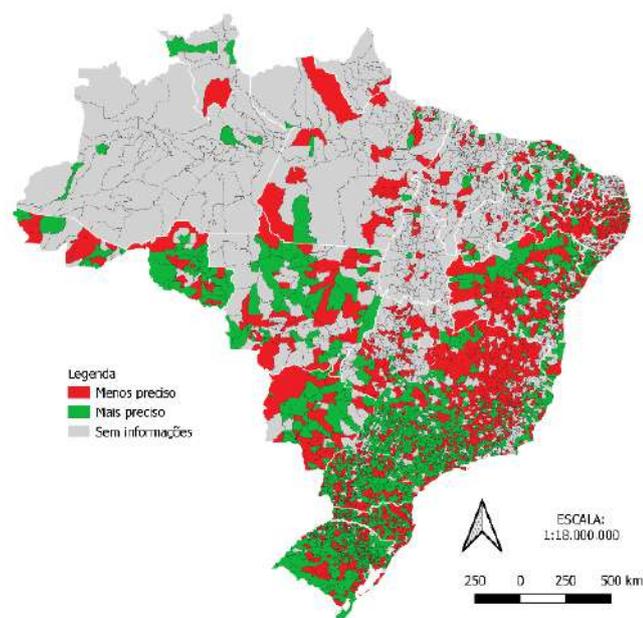
Fonte: Autoria própria.

Calculados os indicadores ID 1, ID 2 e ID 3, os orçamentos dos municípios pesquisados foram classificados em mais precisos e menos precisos. Dos 3.716 municípios, cerca de 49,38% foram considerados com orçamentos mais precisos e 50,62% foram identificados com orçamentos menos precisos no triênio 2015-2017. No triênio seguinte (2016-2018), 52,21% dos municípios apresentaram orçamentos mais precisos e 47,79% orçamentos menos precisos.

Como há dois anos que se repetem nos triênios (2016 e 2017), os resultados não evidenciaram mudanças significativas. As variações entre execução e planejamento que ocorrem em cada ano, pelos resultados observados, tendem a se repetir, acredita-se, pela adoção de práticas orçamentárias semelhantes (Figuras 29 e 30).

Figura 29 - Classificação final orçamentos 2015-2017

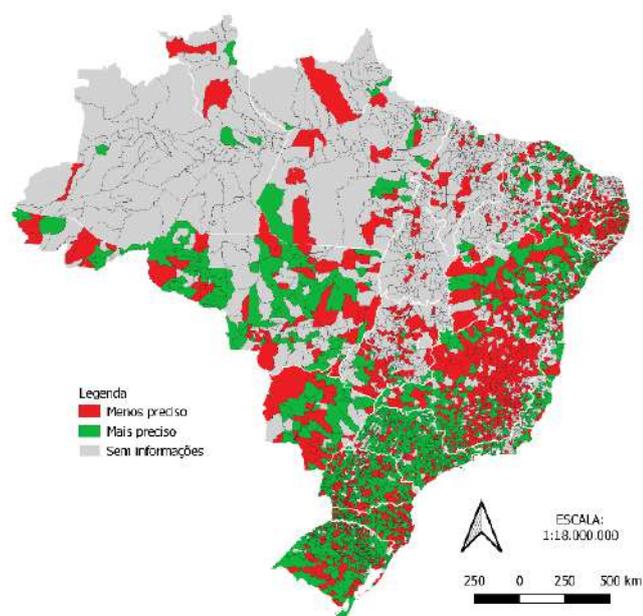
MUNICÍPIOS COM ORÇAMENTOS MENOS PRECISOS E MAIS PRECISOS 2015 x 2017 - BRASIL



Fonte: Autoria própria.

Figura 30 - Classificação final orçamentos 2016-2018

MUNICÍPIOS COM ORÇAMENTOS MENOS PRECISOS E MAIS PRECISOS 2016 x 2018 - BRASIL



Fonte: Autoria própria.

Os resultados são bem semelhantes nos dois triênios, cerca da metade dos municípios apresentam orçamentos menos precisos no primeiro triênio e orçamentos mais precisos no

segundo triênio. Porém, os resultados são indicativos que parte considerável dos municípios brasileiros têm uma execução distante do que foi planejado, o que pode comprometer a implementação de políticas públicas importantes e necessárias.

4.2 RESULTADOS DAS REGRESSÕES

Com o objetivo de identificar variáveis que podem estar associadas às variações existentes entre planejamento e execução, em orçamentos municipais, utilizou-se a precisão orçamentária como *proxy* da qualidade dos orçamentos analisados.

Para tal, quatro modelos de regressão logística foram desenvolvidos. A Tabela 17 apresenta os resultados do teste Hosmer e Lemeshow para cada modelo, que tem por objetivo identificar se existem diferenças significativas entre as classificações realizadas pelo modelo e a realidade observada (CORRAR; PAULO; FILHO, 2009). O teste aponta resultados não significativos, o que significa que os modelos possuem um bom ajuste, o que pode ser observado nos resultados do p-valor, que precisa ser maior que 0,05 para demonstrar que o modelo não apresenta problemas em relação à qualidade do ajuste proposto.

Tabela 17 - Teste Hosmer e Lemeshow

Modelo	X ²	gl	p-valor
Modelo 1	6,30	10	0,61
Modelo 2	8,57	10	0,37
Modelo 3	5,87	10	0,66
Modelo 4	12,39	10	0,13

Fonte: Autoria própria.

Os resultados das regressões logísticas dos quatro modelos estão evidenciados na Tabela 18.

Tabela 18 - Resultados dos modelos de regressão logística

	Modelo 1	Modelo 2	Modelo 3	Modelo 4
Dimensão estrutura e planejamento				
planejamento_orcamento	1.028 (0.055)	1.037 (0.052)	1.057 (0.056)	1.024 (0.053)
controle_interno	1.028 (0.044)	1.036 (0.062)	1.012 (0.044)	0.983 (0.064)
tecnologia_da_informacao	1.030 (0.044)	0.929 (0.081)	1.056 (0.044)	1.010 (0.081)
recursos_humanos	0.978 (0.035)	0.356** (0.445)	0.958 (0.036)	0.578** (0.260)
rpp_despesa_total	0.820*** (0.057)	0.847** (0.069)	0.826*** (0.055)	0.743*** (0.069)
rec_propria_corrente	0.894	1.095	0.903	1.233

	(0.062)	(0.112)	(0.062)	(0.117)
	Dimensão econômica			
pib_percapita	1.135**	1.017	1.136**	1.187
	(0.056)	(0.076)	(0.058)	(0.095)
ifgf_geral	0.920	1.001	1.011	0.872
	(0.072)	(0.086)	(0.073)	(0.085)
solvenca	1.234	1.088	1.039	0.940
	(0.237)	(0.179)	(0.055)	(0.190)
	Dimensão social			
idhm	1.951***	1.329***	1.898***	1.257***
	(0.113)	(0.112)	(0.115)	(0.113)
gini	0.991	0.985	0.994	0.968
	(0.064)	(0.078)	(0.064)	(0.076)
	Variáveis de controle			
populacao	0.955	0.964	0.966	0.855
	(0.040)	(0.162)	(0.037)	(0.239)
regiao_SUL	0.907	5.394***	0.885	4.450***
	(0.108)	(0.221)	(0.109)	(0.225)
regiao_NE	0.458	1.807***	0.444**	2.073***
	(0.421)	(0.180)	(0.395)	(0.182)
regiao_NO	0.374	3.984***	1.202	3.325***
	(0.602)	(0.268)	(0.564)	(0.270)
regiao_CO	0.448***	1.990**	0.373***	1.691
	(0.203)	(0.280)	(0.205)	(0.290)
Constant	1.105	0.361**	1.230**	0.426***
	(0.102)	(0.162)	(0.103)	(0.160)
N	1994	1535	2009	1520

Fonte: Autoria própria.

Nota: ***p < .01; **p < .05

Na dimensão estrutura e controle, despesas com planejamento e orçamento não apresentaram significância. Porém, observa-se que nos quatro modelos essas despesas têm efeito positivo sobre a probabilidade dos municípios terem orçamentos mais precisos, o que corrobora o indicado por Aquino e Azevedo (2015), que identificaram que gastos com o planejamento podem torná-lo mais realista, fazendo com que a execução não se distancie tanto dos objetivos previamente traçados, possibilitando uma previsão de receitas e, sobretudo, de despesas, de forma mais assertiva.

Municípios que não apresentam despesas com planejamento e orçamento evidenciam maior probabilidade de ter orçamentos que, durante a execução, sofrem modificações significativas, que podem ocorrer por falhas no planejamento ou por decisão da gestão, que ajusta o orçamento de acordo com o surgimento de demandas ou segundo interesses políticos.

Despesas com controle interno também não apresentaram significância. Evidenciaram efeito positivo sobre a probabilidade de o município ser mais preciso nos três primeiros

modelos, mas apresentaram efeito negativo no modelo 4 (triênio 2, grupo 2). O desvio-padrão indica que essa não é uma relação forte, pois o efeito inverso também está dentro da margem.

Assim, observa-se que a destinação de recursos para controle interno não aumenta a probabilidade de se ter orçamentos mais precisos, indo em sentido contrário ao evidenciado por Razaki e Lindberg (2012) e Pellini (2003), que indicam que o controle interno pode aprimorar as atividades relativas ao planejamento e execução do orçamento. Porém, Azevedo (2013) evidencia resultado semelhante ao encontrado neste estudo, ao analisar a existência de controle interno nos municípios e sua relação com a imprecisão orçamentária.

Os resultados podem decorrer do fato que o controle interno não desempenha as suas atribuições da forma que se espera, que seria produzindo informações e promovendo a integração entre as secretarias municipais, de forma a aprimorar o processo orçamentário e auxiliar a gestão na tomada de decisão. Entretanto, o que se percebe é um trabalho voltado ao acompanhamento da execução orçamentária, sem a devida conexão com o planejamento, além de executar atividades necessárias à prestação das contas (AZEVEDO, 2013).

Despesas com tecnologia da informação apresentaram efeito positivo em 3 modelos, porém tiveram efeito negativo no modelo 2 (triênio 1, grupo 2) e não apresentaram significância. Os resultados vão no mesmo direcionamento do indicado por Anessi-Pessina, Sicilia e Steccolini (2012), que evidenciam que a tecnologia, sobretudo para municípios maiores e que possuem estruturas mais complexas, auxiliam no processo orçamentário, possibilitando que ele ocorra de forma conexa.

A realidade dos municípios brasileiros é complexa, sobretudo dos menores, pois muitos não possuem recursos para investimento em infraestrutura (FIRJAN, 2019) e são dependentes das transferências intergovernamentais para custear a máquina pública. Assim, muitos governos locais não investem em sistemas que possibilitem melhor integração da gestão ou terceirizam os serviços, o que dificulta o planejamento e conseqüentemente a precisão orçamentária.

Despesas com formação de recursos humanos, opostamente ao esperado, se mostraram com efeito negativo em todos os modelos e apresentaram significância estatística nos modelos 2 e 4, ou seja, em municípios menos desenvolvidos, mais desiguais e menores. Recursos direcionados a especializar a equipe não contribuem para que esses entes possuam orçamentos mais precisos.

Os resultados são contrários aos evidenciados por Erlina, Tarigan e Muda (2017) e Razaki e Lindberg (2012), que indicam que a elaboração do orçamento, se feita de forma estratégica, pode ter como resultado maior qualidade e uma execução próxima do planejamento

e, para isso, é preciso ter uma equipe capacitada. A realidade constatada pode ser decorrente dos problemas estruturais que municípios menores apresentam, pois, mesmo tendo gastos direcionados a especializar a equipe, pode não ser suficiente para que se tenha um processo melhor. Numa outra perspectiva, pode-se indagar se os recursos destinados à formação da equipe são em montante suficiente para se ter o retorno esperado ou se a destinação está ocorrendo eficientemente.

A arrecadação de receita própria em relação à receita corrente não apresentou significância estatística e teve relação negativa nos modelos 1 e 3 e positiva nos modelos 2 e 4. Os resultados indicam que maior volume de arrecadação de receita própria não aumenta a probabilidade de se ter orçamentos mais precisos em municípios maiores, mas já em municípios menores essa probabilidade foi observada.

Aquino e Azevedo (2015) evidenciam que governos locais possuem dados e informações que possibilitam melhor planejamento para arrecadação de receitas próprias. Porém, os resultados indicam que municípios maiores, que teoricamente possuem melhor estrutura, condição de obter maior volume de receita própria, auferir recursos para cobrir gastos correntes e/ou investir em infraestrutura, não apresentam planejamento e execução orçamentária conexos, tendo orçamentos considerados mais imprecisos.

Dado o exposto, observa-se que despesas com planejamento e orçamento e despesas com tecnologia da informação tiveram efeito positivo na precisão orçamentária, mas não apresentaram significância estatística. Despesas com controle interno não apresentaram probabilidade de influir na precisão orçamentária e nem evidenciaram significância. Já despesas com formação de recursos humanos apresentou significância estatística para dois modelos, mas teve efeito negativo nos quatro modelos, indicando que ela apresenta uma relação contrária ao esperado, ou seja, quanto mais recursos forem destinados para formação de RH, maior a probabilidade de imprecisão nos orçamentos municipais. A arrecadação de receita própria não apresentou significância, teve efeito negativo para dois modelos e positivo para outros dois. Assim, a primeira hipótese do estudo que se refere à influência de fatores estruturais e de planejamento na precisão do orçamento, foi confirmada parcialmente.

O volume de restos a pagar processados, inscritos no exercício, se mostrou com efeito negativo e estatisticamente significativo em todos os modelos, apresentando uma forte magnitude de efeito em comparação com as outras variáveis. Essa era uma relação esperada e foi corroborada pelos resultados, pois um volume expressivo de RPP aumenta o endividamento do município e repercute em exercícios subsequentes, tendo influência na precisão orçamentária, como evidenciam Aquino e Azevedo (2017), ao indicarem que os orçamentos

viram peças de ficção, pois não apresentam conexão com o planejamento, perdendo a credibilidade e a transparência. Os resultados confirmam a segunda hipótese do trabalho, evidenciando que a precisão orçamentária é influenciada negativamente por despesas do exercício que têm o pagamento postergado para exercícios subsequentes.

Na dimensão econômica, o PIB per capita foi significativo nos modelos 1 e 3 e possui efeito positivo em todos os modelos. Pelos resultados, observa-se que em municípios maiores o desenvolvimento econômico possui relação estatística com a precisão orçamentária, ou seja, municípios com maior produção de bens e serviços têm a probabilidade de apresentar orçamentos mais precisos. O efeito em municípios menores teve o mesmo direcionamento, porém não se mostrou significativo estatisticamente. Os resultados vão ao encontro do evidenciado por Boukari e Veiga (2018); Lanis e Bueno (2018) e Baião, Cunha e Souza (2017).

O IFGF apresentou efeito negativo nos modelos 1 e 4 e positivo nos modelos 2 e 3. Entretanto, seu efeito positivo tem magnitude baixa, pois o desvio-padrão do erro também está na margem de efeito negativo. Os resultados são contrários ao esperado e não corroboram o evidenciado por Couto, Barbosa Neto e Resende (2018), Lanis e Bueno (2018) e Baião, Cunha e Souza (2017), que indicam que a política fiscal dos municípios reflete na execução do orçamento e consequentemente na precisão orçamentária.

Como o IFGF é composto por elementos que refletem o resultado do planejamento da gestão pública, esperava-se que tivesse um efeito positivo na precisão orçamentária. Isso pode indicar que apesar da gestão fiscal ter impacto no processo orçamentário, outros fatores podem ser decisivos para que os orçamentos municipais apresentem variações, quando executados, se comparados ao planejamento evidenciado na LOA. Como a gestão fiscal está atrelada às decisões do gestor municipal, caso tomadas para maximizar interesses pessoais, podem ser a explicação para que a gestão fiscal não aumente a probabilidade de se ter orçamentos mais precisos.

A solvência de longo prazo apresentou efeito positivo em 3 modelos, exceto no modelo 4 (triênio 2, grupo 2), mas não apresentou significância estatística. A relação esperada foi parcialmente confirmada, pois acredita-se que governos locais com bom nível de solvência, possuam condição de apresentar orçamentos mais precisos, como indicado por Lima e Diniz (2016), Mayper, Granof e Giroux (1991). Governos que têm recursos para cumprir com as suas obrigações de curto e longo prazo, teoricamente possuem um bom planejamento, o que pode ter reflexo no orçamento.

PIB per capita teve efeito positivo e significância estatística em dois modelos. Solvência de longo prazo apresentou efeito positivo, apesar de não ter significância estatística. IFGF teve

efeito negativo, contrário ao esperado e não apresentou significância. Assim, no que diz respeito à influência de fatores econômicos na precisão orçamentária, a terceira hipótese do estudo foi parcialmente confirmada.

Com relação a dimensão social, o IDHM possui efeito positivo e é estatisticamente significativo sobre a probabilidade de o município ser mais preciso em todos os modelos. Anessi-Pessina, Sicilia e Steccolini (2012) evidenciam que o desenvolvimento humano tem associação com a precisão dos orçamentos, pois quanto maior a expectativa de vida da população, o nível de formação e a situação econômica, melhor a condição social do município e conseqüentemente há maior possibilidade de se ter um bom planejamento, coeso com a execução. Municípios com maior desenvolvimento social podem ter uma maior participação popular na gestão pública, que cobra mais por serviços públicos e acompanha a sua oferta à população.

De acordo com os resultados, no que se refere à influência do desenvolvimento social na precisão orçamentária, a quarta hipótese da pesquisa foi confirmada.

O coeficiente de Gini não apresentou significância estatística, mas possui efeito negativo em todos os modelos, o que era esperado, pois quanto mais desigual o município, maior a probabilidade dos orçamentos municipais serem menos precisos, como indicado por Pereira et al. (2010). A desigualdade social é expressiva no Brasil, a distribuição de renda ocorre de forma muito díspar, o que reflete na realidade dos entes municipais, com aumento da pobreza, da marginalidade, da falta de condições básicas de saúde e higiene, dentre outros.

Assim, em um contexto de diferenças sociais expressivas, a preocupação das pessoas é tem relação com a sobrevivência e, conseqüentemente, não há uma inserção social dessa parcela da população para cobrar por um planejamento mais efetivo para oferta de políticas públicas, o que pode ter como reflexo orçamentos menos precisos. Sob essa perspectiva, a quinta hipótese da pesquisa foi confirmada, ao evidenciar que a precisão orçamentária é influenciada negativamente pela desigualdade social.

5 CONCLUSÃO

Este estudo teve por objetivo identificar variáveis que podem estar associadas às variações existentes entre o planejamento e a execução, em orçamentos municipais. Então, foram analisadas informações orçamentárias de 3.716 municípios brasileiros, no período de 2015 a 2018.

No que se refere às variações observadas, foi possível constatar que apesar de um percentual significativo de municípios apresentar mudanças expressivas entre planejamento e execução no que se refere às despesas totais, a maior parte a executa em montantes próximos ao planejado, o que poderia indicar, em primeira análise, que o planejamento e a execução ocorrem de forma integrada, sem demandar muitas modificações. Acredita-se que isso ocorre porque os valores totais de despesas são objeto de análise por parte dos órgãos de controle interno, o que faz com que haja maior preocupação em ter uma execução próxima ao planejamento.

Porém, quando a análise ocorre por dentro, ou seja, observando as variações de valores entre elementos de despesa, tanto por função, como por categoria econômica, é possível observar mudanças expressivas, que modificam o planejamento de forma substancial e podem comprometer a oferta de serviços públicos essenciais, previstos no planejamento orçamentário. Essa realidade foi observada na maior parte dos municípios brasileiros pesquisados.

Com relação às receitas, a maioria dos municípios apresenta variações expressivas entre planejamento e execução. Com relação às receitas totais, mais da metade dos municípios pesquisados as realizam em valores distantes dos que constam no planejamento, diferentemente do observado nas despesas totais. Quando a análise é feita observando variações entre elementos de receita por categoria econômica, também foi constatado que a maioria dos municípios apresentam uma realização bem distante do planejado, sobretudo nas receitas de capital.

As variações observadas serviram de base para classificar os orçamentos analisados em mais precisos ou menos precisos. Cerca da metade foi apontada como menos precisos, o que é um dado relevante, pois evidencia que esses municípios executam seus orçamentos com muitas mudanças em relação ao planejamento, o que pode indicar o descumprimento do pacto político feito com a população e explicitado na LOA. Essa realidade encaminha ao entendimento de que as decisões de muitos gestores municipais são tomadas com intuito de maximizar interesses próprios.

Com base na classificação dos orçamentos municipais em mais precisos e menos precisos, buscou-se verificar causas associadas às variações. Por meio das regressões logísticas, foi possível observar que elementos relativos a problemas estruturais e de planejamento, econômicos e sociais impactam para que as variações ocorram. Porém, foi possível perceber que há outros fatores, não identificados neste estudo, que contribuem para que mudanças sejam feitas nos orçamentos, durante a execução.

Essa realidade encaminha às limitações da pesquisa, pois as variações orçamentárias ocorrem em um processo complexo, com participação de atores variados, que possuem interesses próprios, num cenário onde variáveis endógenas e exógenas têm relação com as decisões que são tomadas. Então, sugere-se que pesquisas futuras insiram variáveis que busquem identificar a relação entre as variações e as informações que os vários atores têm acerca do processo, pois a assimetria informacional pode ter relação com as modificações que ocorrem durante a execução orçamentária. Também é importante que sejam realizados estudos que busquem analisar variáveis qualitativas que podem interferir no processo orçamentário, que não podem ser verificadas por meio de análise quantitativa.

REFERÊNCIAS

- ABREU, Cilair Rodrigues de; CÂMARA, Leonor Moreira. O orçamento público como instrumento de ação governamental: uma análise de suas redefinições no contexto da formulação de políticas públicas de infraestrutura. **Revista de Administração Pública**, [S. l.], v. 49, n. 1, p. 73–90, 2015. a. DOI: 10.1590/0034-76121776. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rap/v49n1/0034-7612-rap-49-01-00073.pdf>.
- ABREU, Júlio Cesar Andrade de. Participação democrática em ambientes digitais: o desenho institucional do orçamento participativo digital. **Cadernos EBAPE.BR**, [S. l.], v. 14, n. 3, p. 794–820, 2016. a. DOI: 10.1590/1679-395131558. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1679-39512016000300794&lng=pt&tlng=pt.
- ABREU, Welles Matias de; GOMES, Ricardo Corrêa; ALFINITO, Solange. Transparência fiscal explica desenvolvimento social nos Estados brasileiros? **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, [S. l.], v. 10, n. 2, p. 54–69, 2015. Disponível em: <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/ufrrj/article/view/2552/2162>.
- ABREU, Welles Matias de; NEIVA, Vinícius Mendonça; LIMA, Nerylson. Modelos de tomada de decisão no processo orçamentário brasileiro: uma agenda de pesquisas. **Revista do Serviço Público**, [S. l.], v. 63, n. 2, p. 135–155, 2012. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/92/88>.
- ANESSI-PESSINA, Eugenio; SICILIA, Mariafrancesca; STECCOLINI, Ileana. Budgeting and rebudgeting in local governments: siamese twins? **Public Administration Review**, [S. l.], v. 72, n. 6, p. 875–884, 2012. DOI: 10.1111/j.1540-6210.2012.02590.x. Disponível em: <http://doi.wiley.com/10.1111/j.1540-6210.2012.02590.x>.
- AQUINO, André Carlos Busanelli de; AZEVEDO, Ricardo Rocha de. O "ir" realismo orçamentário nos municípios brasileiros. **Business And Management Review**, [S. l.], v. 5, n. 1, 2015. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/308516369_O_ir_realismo_orcamentario_nos_municipios_brasileiros_The_budgetary_unrealism_in_Brazilian_municipalities.

AQUINO, André Carlos Busanelli de; AZEVEDO, Ricardo Rocha de. Restos a pagar e a perda da credibilidade orçamentária. **Revista de Administração Pública**, [S. l.], v. 51, n. 4, p. 580–595, 2017. b. DOI: 10.1590/0034-7612163584. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rap/v51n4/1982-3134-rap-51-04-00580.pdf>.

ARAÚJO, Luísa; RODRIGUES, Maria De Lurdes. Modelos de análise das políticas públicas. **Sociologia, Problemas e Práticas**, [S. l.], v. 2017, n. 83, p. 11–35, 2016. DOI: 10.7458/SPP2017839969. Disponível em: <https://revistas.rcaap.pt/sociologiapp/article/view/9969/7405>.

AZEVEDO, Ricardo Rocha de; AQUINO, André Carlos Busanelli de. O planejamento em municípios de pequeno porte em São Paulo. **Revista de Contabilidade e Organizações**, [S. l.], v. 10, n. 26, p. 63–76, 2016. b. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rco/article/view/111202/113242>.

AZEVEDO, Ricardo Rocha de. **Imprecisão na estimação orçamentária dos municípios brasileiros**. 2013. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2013. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/96/96133/tde-17032014-110156/publico/RicardoRAzevedo_Corrigida.pdf.

BAIÃO, Alexandre Lima; CUNHA, Armando Santos Moreira Da; SOUZA, Flavio Sérgio Rezende Nunes De. Papel das transferências intergovernamentais na equalização fiscal dos municípios brasileiros. **Revista do Serviço Público Brasília**, [S. l.], v. 68, 2017. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/1406/1578>.

BENITO, Bernardino; GUILLAMÓN, María-Dolores; BASTIDA, Francisco. Budget forecast deviations in municipal governments: determinants and implications. **Australian Accounting Review**, [S. l.], v. 25, n. 1, p. 45–70, 2015. DOI: 10.1111/auar.12071. Disponível em: <http://doi.wiley.com/10.1111/auar.12071>.

BEZERRA FILHO, J. E. **Orçamento aplicado ao setor público: abordagem simples e objetiva**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

BOUKARI, Mamadou; VEIGA, Francisco José. Disentangling political and institutional determinants of budget forecast errors: A comparative approach. **Journal of Comparative Economics**, [S. l.], v. 46, n. 4, p. 1030–1045, 2018. DOI: 10.1016/j.jce.2018.03.002. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.jce.2018.03.002>.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm.

BRASIL, Haroldo Guimarães. Processo decisório e a questão orçamentária: Uma analogia. **Revista de Administração Pública**, [S. l.], v. 27, n. 3, p. 115–146, 1993. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/8661/7392>.

BRELÀZ, Gabriela de; ALVES, Mário Aquino. O processo de institucionalização da

participação na Câmara Municipal de São Paulo: uma análise das audiências públicas do orçamento (1990-2010). **Revista de Administração Pública**, [S. l.], v. 47, n. 4, p. 803–826, 2013. DOI: 10.1590/S0034-76122013000400001. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rap/v47n4/v47n4a01.pdf>.

BREUNIG, C.; KOSKI, C.; MORTENSEN, P. B. Stability and punctuations in public spending: a comparative study of budget functions. **Journal of Public Administration Research and Theory**, [S. l.], v. 20, n. 3, p. 703–722, 2010. DOI: 10.1093/jopart/mup028. Disponível em: <https://academic.oup.com/jpart/article-lookup/doi/10.1093/jopart/mup028>.

CASSIDY, Glenn; KAMLET, Mark S.; NAGIN, Daniel S. An empirical examination of bias in revenue forecasts by state governments. **International Journal of Forecasting**, [S. l.], v. 5, n. 3, p. 321–331, 1989. DOI: 10.1016/0169-2070(89)90036-8. Disponível em: <https://linkinghub.elsevier.com/retrieve/pii/0169207089900368>.

CHEIB, Arthur Silva. **Maximização do orçamento à luz da teoria da escolha pública**: Uma análise do Estado de Minas Gerais. 2016. Monografia (Bacharelado em Administração Pública) - Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho da Fundação João Pinheiro, Belo Horizonte, 2016. Disponível em: [http://monografias.fjp.mg.gov.br/bitstream/123456789/2256/3/Maximização do orçamento à luz da teoria da escolha pública.pdf](http://monografias.fjp.mg.gov.br/bitstream/123456789/2256/3/Maximização%20do%20orçamento%20à%20luz%20da%20teoria%20da%20escolha%20pública.pdf).

CHUNG, I. H. Adoption of a separate capital budget in local governments: Empirical evidence from Georgia. **Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management**, [S. l.], v. 25, n. 4, p. 617–643, 2013. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/JPBAFM-25-04-2013-B002/full/html>.

CORRAR, Luiz J.; PAULO, Edilson; FILHO, José Maria Dias. (Coord.) **Análise multivariada para cursos de Administração, Ciências Contábeis e Economia**. São Paulo: Atlas, 2009.

CORRÊA, Volnei Alves. O processo político no contexto orçamentário. **Revista de Administração**, [S. l.], v. 15, n. 2, 1980. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/19379/o-processo-politico-no-contexto-orcamentario>.

COUTO, Lucas Carrilho do; BARBOSA NETO, João Estevão; RESENDE, Leandro Lima. Flexibilidade do orçamento público perante a execução orçamentária. **Revista Mineira de Contabilidade**, [S. l.], v. 19, n. 1, p. 42–54, 2018. Disponível em: <http://revista.crcmg.org.br/index.php?journal=rmc&page=article&op=view&path%5B%5D=739&path%5B%5D=577594>.

CRUZ, Cláudia Ferreira da; FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa. Transparência na elaboração, execução e prestação de contas do orçamento municipal: Um estudo em um município Brasileiro. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, [S. l.], v. 13, n. 2, p. 1–14, 2008. a. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rmccuerj/article/view/5543/4031>.

CRUZ, Cláudia Ferreira da; FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa; SILVA, Lino Martins da. Tendências teóricas nos estudos com abordagem na divulgação e transparência de informações sobre gestão pública. In: III ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO DA

INFORMAÇÃO (ENADI) 2011, Porto Alegre. **Anais [...]**. Porto Alegre: ANPAD, 2011. p. 1–17. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/EnADI192.pdf>.

DANTAS, Fulvio Cesar; ALBUQUERQUE, Lúcia Silva; RÊGO, Thaiseany de Freitas; CARVALHO, José Ribamar Marques de; BATISTA, Fabiano Ferreira. O orçamento público como ferramenta efetiva para gestão e controle financeiro da administração pública: Uma análise da percepção dos gestores municipais da microrregião de Sousa/PB. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, [S. l.], v. 2, n. 1, p. 91–104, 2014. DOI: 10.18405/recfin20140106. Disponível em: <http://periodicos.ufpb.br/ojs2/index.php/recfin/article/view/18006/10577>.

DINIZ, Josedilton Alves. **Eficiência das transferências intergovernamentais para a educação fundamental de municípios brasileiros**. 2012. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-26072012-113928/publico/JosediltonAlvesDinizVC.pdf>.

ERLINA; TARIGAN, Z. A.; MUDA, I. Antecedents of budget quality empirical evidence from provincial government in Indonesia. **International Journal of Economic Research**, [S. l.], v. 14, n. 12, p. 301–312, 2017. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/320335555_Antecedents_of_Budget_Quality_Empirical_Evidence_from_Provincial_Government_In_Indonesia.

FÁVERO, Luiz Paulo; BELFIORE, Patrícia; SILVA, Fabiana Lopes Da; CHA, Betty Lilian. **Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

FERREIRA, Marco Aurélio Marques; REIS, Anderson de Oliveira; SEDIYAMA, Gislaine Aparecida Santana; SILVA, Ambrozina de Abreu Pereira. Integração entre planejamento e orçamento na administração pública estadual: o caso de Minas Gerais. **Contabilidade Gestão e Governança**, [S. l.], v. 19, n. 1, p. 3–22, 2016. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/40922/integracao-entre-planejamento-e-orcamento-na-administracao-publica-estadual--o-caso-de-minas-gerais>.

FIGUEIREDO FILHO, Dalson Britto; PARANHOS, Ranulfo; ROCHA, Enivaldo C. da; BATISTA, Mariana; SILVA JR., José Alexandre da; SANTOS, Manoel L. Wanderley D.; MARINO, Jacira Guiro. When is statistical significance not significant? **Brazilian Political Science Review**, [S. l.], v. 7, n. 1, p. 31–55, 2013. DOI: 10.1590/S1981-38212013000100002. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1981-38212013000100002&lng=en&tlng=en.

FIRJAN. **Índice Firjan de Gestão Fiscal 2019**. Rio de Janeiro, 2019. Disponível em: https://www.firjan.com.br/data/files/8F/50/19/81/B2E1E610B71B21E6A8A809C2/IFGF-2019_estudo-completo.pdf.

FITTIPALDI, Italo; COSTA, Saulo Felipe; ARAÚJO, Clettiane Medeiros Costa De. O gasto público federal brasileiro: um perfil incrementalista? **Revista do Serviço Público**, [S. l.], v. 68, n. 3, p. 611–630, 2017. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/1332/1579>.

FORRESTER, John P.; MULLINS, Daniel R. Rebudgeting: the serial nature of municipal budgetary processes. **Public Administration Review**, [S. l.], v. 52, n. 5, p. 467–473, 1992. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/976806>.

FREY, Márcia Rosane; MARCUZZO, Juliana Luisa; OLIVEIRA, Carine de. O balanço social como ferramenta de transparência para o setor público municipal. **Revista Universo Contábil**, [S. l.], v. 4, n. 2, p. 75–92, 2008. Disponível em: <http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/909>.

GIACOMONI, J. **Orçamento público**. 17. ed. re ed. São Paulo: Atlas, 2017.

GUJARATI, Damodar N.; POTER, Dawn C. **Econometria básica**. 5. ed. Porto Alegre: AMGH, 2011.

HAN, Jiawei; KAMBER, Micheline; PEI, Jian. **Data mining: concepts and techniques**. Third Edit ed. USA: Elsevier Inc., 2012.

IBP. **International Budget Partnership**. [s.d.]. Disponível em: <https://www.internationalbudget.org/about-ibp/>. Acesso em: 12 jul. 2019.

JENSEN, Jens Ledet; MORTENSEN, Peter B.; SERRITZLEW, Søren. The dynamic model of choice for public policy reconsidered: a formal analysis with an application to US budget data. **Journal of Public Administration Research and Theory**, [S. l.], v. 26, n. 2, p. 226–238, 2016. DOI: 10.1093/jopart/muv007. Disponível em: <https://academic.oup.com/jpart/article-abstract/26/2/226/2886440>.

JOHANSSON, Tobias; SIVERBO, Sven. The appropriateness of tight budget control in public sector organizations facing budget turbulence. **Management Accounting Research**, [S. l.], v. 25, n. 4, p. 271–283, 2014. DOI: 10.1016/j.mar.2014.04.001. Disponível em: <https://linkinghub.elsevier.com/retrieve/pii/S1044500514000250>.

JUNITA, Afrah; ERLINA; ABUBAKAR, Erwin; ABDULLAH, Syuk. The effect of budget variances on the local government budget changes with legislature size as moderator. **Academic Journal of Economic Studies**, [S. l.], v. 4, n. 1, p. 162–173, 2018. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/323961717_THE_EFFECT_OF_BUDGET_VARIANCES_ON_THE_LOCAL_GOVERNMENT_BUDGET_CHANGES_WITH_LEGISLATURE_SIZE_AS_MODERATOR.

KASDIN, S. An evaluation framework for budget reforms: a guide for assessing public budget systems and selecting budget process reforms. **International Journal of Public Administration**, [S. l.], v. 40, n. 2, p. 150–163, 2017. DOI: 10.1080/01900692.2015.1077462.

KOVARI, J. Applying punctuated equilibrium theory to municipal and county operating and capital budgets. **Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management**, [S. l.], v. 28, n. 4, p. 405–435, 2016.

LANIS, Gustavo Pereira; BUENO, Newton Paulo. Fatores que influenciam a eficiência da gestão orçamentária anual. In: ANPCONT 2018, **Anais** [...]. [s.l.: s.n.] Disponível em: http://anpcont.org.br/pdf/2018_CPT120.pdf.

LAPSLEY, I.; RÍOS, A. M. Making sense of government budgeting: an internal transparency perspective. **Qualitative Research in Accounting and Management**, [S. l.], v. 12, n. 4, p. 377–394, 2015. DOI: 10.1108/QRAM-01-2015-0014.

LIMA, S. C.; DINIZ, J. A. **Contabilidade pública: análise financeira governamental**. São Paulo: Atlas, 2016.

MAYPER, Alan G.; GRANOF, Michael; GIROUX, Gary. An analysis of municipal budget variances. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, [S. l.], v. 4, n. 1, 1991. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/09513579110003358>.

MELO, Verônica De Souza de; LUNKES, Rogério João; SCHÄFER, Joice Denise; ANTONINI BORTOLUZZI, Daiane. Tomada de decisão em orçamento: o caso da Universidade Federal de Santa Catarina. **Revista Gestão Universitária na América Latina - GUAL**, [S. l.], v. 11, n. 1, p. 253–275, 2018. DOI: 10.5007/1983-4535.2018v11n1p253. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/gual/article/view/1983-4535.2018v11n1p253>.

MIKESELL, John L.; ROSS, Justin M. State revenue forecasts and political acceptance: the value of consensus forecasting in the budget process. **Public Administration Review**, [S. l.], v. 74, n. 2, p. 188–203, 2014. DOI: 10.1111/puar.12166. Disponível em: <http://doi.wiley.com/10.1111/puar.12166>.

NOBRE, C. J. F.; DINIZ, J. A.; LIMA, S. C.; ARAÚJO, R. J. R. O impacto dos indicadores socioeconômicos no grau de eficácia orçamentária. In: 2 CONGRESSO UNB DE CONTABILIDADE E GOVERNANÇA 2016, Brasília. **Anais [...]**. Brasília: UNB, 2016. Disponível em: <https://conferencias.unb.br/index.php/ccgunb/ccgunb2/paper/view/5325/1425>.

PASSEROTTI, Denis Camargo. **O orçamento como instrumento de intervenção no domínio econômico**. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-20052016-105731/publico/Dissertacao_Denis_Camargo_Passerotti_USP_2014.pdf.

PEDERIVA, João Henrique. Previsibilidade orçamentária: sugestão de aplicação do coeficiente de variação nos dados do Siga Brasil. **ORÇAMENTO EM DISCUSSÃO**, Brasília, 2017. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/528313/OED0033.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.

PEFA. **Public expenditure and financial accountability**. [s.d.]. Disponível em: <https://www.pefa.org/about>. Acesso em: 14 nov. 2018.

PEFA. **Quadro de Avaliação da Gestão das Finanças Públicas**. Washington. Disponível em: <https://www.pefa.org/resources/pefa-2016-quadro-de-avaliacao-da-gestao-das-financas-publicas>.

PELLINI, Ana Maria. Os sistemas de planejamento, execução e controle da gestão pública: uma nova proposta. **ConTexto**, [S. l.], v. 3, n. 4, p. 1–25, 2003. Disponível em:

<https://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/11636/6838>.

PEREIRA, Rosângela Saldanha; SILVA, Kamila Paceliuka; CIRIACO, Cássia Daiane; RAMBLA, Xavier. Transversalidade de gênero e políticas sociais no orçamento do estado de Mato Grosso. **Revista Estudos Feministas**, [S. l.], v. 18, n. 2, p. 425–450, 2010. DOI: 10.1590/S0104-026X2010000200008. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/ref/v18n2/08.pdf>.

QUEIROZ, Dimas Barrêto de. **Composição dos gastos públicos e resultados eleitorais: Um estudo nos municípios brasileiros**. 2015. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília, 2015. Disponível em: https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/19215/1/2015_DimasBarretodeQueiroz.pdf.

RAZAKI, Khalid A.; LINDBERG, Deborah L. Municipal budgeting: positives, pitfalls, and politics. In: ASBBS ANNUAL CONFERENCE: LAS VEGAS 2012, Las Vegas. **Anais [...]**. Las Vegas p. 775–786. Disponível em: <http://asbbs.org/files/ASBBS2012V1/PDF/R/RazakiK.pdf>.

RIBEIRO, Carlos A. C.; SIMON, Walter T. Práticas orçamentárias participativas: um estudo de caso de prefeituras paulistas. **Revista de Administração Pública**, [S. l.], v. 27, n. 1, p. 28–46, 1993. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/8679/7411>.

ROCHA, Marise Magaly Queiroz. **Análise do nível de eficiência no processo de previsão e arrecadação da receita pública dos municípios do estado do Rio Grande do Norte**. 2008. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília, 2008. Disponível em: https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/5168/1/2008_MariseMagalyQRocha.pdf.

SANTOS, Luciano Aparecido dos; CAMACHO, Eliane Utrabo. Orçamento público municipal: uma análise no município de Cosmópolis/SP com enfoque no equilíbrio das receitas X despesas no período de 2007 a 2012. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, [S. l.], v. 2, n. 2, p. 82–94, 2014. DOI: 10.18405/recfin20140206. Disponível em: <http://periodicos.ufpb.br/ojs2/index.php/recfin/article/view/17141/11316>.

SANTOS, F. R.; JANKOSKI, A. R. M. C.; OLIVEIRA, A. G.; RASOTO, V. I. O orçamento-programa e a execução de políticas públicas. **Revista do Serviço Público**, [S. l.], v. 68, n. 1, p. 191–212, 2017. DOI: 10.21874/RSP.V68I1.1038. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/1038/798>.

SCARPIN, Jorge Eduardo; SLOMSKI, Valmor. A precisão na previsão das receitas orçamentárias antes e após a Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Universo Contábil**, [S. l.], v. 1, n. 2, p. 23–39, 2005. Disponível em: <https://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/84/45>.

SEDMIHRADSKÁ, Lucie; HRŮZA, Filip. Rebudgeting in Czech towns. **Ekonomická revue - Central European Review of Economic Issues**, [S. l.], v. 17, n. 3, p. 101–110, 2014. DOI: 10.7327/cerei.2014.09.01. Disponível em:

https://www.researchgate.net/publication/270100776_Rebudgeting_in_Czech_towns.

SILVA, Maurício Corrêa da. **Avaliação de desempenho de governos municipais brasileiros na execução orçamentária da despesa por funções de governo**. 2016. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - UnB/UFPA/UFRRN, Brasília, 2016. Disponível em: https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/22320/1/2016_MauricioCorrêadaSilva.pdf.

VARELA, Patrícia Siqueira. **Indicadores sociais no processo orçamentário do setor público municipal de saúde: um estudo de caso**. 2004. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-12062005-230030/publico/varela.pdf>.

VIER, Margarete Blume; SCHREIBER, Dusan. Análise do processo de planejamento orçamentário e de custos no âmbito municipal. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS 2018, **Anais [...]**. [s.l: s.n.] Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4490/4491>.

WILDAVSKY, Aaron. **The politics of the budgetary process**. Boston: Little, Brown & Company, 1964.

YIN, R. K. **Pesquisa qualitativa do início ao fim**. Porto Alegre: Penso, 2016.

ZONATTO, Vinicius Costa da Silva; RODRIGUES JUNIOR, Moacir Manoel; TOLEDO FILHO, Jorge Ribeiro de. Aplicação do modelo de Koyck na previsão de receitas públicas: uma análise das previsões orçamentárias realizadas pelos 10 maiores municípios em população no estado do Rio Grande Do Sul. **RACE - Revista de Administração, Contabilidade e Economia**, [S. l.], v. 13, n. 1, p. 249–276, 2013. Disponível em: <http://editora.unoesc.edu.br/index.php/race/article/view/2572>.

4.3 ARTIGO 3 – CAUSAS DAS VARIAÇÕES ENTRE PREVISÃO E EXECUÇÃO EM ORÇAMENTOS MUNICIPAIS: Com a palavra os atores orçamentários

RESUMO

No Brasil, variações entre planejamento e execução do orçamento de grande parte dos municípios são expressivas e podem comprometer a efetivação das políticas públicas. Assim, foram verificadas causas das variações que ocorrem entre previsão e execução de receitas e despesas em orçamentos municipais, sob a ótica de envolvidos no processo. Para tal, foi realizado um estudo multicase em sete municípios pernambucanos, por meio de levantamento e análise de conteúdo de entrevistas feitas com quinze participantes, elaboradores e/ou executores do processo orçamentário. Várias causas provocam variações na execução orçamentária, segundo os entrevistados. É importante melhoria no processo, principalmente relativa a problemas internos, sobre os quais o poder público municipal tem maior gerência. Causas externas, apesar de ocorrerem independentemente da ação dos gestores, podem ser minimizadas com o aprimoramento do processo. A integração entre gestão municipal e representação social pode ser elemento chave para construção de orçamentos que atendam efetivamente as reais necessidades da população. Mudanças no orçamento sempre serão necessárias, desde que ocorram para atender demandas imprescindíveis e não para servir ao oportunismo político.

Palavras-chave: Orçamentos municipais. Variações. Causas. Atores orçamentários.

ABSTRACT

In Brazil, variations between planning and budget execution in most municipalities are significant and can compromise the effectiveness of public policies. Thus, the causes of the variations that occur between forecasting and executing revenues and expenses in municipal budgets were verified, from the perspective of those involved in the process. To this end, a multi-case study was carried out in seven municipalities in Pernambuco, through a survey and content analysis of interviews with fifteen participants, developers and / or executors of the budget process. Several causes cause variations in budget execution, according to respondents. It is important to improve the process, mainly related to internal problems, over which the municipal government has more management. External causes, despite occurring independently of the managers' actions, can be minimized with the improvement of the process. The integration between municipal management and social representation can be a key element for building budgets that effectively meet the real needs of the population. Budget changes will always be necessary, as long as they occur to meet essential demands and not to serve political opportunism.

Keywords: Municipal budgets. Variations. Causes. Budget actors.

IMPLICAÇÕES PRÁTICAS

Acredita-se que elaboradores de orçamentos municipais podem utilizar-se dos resultados evidenciados, na preparação de orçamentos que traduzam melhor a realidade dos municípios e não demandem alterações substanciais durante sua execução, por meio da abertura de créditos adicionais, transposições, remanejamentos e transferências. As causas das variações

orçamentárias apresentadas e sugestões apontadas, se previamente observadas, podem auxiliar na elaboração de orçamentos mais reais e credíveis.

1 INTRODUÇÃO

O orçamento público é o planejamento das ações a serem efetivadas nas três esferas governamentais e evidencia os recursos que serão arrecadados para custear as despesas necessárias à oferta dos serviços que o governo é constitucionalmente obrigado a fornecer aos cidadãos. Se reveste na figura de um contrato celebrado entre a sociedade e o estado, e deve ter por preceitos a clareza, a credibilidade, a confiabilidade e a transparência (OCDE, 2014). No Brasil é norma legal, elaborada pelo Poder Executivo e aprovada pelo Poder Legislativo, de acordo com os Arts. 165 e 166 da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Por defender que a sociedade deve ter acesso a como os recursos públicos são arrecadados e gastos, a *International Budget Partnership* (IBP, [s.d.]), avalia a transparência orçamentária por meio do *Open Budget Survey*, buscando identificar se os governos centrais possibilitam ao público o acesso a informações sobre o orçamento, quais as formas de participação no processo orçamentário e o papel desempenhado pelo legislativo e pelos órgãos de controle nesse processo. O *Public Expenditure and Financial Accountability program* (PEFA, [s.d.]), formado por parceiros de desenvolvimento internacionais, tem por objetivo avaliar a gestão das finanças públicas de governos centrais e locais por meio de sete pilares, sendo o primeiro relativo a credibilidade do orçamento. Apesar de tratarem especificamente sobre orçamento, nenhuma das duas entidades analisam orçamentos municipais com ênfase na participação dos atores envolvidos no processo orçamentário.

Com relação a pesquisas sobre orçamento, a literatura internacional evidencia estudos que tratam da qualidade do orçamento (ERLINA; TARIGAN; MUDA, 2017); aspectos voltados ao orçamento de capital (FORRESTER, 1993); práticas de estabilização do orçamento (HOU; BREWER, 2010); adequação do controle orçamentário (JOHANSSON; SIVERBO, 2014); abordagens orçamentárias (RAZAKI; LINDBERG, 2012), dentre outros. Estudos nacionais também evidenciam a temática, a exemplo do planejamento orçamentário (AZEVEDO; AQUINO, 2016a; VIER; SCHREIBER, 2018); vinculações de recursos e flexibilidade orçamentária (CASTRO, 2016); orçamento como ferramenta de gestão e controle financeiro da administração pública (DANTAS et al., 2014); orçamento programa e outros tipos de orçamento (SANTOS et al., 2017).

Porém, parte considerável de pesquisas sobre orçamento público de governos centrais ou locais analisam variáveis que dizem respeito à sua elaboração, até aprovação da versão final, que no Brasil é materializada com a promulgação da Lei Orçamentária Anual (LOA). Vários autores indicam que são analisados elementos que impactam na formulação do orçamento, mas que não abrangem as revisões e atualizações orçamentárias que ocorrem durante o ano fiscal (execução) e que possuem impacto significativo nas dotações (ANESSI-PESSINA; SICILIA; STECCOLINI, 2012; AQUINO; AZEVEDO, 2015; KASDIN, 2017; SEMIHRADSKÁ; HRŮZA, 2014).

No Brasil, o orçamento é lei e deve ser cumprida, mas por ser um planejamento, é passível de alterações permitidas na legislação. Apesar de estarem legalmente previstas, as mudanças realizadas durante a execução orçamentária, a depender da sua magnitude, podem ter um impacto significativo na efetivação das políticas públicas evidenciadas na LOA, o que tem sido observada na realidade municipal brasileira, como evidencia a Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro (FIRJAN, 2019).

A realidade dos municípios brasileiros tem sofrido impacto com a má gestão dos recursos públicos. O nível de emprego, a renda da população, a oferta de educação e de saúde têm apresentado situação precária, agravando a desigualdade social (FIRJAN, 2018). Além disso, gestões municipais ineficientes têm deixado muitos municípios mais dependentes das transferências intergovernamentais, pois não conseguem ter arrecadação própria, possuem um expressivo gasto com pessoal, liquidez baixa por falta de planejamento fiscal e montante de recursos destinado a investimentos cada vez mais inexpressivo (FIRJAN, 2019). Os problemas apontados são fruto de um planejamento e execução orçamentária falhos, que demandam muitos ajustes no orçamento durante o exercício fiscal.

Assim, este estudo tem por objetivo verificar, sob a ótica de atores envolvidos no processo orçamentário municipal, causas das variações existentes entre planejamento e execução. Anessi-Pessina; Sicilia e Steccolini (2012) e Forrester e Mullins (1992), enfatizam que por ser uma temática não muito abordada na literatura, faz-se necessário o desenvolvimento de pesquisas para aprofundar a análise sobre as modificações que o orçamento sofre quando vai ser executado (ANESSI-PESSINA; SICILIA; STECCOLINI, 2012; FORRESTER; MULLINS, 1992), sua repercussão no processo e como reduzi-las.

O planejamento do orçamento, sua elaboração e execução são etapas que integram o processo orçamentário, que é complexo e multifacetado, materializado em um contexto que envolve diferentes níveis de ação, elementos decisórios que possuem influência interna e externa e atuação de atores distintos (RAZAKI; LINDBERG, 2012). Nele estão presentes

relações de poder originárias dos normativos legais vigentes, das regras institucionais postas e da influência que os atores envolvidos exercem (ARAÚJO; RODRIGUES, 2016; CORRÊA, 1980; JUNITA et al., 2018; WILDAVSKY, 1964), demandando, para sua análise, estudos que abordem não apenas elementos técnicos e números, mas que compreendam também abordagens comportamentais e políticas (WILDAVSKY, 1964), aspectos que este estudo se propõe a contribuir.

Para desenvolvimento da pesquisa foi feita uma triangulação metodológica, com abordagem qualitativa (CRESWELL, 2010; FLICK, 2009; YIN, 2016), utilizando-se das técnicas de: estudo multicase (aplicada em sete municípios pernambucanos) (YIN, 2016), levantamento (realizada por meio de entrevistas com quinze participantes, elaboradores e/ou executores do processo orçamentário) (BABBIE, 1999; FOWLER JR., 2011) e análise de conteúdo (executada com a criação de categorias emergentes das falas dos entrevistados) (BARDIN, 2011).

As causas das variações que ocorrem entre planejamento e execução de orçamentos municipais, com base nos casos estudados, são muitas e têm relação com problemas internos da gestão e com variáveis externas. Questões estruturais (equipe técnica, estrutura física, tecnológica), políticas (ações do gestor e pressões de grupos de interesses) e sociais (pouca ou nenhuma representatividade no processo orçamentário) são variáveis internas que têm como consequência variações na execução orçamentária em relação ao que foi inicialmente previsto. Problemas externos relacionados a questões econômicas e políticas do País, participação social ineficaz realizada apenas para atender exigências legais, bem como relações entre poderes fundadas em decisões políticas arbitrárias, sem embasamento técnico, também se apresentaram como elementos que provocam variações no processo orçamentário.

Problemas oriundos de variáveis endógenas possuem maior probabilidade de resolução, pois dependem da iniciativa do gestor que está à frente do processo para solucioná-los e, no caso dos orçamentos municipais, os prefeitos podem atentar para as sugestões dos entrevistados neste estudo, aplicá-las para aprimorar o processo e buscar diminuir as variações. Com relação aos problemas que têm origem externa, a condição de interferência do gestor municipal é mínima ou inexistente, mas em aspectos como relação com a sociedade e com o Legislativo, é possível a adoção de medidas que pelo menos minimizem os problemas apontados. Ponto chave na discussão é a participação social, maior interessada no orçamento público, que tem pouca ou nenhuma participação no processo e precisa ter essa interação fomentada.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O planejamento público consiste na definição dos objetivos que o ente governamental pretende executar, com o delineamento das estratégias a serem seguidas, que não podem ser pensadas apenas no curto prazo, uma vez que as metas traçadas, apesar de terem maior foco na manutenção das ações correntes, também contemplam elementos que trarão impactos ao erário público em períodos que extrapolam um exercício fiscal. Assim, a programação precisa ser pensada de forma integrada, fundada em parâmetros técnicos e não apenas intuitivos, tendo por objetivo promover o bem estar social (FERREIRA et al., 2016).

Porém, há aspectos que impactam na racionalidade decisória necessária ao desenvolvimento do planejamento público, como a diversidade de situações, metas e obrigações inerentes a um contexto administrativo, as dificuldades para reunir informações tempestivas e úteis, as preferências pessoais dos tomadores de decisões, as dificuldades estruturais dos entes públicos e a divergência de opiniões entre os administradores (BRASIL, 1993; VIER; SCHREIBER, 2018). Esses são fatores agravados com a descentralização da estrutura federalista do País (AZEVEDO; AQUINO, 2016; DINIZ, 2012; QUEIROZ, 2015; ROCHA, 2008; SILVA, 2016; VARELA, 2004), que não apresenta uma relação equânime entre geração de receitas e obrigações, sobretudo em governos locais, que cada vez mais dependem das transferências intergovernamentais para custear a máquina pública (SILVA; QUINTELA; VIEIRA, 2018).

Vier e Schreiber (2018) indicam que o planejamento público possui duas dimensões, uma que integra conhecimento especializado, profissionais capacitados e sistematização da execução das atividades (dimensão técnica) e outra que é formada pelo atendimento das diversas necessidades sociais e da definição de alocação dos recursos (dimensão política). É no contexto da dimensão política que entra a lógica da discricionariedade administrativa, conceituada por Tourinho (2013) como a prerrogativa que o gestor público possui de decidir entre diversas alternativas, porém devendo ter por motivação de escolha a probidade e a correção técnica, uma vez que toda e qualquer ação deve ter por objetivo atender ao interesse público e não interesses pessoais, para não caracterizar arbitrariedade, que não possui respaldo em um Estado de direito, já que atende apenas a vontade do gestor e não o anseio social.

No Brasil, os instrumentos de planejamento da gestão pública, para as três esferas de governo, compreendem o ciclo orçamentário, que é a elaboração, pelo Executivo, das propostas do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei Orçamentária Anual (LOA). As propostas são encaminhadas ao Legislativo para estudo, discussão e

aprovação. Após aprovação, são sancionados e promulgados pelo Executivo. A execução é a fase seguinte do ciclo. Por fim, ocorre a análise das contas e emissão de parecer pelos órgãos de controle externo, que é encaminhado à apreciação pelo Legislativo, que aprova ou reprovava as contas apresentadas (BEZERRA FILHO, 2017; BRASIL, 1988; GIACOMONI, 2017). Neste estudo, dado o objetivo proposto, do ciclo orçamentário são analisadas as fases de planejamento, elaboração, estudo, discussão, aprovação e execução.

O orçamento figura como o planejamento da arrecadação de recursos pelo poder público para execução de serviços destinados à população (MAYPER; GRANOF; GIROUX, 1991). Apesar de se revestir juridicamente como lei, norma escrita que deve ser cumprida (LEITE, 2009), configura-se como planejamento de arrecadação de receitas e execução de despesas, que pode sofrer interferências de variáveis que impliquem em mudanças no que foi previamente traçado. Legalmente o orçamento pode sofrer modificações por meio da abertura de créditos adicionais (suplementares, especiais e extraordinários), por transposições, remanejamentos e transferências (LIMA; DINIZ, 2016). Porém, é importante discutir sobre o montante de variações que os orçamentos sofrem durante sua execução, pois se expressivo, pode descaracterizar o planejamento legalmente aprovado, comprometendo a efetivação das políticas públicas previamente traçadas (ANESSI-PESSINA; SICILIA; STECCOLINI, 2012).

Estudos evidenciam que as mudanças que ocorrem nos orçamentos podem afetar não apenas as dotações orçamentárias, mas também ter impacto nos orçamentos futuros (ANESSI-PESSINA; SICILIA; STECCOLINI, 2012), demandando um olhar mais acurado acerca da previsão de arrecadação de receitas e da execução das despesas. Se o planejamento orçamentário for falho, o que foi acordado entre o gestor público e a sociedade não terá sido cumprido, comprometendo o processo político, já que o orçamento, teoricamente, deve refletir a vontade política da sociedade (MAYPER; GRANOF; GIROUX, 1991). Fatores políticos, sociais e econômicos são preponderantes para que ocorram modificações nos orçamentos durante a sua execução (ANESSI-PESSINA; SICILIA; STECCOLINI, 2012; FORRESTER; MULLINS, 1992; JUNITA et al., 2018; SEDMIHRADSKÁ; HRŮZA, 2014).

Razaki e Lindberg (2012) destacam o fator político e sua relevante interferência no processo orçamentário, pois segundo os autores o orçamento é resultado de um conjunto de discussões de grupos de interesses, sem participação popular efetiva, que não cumpre com o seu objetivo primordial de atender às necessidades sociais, pois não contempla políticas públicas importantes e é elaborado com estimativas não exequíveis de receitas e despesas. Os autores indicam que se esses problemas forem previamente considerados, podem ter como

resultado orçamentos mais realistas, que resolvam os problemas municipais e atendam aos anseios dos cidadãos.

Nesse contexto, os atores envolvidos no processo orçamentário desempenham um papel de grande importância, pois comumente possuem motivações diversas e objetivos distintos, que normalmente não são convergentes, além de interferirem nas diversas etapas com relações de poder diferentes, o que gera impactos significativos no orçamento. A população e os órgãos de controle externo participam pontualmente do processo e só em momentos específicos podem estar/estão envolvidos na tomada de decisão. Membros do executivo, do legislativo e grupos de interesses participam mais ativamente, alguns diretamente e outros de forma indireta, mas sempre estão em disputa no processo orçamentário, buscando entrar em consenso, perdendo em algumas etapas para ganhar em outras (RUBIN, 2019).

Os consultores contábeis também atuam no processo, onde observa-se municípios que têm os orçamentos elaborados por empresas privadas (AZEVEDO, 2013), que também podem auxiliar, dependendo do contrato firmado, na etapa de execução. Na literatura pouco se fala sobre as empresas de consultoria que prestam serviços às prefeituras no processo orçamentário, mas um estudo desenvolvido por Santos, Santos e Cunha (2019) para o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás, que trata das despesas com assessoria contábil e seu reflexo na despesa total com pessoal, evidencia que além dos gastos com assessoria contábil em grande parte dos municípios goianos ser muito alto, permite que funções que seriam típicas do Estado sejam exercidas por terceiros, o que pode comprometer a aprendizagem organizacional sobre orçamento, além de gerar conflitos de interesses e apresentar problemas no que concerne à qualidade dos serviços prestados.

Assim, observa-se que o orçamento é fruto de um conjunto de negociações entre diversos atores, que têm interesses próprios, elaborado em um cenário onde as relações de poder são conflitantes e pessoais (MELO et al., 2018). Por ser um instrumento formado por uma dimensão técnica e outra política, o orçamento tem um dinamismo próprio, que influencia o papel desempenhado por cada ator nas etapas orçamentárias em que participa (ABREU; CÂMARA, 2015a), pois a atuação se dá em municípios com realidades estruturais, geográficas e políticas diferentes, buscando atender às necessidades da população, mas também contemplando relações de poder na destinação dos recursos (ARAÚJO; RODRIGUES, 2016).

3 METODOLOGIA

Neste estudo apenas parte do ciclo orçamentário foi foco de análise, compreendendo as

etapas de planejamento, elaboração, estudo, discussão, aprovação e execução da LOA, pois estabeleceu-se por objetivo identificar possíveis causas das variações que ocorrem entre planejamento e execução orçamentária. Por esse motivo as outras etapas do ciclo não compuseram o *corpus* da investigação.

A abordagem qualitativa, com caráter exploratório, teve o intuito de verificar possíveis variáveis que pudessem ser determinantes para ocorrência das variações nos orçamentos municipais, não passíveis de observação em estudos quantitativos, como comportamentos (dos atores do processo), relações (entre os interessados no orçamento público) e percepções acerca da estrutura física dos municípios pesquisados. Foi adotada uma triangulação metodológica (CRESWELL, 2010), por meio das técnicas de estudo multicasos, levantamento e análise de conteúdo, para que o objetivo proposto fosse alcançado.

A integração dos métodos teve por objetivo investigar o fenômeno com a possibilidade de aprofundamento na análise dos casos, de forma intensiva, em detrimento da generalização dos resultados (de forma extensiva), dada a impossibilidade de aumento da amostra (CARDANO, 2017). A escolha dos casos se deu por acessibilidade e conveniência, com a pesquisa realizada em municípios do estado de Pernambuco. As entrevistas foram feitas com sujeitos participantes, elaboradores e/ou executores do orçamento municipal.

3.1 Conjuntura

Nos últimos anos o Brasil tem vivenciado uma crise econômica decorrente da adoção de políticas públicas que tiveram reflexo no crescimento da economia do País. A queda do produto interno bruto, diminuição do consumo e redução nos investimentos têm impactado significativamente (BARBOSA FILHO, 2017) e repercutido de forma negativa na condição financeira dos entes municipais.

De acordo com o Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal (FIRJAN, 2018), emprego, renda, educação e saúde foram expressivamente afetados com a recessão que atingiu o País a partir de 2014, com consequências não apenas econômicas, mas também sociais. A análise das variáveis que integram o indicador evidenciam as desigualdades regionais entre os municípios brasileiros, as regiões Sul, Sudeste e Centro-Oeste apresentam o maior número de municípios com desenvolvimento moderado ou alto e as regiões Norte e Nordeste apresentam os maiores percentuais de municípios com desenvolvimento regular ou baixo (FIRJAN, 2018).

Discute-se sobre o modo de gestão dos recursos, que se mostra ineficiente, principalmente nos municípios do interior, o que evidencia a necessidade de capacitar melhor

os gestores (FIRJAN, 2018) no que concerne ao planejamento e execução dos orçamentos municipais, objeto de análise deste estudo.

Outra face da realidade municipal brasileira é evidenciada pelo Índice Firjan de Gestão Fiscal. O aumento da dívida pública e a incapacidade de estados e municípios cumprirem com suas obrigações, apontam para a necessidade de reformas estruturais, sobretudo em nível municipal, que tem tido queda na oferta de políticas públicas, decorrente da má gestão dos recursos públicos (FIRJAN, 2019). Os resultados do indicador são alarmantes, demonstram que a gestão municipal brasileira é difícil ou crítica para quase 74% dos municípios do País, que apresentam dificuldade na geração de receita própria, elevado nível de gastos com pessoal, planejamento fiscal deficitário com comprometimento da liquidez e baixo volume de recursos direcionados a investimentos (FIRJAN, 2019).

A má gestão de recursos também é apontada como fator preponderante para o fraco desempenho dos municípios no que se refere ao gerenciamento fiscal, com ausência de bons orçamentos e execução que se distancia do planejamento, o que reflete na oferta dos serviços públicos, que não têm atendido aos interesses da população (FIRJAN, 2019). Esses aspectos também estão ligados diretamente ao processo orçamentário, foco de análise deste estudo.

3.2 Coleta dos dados

Adotando-se uma lógica indutiva, empregou-se como métodos de procedimentos o levantamento (BABBIE, 1999; FOWLER JR., 2011), desenvolvido por meio de entrevistas, e estudos multicasos (YIN, 2016), tomando por unidades-caso sete prefeituras do estado de Pernambuco, escolhidas a partir dos seguintes critérios de inclusão: acessibilidade, conveniência e disponibilidade dos atores para conceder as entrevistas. As entrevistas foram feitas no período de setembro a dezembro de 2019, com duração média de 49min26s cada, todas transcritas integralmente.

Os resultados foram apresentados de forma a não permitir a identificação dos municípios integrantes da amostra. A codificação da unidade-caso foi realizada como segue: <MUNIC e número correspondente ao município (de 1 a 7) >. Com relação aos respondentes, foram tratados como entrevistados (E) e pelo número da entrevista (1 ao 15), também para preservar o anonimato de cada um.

O protocolo do estudo multicasos contemplou a identificação da unidade-caso, a temática de exploração (principal e transversal) e o alcance do instrumento de coleta, os objetivos da coleta, as técnicas de coleta utilizadas e o tempo efetivo no campo. O instrumento

de coleta, elaborado com base na literatura pesquisada e dados orçamentários dos municípios, foi estruturado em três blocos: Bloco 1, composto por quatro perguntas sobre o entrevistado; Bloco 2, contendo quatro questões sobre o município; e, por fim, o Bloco 3, contemplando dezenove questões sobre o processo orçamentário.

A validação do instrumento de coleta foi feita por meio de grupo de discussão virtual (validação semântico-estrutural), composto por técnicos da área de gestão pública, professores universitários e empresário do setor de contabilidade pública, todos mestres ou doutores. Os participantes avaliaram o instrumento, fizeram críticas e deram sugestões, que foram analisadas e, quando cabíveis, incorporadas ao roteiro de entrevista. Foi feito um pré-teste para avaliar o instrumento no que se referia à clareza, compreensão, abrangência, sequência lógica e ao tempo necessário de resposta, com dois atores de municípios distintos (um controlador e um secretário de planejamento) e, como o roteiro de entrevista já havia passado pelo processo de validação no grupo focal, não foi apontado qualquer problema pelos respondentes.

3.3 Municípios pesquisados e perfil dos respondentes

Os casos que integraram a amostra pesquisada equivalem a 3,78% e 34,04% dos municípios e da população do estado de Pernambuco, respectivamente. Os entrevistados têm seu perfil e motivação da escolha para participarem da pesquisa apresentados na Tabela 19.

Tabela 19 - Perfil dos entrevistados e motivação para a entrevista

Nº	Entrevistado	Função	Motivação para a entrevista
1	Prefeito	Agente político	Envolvido diretamente no planejamento, elaboração e execução do orçamento
2	Controlador Municipal	Servidor público (comissionado)	Envolvidos diretamente no planejamento, elaboração e execução e indiretamente no estudo e discussão do orçamento
3	Controladora Municipal	Servidora pública (comissionada)	
4	Controlador Municipal	Servidor público (comissionado)	
5	Controladora Municipal	Servidora pública (efetiva/cedida)	
6	Controladora Municipal	Servidora pública (comissionada)	Envolvido diretamente no planejamento, elaboração e execução e indiretamente no estudo e discussão do orçamento
7	Contador e Assessor Contábil	Profissional liberal	
8	Vereador	Agente político	Envolvido diretamente no estudo, discussão, aprovação e execução do orçamento

9	Contador e Controlador da Câmara de Vereadores	Servidor público (comissionado)	Envolvidos indiretamente no assessoramento técnico sobre orçamento aos membros do Legislativo
10	Coordenador Financeiro da Câmara de Vereadores	Servidor público (efetivo)	
11	Representante da Sociedade Civil	Sem vínculo	Envolvida indiretamente com o orçamento por atuar em movimentos sociais e políticos no município
12	Secretário de Planejamento e Fazenda	Servidor público (efetivo/cedido)	Envolvidos diretamente no planejamento, elaboração e execução e indiretamente no estudo e discussão do orçamento
13	Secretário de Administração e Planejamento	Servidor público (comissionado)	
14	Secretária de Planejamento	Servidora pública (comissionada)	
15	Secretária Executiva de Planejamento e Gestão Estratégica	Servidora pública (comissionada)	

Fonte: Autoria própria.

Para analisar os dados, adotou-se o método de análise de conteúdo, orientado por categorias temáticas (BARDIN, 2011; MILES; HUBERMAN, 1994; MILES; HUBERMAN; SALDAÑA, 2013; SAUNDERS; LEWIS; THORNHILL, 2012), estruturadas com base na organização do instrumento de coleta:

- Categoria 1 – Qualificação da amostra;
- Categoria 2 – Participação no processo orçamentário;
- Categoria 3 – Caracterização da gestão municipal;
- Categoria 4 – Políticas públicas nos municípios;
- Categoria 5 – Fontes de recursos nos municípios;
- Categoria 6 – Processo orçamentário;
- Categoria 7 – Relação entre executivo e legislativo;
- Categoria 8 – Mudanças no orçamento;
- Categoria 9 – Variações orçamentárias; e
- Categoria 10 – Aspectos emergentes.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Inicialmente buscou-se identificar o perfil dos respondentes: um prefeito (E1), cinco controladores (E2, E3, E4, E5 e E6), um assessor contábil (E7), três representantes de câmaras de vereadores (E8, E9 e E10), um representante da sociedade civil (E11) e quatro secretários municipais (E12, E13, E14 e E15). Todos, direta ou indiretamente, têm ligação com o processo orçamentário e contribuíram com informações acerca das variações que ocorrem entre a

previsão e a execução do orçamento. Com relação à formação, com exceção do E1, que tem o ensino médio completo, os demais são graduados e cinco têm mais de um curso superior. Cinco são pós-graduados e três são mestres. Quanto à vinculação, oito são servidores públicos comissionados, três são servidores efetivos, dois são agentes políticos, um é profissional liberal e há outro que não possui vínculo empregatício.

A análise do conteúdo das entrevistas evidenciou que o conhecimento prático na elaboração do orçamento se concentra nas empresas de consultoria que prestam serviços para maior parte dos casos pesquisados neste estudo. Diferentemente do evidenciado por Aquivo e Azevedo (2015), segundo os quais os orçamentos municipais são elaborados por equipe própria. Essa realidade leva ao entendimento de que o conhecimento acerca do processo é elaborado externamente às prefeituras, o que, do ponto de vista pragmático, produz repercussões nas práticas de alocação, pois dificulta a compatibilização eficaz das demandas sociais emergentes às rubricas que sejam mais bem alinhadas à sua natureza. Esse 'afastamento' dificulta o acompanhamento e monitoramento da evolução da aprendizagem institucional com a prática orçamentária (SANTOS; SANTOS; CUNHA, 2019), o que pôde ser constatado nas falas.

A experiência com o processo orçamentário, a partir dos relatos, permitiu inferir que a etapa de execução tem participação mais efetiva por parte dos integrantes da equipe da gestão municipal, mesmo que em alguns casos ocorra auxílio externo. Porém, a não integração entre todas as etapas do processo (planejamento, elaboração, estudo, discussão, aprovação e execução) pode ser um fator que desencadeia a necessidade de alterações no orçamento e podem provocar variações significativas entre o que foi previsto e que consta na LOA. Essa realidade também é agravada quando observado um ponto recorrente nas falas dos entrevistados, que é sobre o fato do corpo técnico das prefeituras pesquisadas, em sua maioria, ser formado por servidores comissionados. Como não são servidores efetivos, a rotatividade é grande e isso impacta na operacionalização da gestão municipal, no aprendizado do processo e conseqüentemente no próprio processo orçamentário (SANTOS; SANTOS; CUNHA, 2019).

Também foi destacado por alguns respondentes problemas que ocorrem devido à qualificação dos servidores que integram a equipe das prefeituras responsável por planejar, elaborar e executar o orçamento (se o processo for executado por equipe própria) ou por auxiliar, fazer o acompanhamento e executar (se o processo for terceirizado). Foi relatado que muitos desses profissionais não têm conhecimento técnico necessário para estarem à frente dos cargos que ocupam, pois são fruto de escolhas políticas que não levam em consideração a formação necessária para ocupar aquela função, corroborando os achados de Erlina, Tarigan e

Muda (2017) ao indicarem que um dos fatores que afeta a qualidade do orçamento é a falta de capacitação da equipe.

Isso pode ter como consequência planejamentos falhos (quando elaborados por equipe própria), já que não há conhecimento técnico necessário para elaboração de bons orçamentos, ou falhos e irrealistas (quando elaborados por terceirizados), pois têm origem em um modelo padrão que as empresas terceirizadas possuem e que nem sempre contempla as especificidades de cada município. O resultado são orçamentos que precisam ir sendo ajustados durante a execução, de acordo com as demandas que vão surgindo, para adequar as despesas às exigências legais que, se não respeitadas, acarretarão sanções ao gestor.

A prática orçamentária, conforme os dados coletados, coloca as prefeituras como informantes e clientes do processo e não como protagonistas, dando relevo de atuação às empresas de consultoria. O conhecimento orçamentário é produzido e organizado fora da prefeitura, por empresas terceirizadas.

Segregando-se por classe populacional, de acordo com o IBGE ([s. d.]³) e processo orçamentário, se realizado por equipe própria ou terceirizada, foi possível observar o enquadramento das unidades caso com relação a esse contexto:

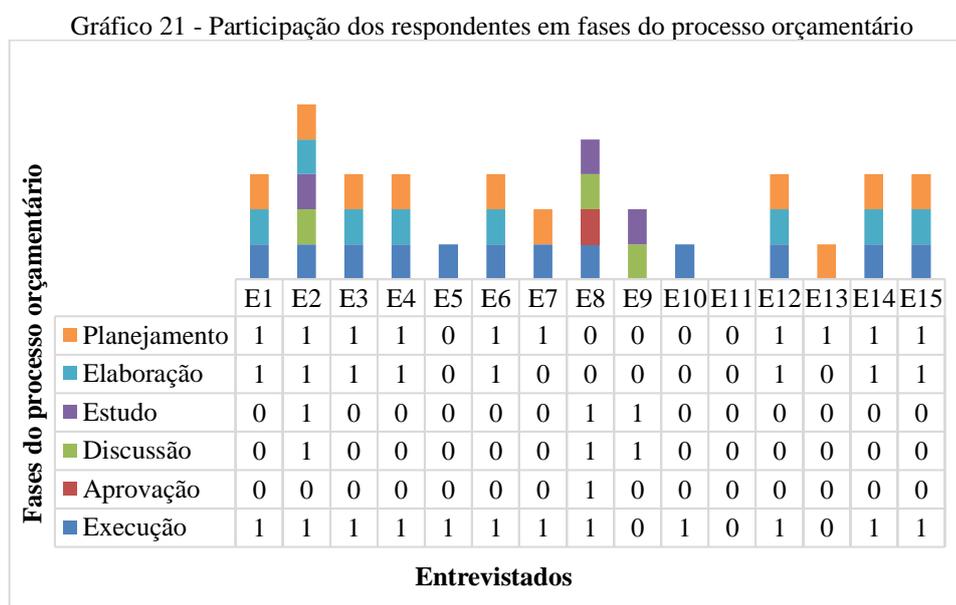
- Munic. 1 – classe 6, equipe terceirizada;
- Munic. 2 – classe 5, equipe terceirizada;
- Munic. 3 – classe 7, equipe própria.
- Munic. 4 – classe 6, equipe terceirizada;
- Munic. 5 – classe 7, equipe própria.
- Munic. 6 – classe 3, equipe terceirizada; e
- Munic. 7 – classe 4, equipe terceirizada.

Outro aspecto que pôde ser observado na fala de alguns respondentes é que o foco de preocupação dos gestores no processo orçamentário se concentra mais no atendimento aos órgãos de fiscalização externa do que essencialmente com as demandas sociais. Também há motivações políticas arbitrárias, oriundas de grupos de interesses, que têm impacto significativo no processo. Percebe-se que a gestão orçamentária é mais voltada para os controles de processo do que para os controles de produto.

³ Classes populacionais de acordo com o IBGE: Classe 1 – até 5.000 habitantes. Classe 2 – De 5.001 a 10.000 habitantes. Classe 3 – De 10.001 a 20.000 habitantes. Classe 4 – De 20.001 a 50.000 habitantes. Classe 5 – De 50.001 a 100.000 habitantes. Classe 6 – De 100.001 a 500.000 habitantes. Classe 7 – Acima de 500.000 habitantes.

Essa característica evidenciada no discurso de alguns entrevistados indica que as métricas ou critérios de avaliação do processo muitas vezes se restringem à análise de conformidade legal e aspectos políticos, sendo pouco voltados para ferramentas de avaliação auxiliares ao processo decisório (projeções, estudo das variações etc.), o que minimiza a função gerencial do orçamento. A ênfase é na lógica procedimental e que pode ter como consequência orçamentos executados com mudanças expressivas em relação ao inicialmente previsto, já que a elaboração da peça orçamentária se deu em função da obrigatoriedade legal e de escolhas políticas. A consequência é que na execução do orçamento podem ser necessários ajustes para atender demandas comuns que, se contempladas na LOA, poderiam não implicar em mudanças tão substanciais.

Com relação aos papéis desempenhados pelos atores entrevistados, observou-se que não são estáticos, muito menos correspondentes entre os casos pesquisados, quando os respondentes exercem a mesma função. O Gráfico 21 evidencia a participação de cada um no processo, considerando as etapas observadas no desenvolvimento deste estudo.



Fonte: Autoria própria.

Nota. O zero (0) nas colunas de cada respondente indica que ele não participa da(s) etapa(s) do processo orçamentário correspondente(s), o um (1) significa participação.

É unânime o posicionamento dos entrevistados quanto a importância da participação popular no processo orçamentário, pois são os cidadãos que sabem de forma objetiva qual a real necessidade por serviços públicos e têm a possibilidade de acompanhar diretamente se as ações evidenciadas na LOA estão sendo executadas. Sobre esse aspecto, Erlina, Tarigan e Muda (2017) defendem que a participação social pode contribuir com o processo, pois fomenta a

formação das pessoas, aumenta o senso de responsabilidade e traz os cidadãos para junto do poder público. Porém, os resultados da pesquisa por eles desenvolvida indicam que a participação social não contribuiu para melhoria do orçamento, o que possivelmente ocorre, segundo os autores, porque a alocação dos gastos não considerou de forma efetiva a contribuição que a sociedade deu ao processo (ERLINA; TARIGAN; MUDA, 2017).

Entretanto, apesar de alguns entrevistados apontarem existir uma pequena participação ou tentativa de implantação de orçamento participativo, problemas como falta de interesse, descrença no poder público, dificuldade de compreensão e forma técnica de apresentação das peças orçamentárias, dentre outros, são apontados como fatores que dificultam a participação social, que não acontece na maioria dos casos analisados.

“[...] eu acho que o cidadão ele é muito passivo ainda nessa questão da elaboração do orçamento, mas é muito reativo, quando os orçamentos são executados, tá entendendo? Porque aí é uma contradição muito grande” (E1).

“Só que o cara hoje não acredita hoje no Prefeito, não acredita hoje no Vereador, não acredita no Tribunal de Contas, não acredita no Ministério Público. Ele não acredita nem nele mesmo, que ele faz ‘que nada, se eu sair de casa para pedir, vão calçar a minha rua? Vou perder meu tempo não. Vou ficar aqui assistindo jornal e reclamando’” (E8).

Outro aspecto verificado nas falas é com relação ao posicionamento individualista de cidadãos que têm alguma participação no processo orçamentário. Os relatos indicam que nas poucas vezes que há participação social nas discussões, principalmente para elaboração do orçamento, as demandas têm caráter pessoal e não coletivo.

“Porque isso é uma coisa desde o começo do mundo. O pessoal vive em sociedade, mas parece que só quer resolver as coisas para eles. Ele não pensa na totalidade, ele não pensa no meio em que ele vive” (E9).

Uma das formas de participação social no processo, teoricamente, deveria ocorrer por meio da participação dos representantes de conselhos nas audiências públicas que ocorrem nas câmaras municipais, quando se discute a proposta orçamentária encaminhada pelo Executivo. De acordo com alguns entrevistados, essa participação acontece não com o intuito de trazer à discussão as demandas sociais, mas sim para atender exigências legais ou para promoção pessoal dos representantes dos conselhos.

“Infelizmente ainda o município constrói esse, esse orçamento, encaminha para o legislativo, há audiência pública, mas é como uma proforma, mas não uma participação de todos os

conselhos, para, para que de repente pudessem sugerir alguma outra dotação ou fazer alguma supressão de alguma, de alguma rubrica aí de despesa, de algum elemento aí de despesa” (E2).

“Eu não sei a realidade de outras cidades, mas aqui eu percebo que eles servem muito de cabo eleitoral. Ou da oposição ou da situação da atual gestão ou de outras gestões. Porque, são pessoas...até de ter gente de dizer assim ‘ah, eu estou aqui porque me mandaram entrar aqui para poder dar quórum, porque se não tiver quórum também não tem conselho’ [...]” (E11).

“A gente quando faz uma audiência pública, assim, o pessoal não tem a consciência da importância do momento cívico e a importância daquilo ali. A gente panfleta, passa carro de som, mostrando o que é que é. Quando chega no dia vira um ato político[...]” (E12).

O município é o ente público que está mais próximo da população e por isso é quem oferta os serviços que têm impacto mais direto na vida dos cidadãos. Todavia, percebe-se que a integração popular nas etapas do processo orçamentário consideradas neste estudo é muito incipiente ou não existe. Um acompanhamento social efetivo, da elaboração à execução do orçamento, poderia ter como reflexo um planejamento mais real e uma melhor concretude desse planejamento, não demandando tantas mudanças na lei orçamentária durante o exercício social, desde que as contribuições sociais fossem efetivamente consideradas.

Os entrevistados também ressaltaram a relevância da atuação dos órgãos de controle externo (Tribunal de Contas – TC e Ministério Público – MP) no processo orçamentário. Entretanto, a maior parte dos respondentes indica que a atuação do TC ocorre mais de forma punitiva do que de orientação. Também foi destacado que a análise das contas feita pelo TC, por ser *ex post*, não contribui para o aprimoramento do processo, tendo maior utilidade apenas quando ocorrem durante a execução orçamentária, por meio de auditorias. Também foi possível perceber que os grandes municípios têm uma visão diferente dos menores sobre a atuação do TC, tendo-o como auxiliar no aperfeiçoamento da gestão orçamentária.

“Porque o TCE ele se coloca muito como parceiro, mas quando você vai tentar se aproximar dele, ele não quer parceria com você. Ele só quer te auditar, te fiscalizar, te autuar” (E3).

“Se eles detectam alguma irregularidade dá tempo da gente corrigir o mais rápido possível e não perpetua no erro. Então, assim, eles vêm fazendo um trabalho muito bom aqui com a gente [...]” (E12).

“O que acontece é que, quando o processo de prestação de contas é concluído, isso geralmente um, dois anos depois é que vem os apontamentos sobre o erro que houve, o que deve ser corrigido, mas em loco e quase em tempo real, não acontece não” (E15).

Uma atuação mais contributiva por parte do TC seria importante no processo, como apontado no relato de respondentes de grandes municípios, que têm a presença do controle externo mais constante em função dos montantes de recursos que as prefeituras desses casos movimentam, o que acaba contribuindo com a gestão orçamentária. Já em prefeituras menores, o TC é visto como dificultador do processo e não facilitador.

De acordo com os entrevistados, o TC possui pessoal capacitado e estrutura física e tecnológica que, se utilizados para contribuir com o processo orçamentário municipal, a exemplo da análise e considerações que são feitas nas contas dos exercícios encerrados, podem subsidiar a elaboração de orçamentos com melhor nível de planejamento. Um trabalho conjunto entre TC e prefeituras durante a execução orçamentária poderia contribuir tanto para aprimorar o exercício corrente, como embasar melhor as políticas futuras. São ações que possivelmente poderiam aperfeiçoar os orçamentos e reduzir as variações observadas entre execução e planejamento orçamentário.

A gestão municipal foi outro aspecto abordado nas falas dos entrevistados. As decisões tomadas pelo chefe do Executivo têm reflexo direto no processo orçamentário, pois nem sempre têm característica eminentemente técnica, sempre possuem um forte componente político arbitrariamente posto, decorrente de posições pessoais do gestor e ações de grupos de interesses, impactando no planejamento de alocação e execução de recursos. Nesse contexto sobressai um elemento importante, que é a discricionariedade do gestor para destinar recursos que não têm aplicação já prevista em lei, podendo decidir com embasamento técnico, segundo as necessidades da população, ou de acordo com seus anseios políticos e segundo interesses de grupos que têm relação com a gestão pública municipal.

“[...] eu não permito que o secretário fure a programação, [...], eu me reúno aqui com o setor da consultoria contábil, [...], mais um acompanhamento que eu tenho aqui da Controladoria, com assessoria contábil que eu tenho da prefeitura, então eu tenho a terceirizada e tenho uma nossa, que monitora cada uma das despesas [...]” (E1).

“[...] hoje os orçamentos, praticamente os municípios hoje estão muito, como é que se diz? Com o orçamento muito preso. Por exemplo, hoje, de cada cem reais que o município arrecada, obrigatoriamente 50% já está carimbado. Que é 25% da educação e 15%, obrigatoriamente, na saúde. Então, a margem de manobra, assim, para o prefeito investir em calçamento, saneamento...” (E9).

Como o orçamento público tem a maior parte dos seus recursos já comprometido por determinações legais, a parcela que o gestor tem o poder discricionário para decidir onde os recursos serão alocados é bem reduzida, mas torna o processo decisório desse montante uma

arena de disputa que impacta no planejamento e na execução orçamentária, por vezes acarretando em mudanças no planejamento. O maior reflexo pode ser observado nos investimentos, que têm caído expressivamente na maioria dos municípios brasileiros (FIRJAN, 2019). A situação que já era complexa em função do alto volume das despesas de custeio e queda de arrecadação, foi agravada com a EC 95/2016 (BRASIL, 2016), que instituiu o teto de gastos para o setor público em nível federal, mas que repercutiu diretamente nas esferas estaduais e municipais.

Educação, saúde, assistência social, são apontadas pelos respondentes como necessidades nos municípios pesquisados. Porém, a maioria dos entrevistados aponta infraestrutura como a política pública mais necessária e que tem tido menos recursos alocados nas dotações orçamentárias. O nível de investimentos nos municípios tem caído a cada ano, como apontado pelo IFGF (FIRJAN, 2019), que evidenciou que em 2018 quase metade dos municípios brasileiros investiu apenas 3% dos recursos em obras de infraestrutura. Esse cenário é resultado de um conjunto de fatores como crise política e econômica e consequente queda de arrecadação, redução nas transferências intergovernamentais e maior rigidez dos recursos orçamentários, decorrente do aumento dos gastos correntes e diminuição do montante discricionário que os prefeitos têm ao seu dispor para fazer investimentos.

“[...] a grande problemática hoje do município, sem dúvida, é a questão do saneamento básico e de pavimentação [...]” (E2).

“A parte de infraestrutura, por ser um município...isso é histórico né. É uma demanda aí que vem de várias gestões e o que a gente vê muito por escutar a população é a parte de infraestrutura. É muito carente a parte de infraestrutura do município” (E5).

Dificuldades como baixa participação social, desenvolvimento de um trabalho conjunto entre Executivo e Legislativo, falta de integração entre as secretarias municipais, posicionamento decisório do gestor com característica eminentemente política e não técnica, corpo técnico da prefeitura formado por indicação política e não capacitado para exercer os cargos técnicos que ocupa, além da queda nas receitas, são apontadas pelos entrevistados como barreiras para implantação de políticas públicas nos municípios. Esses fatores aliados às necessidades sociais têm delineado um cenário caótico em grande parte dos municípios brasileiros, que têm sobrevivido basicamente das transferências intergovernamentais (FIRJAN, 2019), pois não possuem capacidade de gerar receita própria.

“Eu acho que a principal dificuldade que eu acho de implantar é... o pessoal do primeiro escalão eles são muito políticos, né? Na minha opinião são muito políticos. E quando você é político você precisa ter técnicos ali para te dar o suporte para você tomar a decisão e implantar” (E3).

“[...] uma das maiores dificuldades para pôr em prática essas políticas públicas é, realmente, essa distribuição de recursos e a captação de recursos para poder pôr em prática tudo aquilo que está no papel” (E7).

“A primeira coisa que eu acho, aí é uma coisa da política. Todo político quer deixar sua marca. Aí você tem coisas, por exemplo, que já foram maravilhosas no passado que hoje estão mortas, simplesmente, porque a marca precisava mudar” (E8).

A realidade de carências por políticas públicas e dificuldades para implantá-las, como evidenciado pelos entrevistados, têm impacto direto no planejamento e na execução orçamentária. A infraestrutura, apontada como uma das grandes necessidades nos municípios pesquisados, tem por base as receitas e despesas de capital que, como demonstrado, têm tido queda expressiva ao longo dos últimos anos. Além disso, se observa uma prática de superdimensionamento nos elementos de capital, ou seja, há uma superestimação das receitas e despesas de capital que, segundo os respondentes, ocorre para que o Executivo não precise recorrer ao Legislativo caso os recursos cheguem. Essa realidade indica que o orçamento de capital nem sempre é definido por decisões racionais, mas sim por decisões políticas tomadas para atender grupos de interesses (FORRESTER, 1993)

A superestimação das receitas e despesas de capital é um elemento que impacta na execução e provoca modificações substanciais na execução do orçamento. É uma prática adotada por grande parte dos municípios pesquisados. Essa realidade é observada principalmente nos municípios menores, dependentes das transferências intergovernamentais para custear a máquina pública, o que ficou claro nas falas dos entrevistados, que evidenciaram ser essas as principais fontes de receitas (Fundo de Participação dos Municípios – FPM, Fundo Estadual de Apoio ao Desenvolvimento Municipal – FEM, Fundo de Desenvolvimento e Manutenção da Educação Básica – FUNDEB, dentre outros). Já a arrecadação própria é mais comum em municípios maiores (ISS, IPTU, ITBI, taxa de limpeza pública etc.).

A operacionalização do processo orçamentário nos casos estudados ocorre, em sua maioria, com a contratação de empresas terceirizadas, que auxiliam no planejamento e elaboração dos orçamentos e, em alguns casos, na execução orçamentária. Nos municípios maiores que integraram a pesquisa, o processo é executado por equipe própria.

Há divergência na opinião dos respondentes acerca da participação das empresas de consultoria no processo, uns acham importante porque o município não possui equipe técnica

apta para elaborar as peças, outros acham que o assessoramento contribui para o melhoramento das peças orçamentárias e conseqüentemente da execução, mas há aqueles que discordam, pois defendem que o orçamento deveria ser elaborado e executado por equipe própria, ocupante de cargos efetivos, pois as consultorias externas nem sempre elaboram orçamentos voltados à realidade do município, apenas coletam os dados necessários, veem a adequação ao plano de governo proposto pelo prefeito e organizam esse conjunto de informações em um modelo já pré-estabelecido.

“Não, quem acompanha sou eu mesmo, eu mesmo que acompanho, a empresa terceirizada ela acompanha, de novo, no sentido contábil, porque tem as suplementações, então a gente tem que ir bem devagarinho” (E1).

“Então, o orçamento fica sob a tutela da Fazenda, com o apoio de uma empresa terceirizada, é uma consultoria que pega todo o histórico nosso e elabora a LDO e a LOA” (E3).

“Eu acho que poderia lhe dizer, assim, em off e gravando, que 90% da concepção dos orçamentos é dentro dos escritórios contábeis. Por quê? Porque as prefeituras não têm material técnico e humano para desenvolver essa peça. O quê que ela faz? Geralmente, os contadores chegam e fazem uma entrevista "Prefeito, você quer fazer o quê? Me dê seu plano de governo, que a gente vai pegar, moldar ele para colocar ele dentro do orçamento". Então, a totalidade é feito dentro do escritório contábil, os orçamentos. Fazem esses orçamentos participativos, mas, eu não vejo isso prosperar. Fazem porque a Lei obriga, a Lei de Responsabilidade obriga você fazer essas audiências públicas. E se discute as coisas lá é muito pouco...” (E9).

O fazer orçamentário na maior parte dos casos pesquisados, segundo os respondentes, fica a cargo de empresas terceirizadas. Um assessoramento para que o orçamento cumpra as diretrizes legais e seja executado de acordo com o que foi planejado, pode ser entendido como algo positivo. Entretanto, orçamentos que não traduzem a real necessidade dos cidadãos, que são elaborados para atenderem às exigências legais e necessitam de ajustes durante todo o exercício, comprometem a efetivação de políticas públicas que atendam às necessidades sociais.

A dependência pelo trabalho de empresas terceirizadas também se traduz em não concepção de equipe própria que possa planejar, elaborar e executar o orçamento, tendo impacto na formação de cultura organizacional no que diz respeito ao processo orçamentário, o que é agravado pela contratação de pessoas com cargos comissionados para exercer as funções, ao invés de montar equipe composta por servidores efetivos.

Dentre os problemas apontados pelos respondentes como elementos que dificultam o processo orçamentário, destacam-se a falta de planejamento e de boas ferramentas de planejamento de um modo geral. Alguns entrevistados apontam que o planejamento e a

execução ocorrem de forma deficiente porque os municípios não dispõem de estrutura e de pessoal especializado, muitos dos cargos são ocupados por pessoas indicadas politicamente e que não têm a especialização necessária para exercer a função, tendo por consequência um trabalho falho ou dependente de empresas terceirizadas para realizá-lo, aumentando o gasto de recursos públicos, o que poderia ser otimizado se tivesse uma equipe própria, apta a fazê-lo. Essa realidade é também evidenciada por Anessi-Pessina, Sicilia e Steccolini (2012) ao constatarem que as fragilidades da gestão pública ensejam mais alterações na execução do orçamento, sobretudo em municípios localizados em regiões menos desenvolvidas.

Não há integração entre as secretarias municipais, o que fragmenta a informação e pode resultar em sobreposição de ações no planejamento, que impactam a execução. Esse problema poderia ser evitado se houvesse melhor conexão entre as demandas oriundas de cada secretaria de governo. Outro aspecto indicado pelos respondentes e que interfere no processo é a postura política do gestor, que quer a todo custo deixar seu legado, mesmo que isso implique em descontinuar ações importantes de governos anteriores, o que ocasiona desperdício de recursos públicos e necessidade de mais despesas para novas ações que muitas vezes são semelhantes às descontinuadas.

“Pelo planejamento não, pela, talvez, ineficiência desse planejamento, porque minimamente ele existe, mas talvez ele não tá, talvez não, ele não esteja sendo tão efetivo [...]” (E2).

“Tem muita ingerência nisso, né? O problema da execução orçamentária [...]. Tem ali empenho, liquidação, pagamento, né isso? E pela falta de profissionalismo, tem Secretaria que paga sem ao menos empenhar ou sem ao menos liquidar. [...]. Então, é uma zona. Só fazem quando vai chegando dezembro que aí a corda vai apertar... Para fazer o fake news lá...” (E3).

“Em município nenhum que eu vi até hoje, 27 anos de contabilidade, eu não vi planejamento sério. Por quê? Geralmente você faz, aí chega um Prefeito analfabeto, não está nem aí. Como é que você vai botar a educação básica desse país na mão de um prefeito analfabeto? Qual é o conselho que ele vai ter? É "bicho, eu sou Prefeito, capacita lá a escola". É estranho, né?” (E9).

E12. [...] quando a gente vai discutir orçamento lá, o que a gente nota muito nos municípios é realmente falta de informação, falta de estrutura, falta de pessoas especializadas, a gente tem uma dificuldade muito grande em ter pessoas especializadas na parte orçamentária. Então, a gente nota assim uma dificuldade muito grande.

Com relação aos montantes de receitas e despesas que são alocados no orçamento, a maioria dos entrevistados disse que a base são os valores dos exercícios anteriores, sobre os quais são aplicados os índices econômicos, para se chegar aos valores que irão compor a peça orçamentária. Porém, a maioria disse não conhecer de forma efetiva a metodologia de cálculo,

pois esse trabalho normalmente é feito pelas empresas de consultoria. Observa-se que a lógica incremental se apresenta como a mais utilizada para cálculo dos valores evidenciados no orçamento, método que pode não contemplar as reais necessidades do município e demandar mais ajustes durante a execução, como indicado por Anessi-Pessina, Sicilia e Steccolini (2012).

Alguns entrevistados ressaltaram que os valores não representam a realidade, apenas figuram para fechar a peça orçamentária e vão sendo suplementados durante a execução. Esse é um tipo de manobra comum, segundo os respondentes, pois os ajustes orçamentários vão sendo feitos no decorrer da execução e não há necessidade de recorrer ao Legislativo para solicitar autorização para a mudança, pois já consta na lei orçamentária. Apesar de ser uma prática corriqueira, ela é danosa ao processo por comprometer o planejamento e a utilidade gerencial do orçamento.

“Bem, anualmente, baseado no que foi arrecadado, no que foi executado, a contabilidade, baseado na previsão, nos índices econômicos, se projetam aí as receitas para o exercício seguinte, a metodologia eu confesso a você que eu não saberia entrar com maior precisão [...]” (E2).

“[...] a gente coloca no orçamento, muitas vezes, torna-se uma proforma, pra gente colocar no orçamento, porque não vem. É tudo uma política, uma politicagem, até um pouco acerbada, que diverge um pouco de cada município [...]. Porque muitas vezes a gente coloca um valor simbólico, dentro do próprio orçamento e faz a suplementação daquilo ali para não ter que toda hora estar indo para Câmara” (E4).

“Dentro do processo de elaboração, há esse pessoal mais da empresa que faz, mas a gente acompanha. Eles fazem as projeções, de acordo com o histórico do município. Então, eles vão pegando os anos que já se passaram e vão aplicando os percentuais” (E14).

O controle interno é visto pelos entrevistados como de grande importância no processo orçamentário, pois cabe a ele o acompanhamento e monitoramento das atividades, a emissão de relatórios e a interlocução entre as secretarias com o intuito de se ter um processo integrado. Todavia, as falas indicam que o fato de os controladores normalmente ocuparem cargos comissionados, prejudica a autonomia necessária para o desenvolvimento da função e tem reflexo na execução do orçamento, pois o papel do controlador acaba sendo minimizado ou tolhido.

“Eu não aconselho ninguém ser controlador comissionado. Algum colega meu queira ser Controlador comissionado, eu falo não aceite, é problema. Você está dando sua conta corrente para os “cabras” bloquearem” (E3).

“Quando você emite um relatório, que eu vou dizer que fulano um fez essa coisa aqui errada, sabe o que é que a auditoria vai pegar disso aqui? Ela vai dizer que eu disse que aquilo estava errado. Quer dizer, ela jogou uma culpa em cima de mim, que ela deveria fazer a averiguação [...]. Outra coisa, eu sou contra o Controlador ser pessoa contratada, tem que ser carreira. Você vai fazer o quê? Você vai ser controlador? Você passou num concurso e vem trabalhar” (E4).

Entrevistados que participaram do processo orçamentário em gestões diferentes, destacam não haver grandes mudanças, a não ser de pessoal (comissionado), mas as práticas, os comportamentos, o caráter político em detrimento do técnico nas decisões, se repetem. As alterações são pontuais, normalmente voltadas à forma de arrecadação das receitas próprias. Como não ocorrem modificações, há uma repetição do processo que, se era falho, continua sem a garantia de aprimoramento, de melhora.

“Só em termos de montantes, porque a prefeita atual está arrecadando um pouco melhor, porque também ela majorou muito imposto, aí geralmente tende a arrecadar mais. Mas, estruturalmente, basicamente é o mesmo. É tanto que é o mesmo Contador. Aí, geralmente, ele usa aquela mesma linha né?” (E9).

A relação entre o Executivo e o Legislativo foi apontada por parte dos entrevistados como tranquila. As etapas de estudo, discussão e aprovação do orçamento ocorrem dentro da normalidade, com alguns questionamentos feitos por membros da câmara, que normalmente são esclarecidos por representantes das prefeituras ou por representantes das consultorias contratadas. Há também a proposição de emendas feitas por vereadores, que são acatadas ou não pelo Executivo. Porém, a relação aparentemente pacata, tem todo um contexto político nos bastidores, com reflexo significativo no processo orçamentário.

De acordo com um dos entrevistados, há uma reunião na qual representantes do Executivo apresentam o orçamento a membros do Legislativo, são feitas as discussões e dirimidas as dúvidas, mas antes da audiência oficial para aprovação da proposta orçamentária. Essa situação remete a uma reflexão acerca da participação popular no processo, pois é nas audiências públicas que os representantes de conselho podem se posicionar para solicitar a inclusão de demandas no orçamento ou sugerir modificações. Mas se já houve uma análise prévia, como acatar essas solicitações ou sugestões. Subtende-se que a participação popular, como apontado por alguns respondentes, é proforma e ocorre apenas para atender à legislação.

Ficou evidenciado que o Executivo procura ter uma boa relação com Legislativo para que a gestão não sofra retaliações dos membros da câmara, que podem dificultar a aprovação do orçamento ou de pontos específicos, a exemplo do percentual autorizativo para abertura de

créditos adicionais, tema sempre polêmico. De um lado o Executivo quer ter essa aprovação para não precisar solicitar autorização à câmara quando for utilizar os créditos adicionais e, por outro lado, membros do Legislativo entendem que se o percentual autorizativo for expressivo, não terão um controle mais efetivo das alterações orçamentárias, além de perderem o poder de barganha com o Executivo.

“[...] o município pede um percentual de suplementação, ou seja, uma autorização em que ele pode, uma vez o orçamento aprovado, ele mexer, ele diminuir, suprimir determinadas dotações e aportar outras, ele pede, sei lá, um exemplo 20%, 30% e muitas vezes o legislativo impõe uma emenda em que reduz esse percentual, enfim, o legislativo muitas vezes atua nisso [...]. Já aconteceu de determinados momentos o poder legislativo, exemplo, querer zerar todo o percentual de dotação orçamentária, o percentual de suplementação [...]” (E2).

“Só que nos bastidores, existe uma reunião nos bastidores, onde a gente leva antes da data legal [...] de entrega da ferramenta da LOA e da LDO. Então, de forma antecipada tem uma reunião nos bastidores, que a gente entrega, leva, eles analisam e a gente fica lá à disposição para os questionamentos que eles têm” (E3).

“A gente utiliza o seguinte, o bom prefeito não briga nem com funcionário, nem com Câmara. Com Câmara por causa desses problemas políticos” (E4).

“Há um receio do Legislativo em dar autorizações ao Executivo para se fazer remanejamento. Tem um percentual que é permitido e toda vez que esse assunto vai para debate, que a gente manda a peça orçamentária para a Câmara há essa grande discussão de querer dar zero. Nós sabemos que é impossível você não autorizar o executivo a fazer pequenos remanejamentos, até porque a gente pensa a peça orçamentária com um ano atrás” (E5).

“Eu sei que essa relação tem muito essa coisa de quem é a oposição ou situação. Aí é bem conflituosa, está entendendo? Até porque lá na Câmara, também, é uma coisa muito obscura” (E11).

A discussão sobre a relação do Executivo com o Legislativo, principalmente no que se refere ao orçamento municipal, é relevante e tem relação direta com as mudanças que ocorrem na execução orçamentária no que diz respeito ao que estava previsto no planejamento inicial. A assimetria informacional já ocorre mesmo quando a proposta orçamentária é encaminhada ao Legislativo, pois não há informações claras de como os montantes previstos de arrecadação foram determinados e nem como as dotações foram definidas, como evidenciado em Junita et al. (2018) e Kasdin (2017). Esclarecimentos acerca desses pontos ocorrem nas audiências públicas para aprovação do orçamento. Porém, a assimetria é ainda maior se o Executivo tem aprovado pela câmara um expressivo percentual para abertura de créditos adicionais, pois quaisquer mudanças que ocorram na execução do orçamento não passarão pelo crivo do Legislativo.

Com relação ao acompanhamento da execução orçamentária pelo Legislativo, os entrevistados colocaram que ocorre principalmente nas avaliações quadrimestrais. Alguns apontaram que esporadicamente são recebidas solicitações de vereadores sobre despesas específicas, mas que normalmente isso ocorre por parte da oposição. De forma geral, apontam os entrevistados, não há acompanhamento efetivo da execução por parte do Legislativo.

Por ser um planejamento, mudanças no orçamento ocorrem e podem ser necessárias, apontam os entrevistados, corroborando com Anessi-Pessina, Sicilia e Steccolini (2012) e Azevedo e Aquino (2016b). A dinâmica social em determinados momentos demanda que ajustes no que tinha sido previamente traçado ocorram. São situações que provocam alterações orçamentárias, seja por meio da abertura de créditos adicionais, remanejamentos, transposições ou transferências. O que não pode ocorrer são alterações substanciais, enfatizaram os respondentes, pois isso pode ter como consequência a não execução de atividades traçadas previamente e elencadas na LOA, além de evidenciar um planejamento falho.

Outro aspecto ressaltado foi com relação ao superdimensionamento de receitas e despesas nos orçamentos, o que dá margem para muitas modificações, além de possibilitar, caso não exista um controle efetivo, a ocorrência de despesas sem o lastro necessário de receitas, tendo como consequência um expressivo volume de restos a pagar, que além de evidenciarem o planejamento falho (AQUINO; AZEVEDO, 2017b), podem comprometer exercícios subsequentes (CRUZ, 2015), resultado semelhante ao encontrado por (BOUKARI; VEIGA, 2018) em municípios portugueses, principalmente em anos eleitorais. Essa lógica difere do evidenciado por Anessi-Pessina, Sicilia e Steccolini (2012), cujo trabalho indica que nos municípios italianos investigados, as variações, sobretudo nas despesas correntes, são de aumento, em função do conservadorismo utilizado para elaborar o orçamento, com despesas dotadas de acordo com previsão de receitas que efetivamente se espera realizar.

Ainda com relação ao superdimensionamento, os entrevistados ratificam que é uma forma do Executivo não ficar dependente do Legislativo e correr o risco de ter ações não aprovadas por interesses ou diferenças políticas, como também apontado por Aquino e Azevedo (2015).

Também foi destacado que a falha no planejamento pode ser uma estratégia de muitas secretarias de governo, que inflam as suas dotações na LOA e vão fazendo os ajustes durante a execução, conforme as necessidades vão surgindo. Essa realidade tem um agravante, pois dotações mais gerais tendem a não atender demandas específicas, a exemplo das necessidades das minorias sociais, pois não constam de forma específica no orçamento e só são atendidas caso haja interesse político em direcionar recursos para ações voltadas à essas minorias. São

situações em que se percebe um planejamento apenas proforma, o dia a dia é que dita as regras da execução, mesmo que isso comprometa a efetivação das políticas públicas especificadas na lei orçamentária e que esse orçamento, em termo gerenciais, não sirva de fonte de embasamento para a tomada de decisão.

“[...] por ter um orçamento muito alargado, então o grande medo do controle interno foi justamente que houvesse o empenhamento maior do que a capacidade depois futura de liquidação e pagamento da administração [...]” (E2)

“Na verdade, o que é que esse percentual representa? É uma briga entre as autonomias. Se você dá um percentual muito alto, você dá muita autonomia para o Executivo. Se você dá um percentual baixo, você força o Executivo a buscar muito apoio no Legislativo, para você negociar e aumentar essa margem e dar mais a ele” (E3).

“É tipo, assim, eu acho que esses créditos adicionais são um certo perigo, [...] um certo perigo aquele programa pré-estabelecido né? A gente até entende que pode acontecer um excepcional, eu entendo, tanto que está aí essa porcentagem de mexer. Agora, o medo é de isso terminar zerando certos programas, zerando certas atividades e, realmente, às vezes, acontece, sabe?” (E9).

“Que falta, às vezes, muito planejamento pelas secretarias e entender a importância de uma peça orçamentária. Mas, a gente sente que as secretarias, elas estão mais preocupadas em ter o orçamento e depois trabalhar o orçamento durante a execução, infelizmente. É um planejamento a grosso modo, mas eles não percebem isso, como é importante uma peça orçamentária, ter um planejamento, com os indicadores, enfim, é a minha sensação” (E15).

Observou-se, de acordo com a fala de um dos entrevistados, que o resultado da execução orçamentária evidenciado pelo setor contábil é o retrato de um modelo, segundo o entendimento dele, ineficiente e que não permite um melhor gerenciamento dos recursos disponíveis. Ele destacou que é comum as transferências intergovernamentais não chegarem em tempo hábil, que possibilite uma gestão eficiente para aplicação desses recursos. Também reiterou que muitas dotações orçamentárias têm como contrapartida receitas com pouca probabilidade de concretização (emendas parlamentares, convênios, dentre outros), mas que são alocadas para evitar, caso se realizem, a necessidade de encaminhar ao Legislativo a solicitação de abertura de créditos adicionais.

“Veja só, esses números que você trabalha aqui, que são os números contábeis, vamos dizer assim, eu não sou favorável a esse modelo que é implantado na administração não. Como é que a gente faz no setor privado? No setor privado você para fazer investimentos, conseguir controlar o seu orçamento, você tem que ter muita segurança, porque senão você quebra” (E1).

Também foi especificado que a necessidade de anulação de dotações ou suplementação durante a execução orçamentária, pode ser maior quando há mudança de gestão, pois no primeiro ano de mandato o gestor executa o orçamento planejado no ano anterior, que pode ser oriundo da sua própria gestão (em caso de reeleição) ou da gestão do prefeito anterior. Porém essa realidade também ocorre no último ano de mandato, pois caso o prefeito queira se reeleger ou apoiar a eleição de alguém, ele tende a promover muitas alterações orçamentárias, principalmente no último quadrimestre, pois nos dois primeiros as despesas são expressivas, principalmente com a realização de investimentos que tenham maior impacto social. Por esse motivo, as ações dos gestores no último ano de mandato podem ser mais expansionistas e ter reflexo nos primeiros anos da nova gestão, com adoção de políticas mais austeras, como observado nas teorias dos ciclos políticos e também na teoria da escolha pública (ANESSI-PESSINA; SICILIA; STECCOLINI, 2012; CHORTAREAS; LOGOTHETIS; PAPANDREOU, 2016; FORRESTER; MULLINS, 1992; VICENTE; NASCIMENTO, 2012).

“[...] 2017 foi um orçamento ainda planejado pela gestão anterior e 2017 a quantidade de, realmente de despesa de capital, de investimento, elemento 52 e elemento 51 foram muito grandes, isso também demandou anulação e suplementação[...]” (E2).

Eles super dimensionam a receita bruta para ter uma receita corrente líquida de um valor maior para ir corrigindo passo a passo até chegar o final do ano. Isso é uma forma de burlar os percentuais [...] no primeiro e no segundo quadrimestre. Então, o que é que acontece? A maioria dos prefeitos que são orientados por empresas que fazem as leis orçamentária, [...] elas são contratadas com viés de dar capacidade financeira no início do ano aos prefeitos e que ele começa a suplementar a partir do mês de agosto. Suplementar tirando as rubricas de forma desorganizada. Então, não existe um planejamento, existe sim uma disponibilidade de recursos dentro de um cofre que ele utiliza de qualquer jeito os dois primeiros quadrimestres e no terceiro quadrimestre ele tenta corrigir, diluindo a parte contábil” (E10).

Geralmente, a gente vê muita variação, tanto da receita de capital, como da receita corrente, cada investimento a gente vê muito isso aí. No primeiro ano de gestão você vê isso meio acanhado, meio tímido de investimento nessa área. Então, o que eu vejo muito é, primeiro, o uso...aí acontece o mesmo fenômeno no último ano” (E12).

Outro ponto observado é com relação as despesas com a manutenção da máquina pública e seu aumento, pois como são obrigatórias, caso a arrecadação não ocorra como planejado, recursos que seriam destinados à realização de investimentos são utilizados para cobrir esses gastos. Decisões políticas também repercutem na execução orçamentária, sobretudo no que se refere à captação de receitas de esferas superiores (estaduais, federais). Posições políticas divergentes ou filiações partidárias distintas podem ter como consequência

maior dificuldade para obtenção de recursos ou até mesmo não repasse de recursos já firmados com governos passados.

“Então, quando esses recursos não se comportam da forma que a gente planejou inicialmente, aí há esse déficit, realmente, de execução, de investimento, que a gente depende, acaba dependendo muito para fazer investimento de forma estrutural de recursos que estão fora daquele contexto, por que os que estão naquele contexto a gente direciona para despesas corriqueiras de manutenção” (E5).

“[...] é o programa inclusive do Governo Federal que, inclusive, pode depender politicamente de uma retaliação ou não. “Tô alinhado, não estou, travou, não sai aquilo”. Quando Dilma estava, assinou [...] para construir seiscentos habitacionais. Está tudo pronto, a empresa está contratada [...]. O que é que está faltando? Faltando a Caixa liberar dinheiro. E a Caixa não vai liberar e a casa não vai sair” (E9).

Verifica-se que os elementos indicados são causas das variações observadas entre planejamento e execução orçamentária e que têm repercussão expressiva na efetividade das ações especificadas na lei orçamentária. Como apontado, o planejamento pode demandar mudanças em função de variáveis endógenas e exógenas que ocorrem durante o processo. Porém, falhas de planejamento, superdimensionamento orçamentário, interferências políticas, dentre outras, são causas que se previamente consideradas, poderiam minimizar as variações que ocorrem na execução do orçamento.

Com relação à divulgação das mudanças que são feitas no orçamento, os entrevistados indicam que elas ocorrem por meio dos instrumentos legais disponibilizados nos portais de transparência e na entrega dos relatórios e prestações de contas legalmente exigidos. Entretanto, evidenciam que dificilmente essas informações são acessadas pela sociedade, pois mesmo estando disponíveis, o acesso e principalmente a compreensão não são elementos comuns à maior parte da população.

Alguns dos entrevistados apontam que os orçamentos municipais são peças de ficção, pois o que é executado fica muito distante do que foi planejado, característica que era apontada no período inflacionário vivenciado no Brasil (VECCHIA; MONTROYA, 2002), mas que permanece, mesmo com a estabilidade econômica. Essa realidade leva à descrença dos orçamentos, sobretudo pela sociedade, que ao não ver a efetividade dos serviços públicos, não tem a confiança de que um planejamento que evidencia o que vai ser feito pelo poder público seja verdadeiro. Os orçamentos são entendidos como leis feitas “para inglês ver”, já que não representam, no planejamento, a realidade dos municípios e ainda sofrem modificações na

execução, distanciando-os ainda mais das efetivas necessidades sociais, perdendo sua característica gerencial (AQUINO; AZEVEDO, 2017b).

“Mas, no Brasil, me parece que as peças orçamentárias e os planos de governo eles são muito fictícios e a população em geral não acredita nem na execução do plano, nem na execução da peça orçamentária. Então, você vai ter essas coisas malucas de uma coisa que foi planejada, mas, que não foi executada” (E1).

“Aí a peça orçamentária, muitas vezes, dá a sensação de que ela é meio fictícia, que ela é proforma, porque ela não é executada na sua integralidade ou é executada, mas com necessidade de alteração” (E2).

“Contador, geralmente, resolve todos os problemas [...] das prefeituras do Brasil. Acho que quase 90%. Então, copia e cola um orçamento não sei de onde para esse município, depois para o outro, para o outro, para o outro. A grande realidade é essa. Então, isso fica deficitário, fica um orçamento que não funciona, porque mesmo você estando em municípios com realidades muito próximas, próximos geograficamente também, eles têm as suas especificidades” (E13).

No que se refere a reserva de contingência, alguns entrevistados destacam a importância da sua constituição para suprir necessidades oriundas de riscos e contingências, mas alguns outros indicam que sua constituição serve apenas como reserva do orçamento, destinada de acordo com a vontade do gestor, divergindo da sua origem de constituição.

“Recentemente a gente teve [...] chuvas inesperadas. Então, a gente vai se utilizar desse saldo da reserva de contingência para suprir através, também, de suplementação e redução das despesas, para suprir essa necessidade que foi uma catástrofe” (E7).

“A reserva de contingência é o quê? É uma coisa que você não pode prever, uma calamidade. 99,99% dos municípios usa isso aí como uma reserva de orçamento e não...ou seja, desvirtua totalmente a natureza dessa verba, dessa conta. Entendeu, né? Ficou claro? (E9).

Um outro aspecto abordado pelos respondentes é que o Brasil tem vivenciado ao longo dos últimos anos uma crise econômica e política que tem repercutido de forma significativa na administração pública, sobretudo municipal. Um dos principais reflexos tem sido a queda na arrecadação de tributos nas três esferas, o que possivelmente tem impacto na oferta de serviços públicos. Com relação a crise e seu impacto no processo orçamentário, os entrevistados apresentaram ponto de vistas distintos, alguns relatando que apesar da queda de arrecadação própria e dos repasses intergovernamentais, não sofreram maiores problemas na gestão dos recursos. Porém, a maioria dos respondentes afirma que a queda de arrecadação tem impactado principalmente no que se refere a investimentos, pois como são despesas discricionárias, são as

primeiras que sofrem redução ou corte, em detrimento das despesas correntes, que são obrigatórias.

“No nosso caso, não é esnobando não, a gente não teve nenhum problema em relação à questão da gestão dos nossos recursos financeiros não. Porque, assim, se você consegue ter uma clareza muito grande do que você tem de recurso, você não é surpreendido” (E1).

“Nos investimentos. Acaba sendo para o investimento, porque termina ficando estagnado. Se os entes, principalmente os entes municipais, dependem desses recursos para fazer algum tipo de investimento no município e melhorar a estrutura do município” (E5).

“Não vi nada. Não vi nada, assim, alguma medida drasticamente para redução de despesa ou de... nenhuma. Primeiro que ou ruim ou bom o Brasil entrando em crise, cresce em torno de 10% [...]” (E9).

Face os problemas apontados, os entrevistados sugeriram mudanças para o processo orçamentário, com o intuito de aprimorar o planejamento, a execução e diminuir as variações observadas. Um dos pontos destacados se refere ao modelo vigente, que não traz segurança financeira, sobretudo no que diz respeito à captação de recursos. Apesar das receitas terem dependência principalmente de fatores externos, se houvesse maior garantia com relação as transferências intergovernamentais, com menor interferência de fatores políticos, possivelmente haveria maior segurança no que diz respeito ao repasse desses recursos e consequente exequibilidade das despesas com investimentos evidenciadas na LOA.

Também foi apontada a importância de uma equipe na prefeitura com conhecimento técnico, especializado em planejamento público, em orçamentação, independente, que não precisasse ter uma postura política para executar seu trabalho, com suporte tecnológico adequado para executar as atividades, o que é corroborado por Dantas et al. (2014) em pesquisa realizada com gestores de municípios paraibanos. Consciência da relevância do orçamento por parte dos gestores foi outro ponto abordado, pois se o planejamento é seguido, ele serve de parâmetro para o planejamento subsequente e auxilia para uma melhor tomada de decisão. A importância do acompanhamento social foi destacada, desde que ocorra a simplificação do que é evidenciado à população, que ao compreender pode participar mais ativamente, inclusive com auxílio do controle externo, para que essa participação ocorra de forma efetiva.

“Eu acho que não era assim não. Eu acho que a gente tinha que ter um modelo aonde os municípios eles precisavam ter uma segurança financeira daquilo que vai fazer. Pra que você pudesse fazer, também, um investimento linear” (E1).

“[...] o quanto nós precisamos aí melhorar também os instrumentos de planejamento e controle aí na peça orçamentária. E aí nos leva também a uma reflexão da necessidade de melhoramento aí da administração pública” (E2).

“A sinergia de você ter ali um Secretário de Governo mais técnico do que político. Os que você tem lá, um Secretário de Governo mais político, técnica zero, política mil” (E3).

“Às vezes, o que eu sinto falta e eu vejo uma carência muito grande, de cada gestor ter a consciência da importância daquela peça orçamentária. Às vezes, ele tem a peça orçamentária e determinado gestores, eles andam completamente desalinhado daquilo que foi pensado” (E5).

“Eu sempre acho que a população deve ser mais participativa, não é por falta de conhecimento. Eu acho que ajudaria até bastante o papel do órgão de controle. Isso acho que seria essencial, porque aí teria aplicação efetiva do controle social” (E6).

“Eu acho que os orçamentos deveriam ser simplificados. De uma certa forma eu acho assim que, vamos dizer, o bairro X tem uma arrecadação boa de IPTU, eu acho que esse bairro deveria receber uma atenção, porque incentivava o outro bairro lá a dizer ‘oh, vamos pagar o IPTU para ver se chega mais serviço aqui’” (E9).

“Então, eu acho que é incentivar essas pessoas a estarem juntas da prefeitura, do governo, independentemente de qual seja a gestão. De estar participando das políticas públicas, porque acredito que é só ouvindo as pessoas que a gente vai saber quais são os problemas que tem que ser resolvido” (E11).

“Olha, para mim, na minha cabeça, só vem de fato acho que a capacitação nesse processo orçamentário [...]. Não é um tema que seja fácil de todo mundo entender. Eu acho que quanto mais eu acho que isso divulgar e capacitar, a gente tentar inculcar essa cultura de planejamento e de acompanhamento de execução orçamentária e mostrar de fato para as pessoas o benefício que isso traz, não só para a gestão prefeitura, mas para a população” (E14).

No Quadro 2 estão compilados os problemas apontados pelos entrevistados no processo orçamentário, relacionando-os com as consequências causadas. Buscou-se selecionar os problemas que têm origem interna, os que ocorrem em função de elementos externos, além de separá-los de acordo com sua interferência nas etapas do processo orçamentário analisadas neste estudo.

Quadro 2 - Problemas no processo orçamentário e suas consequências

PROBLEMAS OBSERVADOS NO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO	CONSEQUÊNCIAS AO PROCESSO (CAUSAS DAS VARIAÇÕES)	PLANEJAMENTO	ELABORAÇÃO	ESTUDO	DISCUSSÃO	APROVAÇÃO	EXECUÇÃO	PROBLEMAS
Aumento das despesas correntes	Diminuição no nível de investimentos para cobrir gastos com manutenção	x	x				x	ENDÓGENOS
Queda no nível de arrecadação própria	Menos recursos disponíveis para investimentos	x	x				x	
Dificuldade de arrecadação própria	Dependência das transferências intergovernamentais para manter a máquina pública e realizar investimentos	x	x				x	
Grande parcela do orçamento destinado às despesas obrigatórias	Pouca discricionariedade e reduzido montante de recursos para ser aplicado em investimentos	x	x				x	
Superdimensionamento dos orçamentos	Planejamento inflado criado para modificar o orçamento sem precisar recorrer ao Legislativo	x	x				x	
Queda no nível de investimentos	Aumento da necessidade de infraestrutura nos municípios	x	x				x	
Valores proforma constantes no orçamento	Valores evidenciados apenas para compor o orçamento e que demandam ajustes durante a execução	x	x				x	
Processo orçamentário sem utilidade gerencial	Planejamento não subsidia a tomada de decisão	x	x				x	
Planejamento com foco no processo e não no produto	Planejamento não têm por objetivo atender as demandas sociais, mas sim contemplar demandas do gestor e dos grupos de interesse	x	x				x	
Planejamento voltado aos grupos de interesse	Decisões tomadas não priorizam os interesses da população e causam descrédito no processo	x	x				x	
Planejamento voltado às exigências legais	Planejamento proforma para atender à legislação e que demanda ajustes durante a execução	x	x				x	
Corpo funcional das prefeituras não capacitado	Planejamento falho e maior dependências das assessorias externas	x	x				x	
Falta de estrutura para executar o processo orçamentário	Impossibilidade de se executar um bom planejamento, elaborar um orçamento adequado e executá-lo bem	x	x				x	

Falta de independência do controle interno	Decisões tomadas segundo diretrizes determinadas pelo chefe do Executivo	x	x					x
Falta de integração entre as secretarias de governo	Fragmentação do processo e planejamento falho	x	x					x
Falta de planejamento próprio	Planejamento feito por empresas terceirizadas que nem sempre atende às especificidades do município	x	x					x
Falta de tecnologia para auxiliar o planejamento orçamentário	Impossibilidade de se executar um bom planejamento e ter um acompanhamento profícuo da sua execução	x	x					x
Discricionariedade sem cunho social	Utilização dos recursos discricionários para promoção do gestor ou para atender grupos de interesses	x	x					x
Executivo com gestão centralizadora e/ou com característica política	Decisões tomadas com cunho de interesse pessoal ou para atender grupos de interesses	x	x					x
Terceirização de parte ou de todo o processo orçamentário	Perda da aprendizagem orçamentária, fragmentação do processo e orçamentos que não contemplam as necessidades e especificidades dos municípios	x	x					x
Excesso de mudanças na execução do orçamento (créditos adicionais, remanejamentos, transferências, transposições)	Planejamento sem utilidade e não cumprimento das ações previstas na lei orçamentária							x
Orçamento com muitas mudanças em anos eleitorais e de início de nova gestão	Realização de muitos ajustes no orçamento no último e primeiros anos de gestão							x
Destinação indevida da reserva de contingência	Utilização da reserva como saldo orçamentário e não com as finalidades legais de sua criação							x
Controle paralelo do processo orçamentário	Perda da utilidade gerencial do orçamento							x
Base de governo municipal diferente da base estadual e/ou federal	Diminuição e/ou redução das transferências intergovernamentais, não cumprimento de convênios já firmados	x	x					x
Crise econômica e política	Diminuição da arrecadação e queda nos gastos com investimentos	x	x					x
Dependência das transferências intergovernamentais	Pouca capacidade de investimentos	x	x					x
Transferências intergovernamentais não recebidas em tempo hábil	Impossibilidade de gerir o recurso de forma eficiente	x	x					x
Participação não representativa dos representantes de conselhos municipais no processo orçamentário	Participação social ocorre apenas para atender a legislação ou para promoção política dos representantes de conselhos	x	x					x
Pouca ou nenhuma participação social no processo orçamentário	Não discussão do processo com os principais interessados	x	x					x

EXÓGENOS

Processo orçamentário muito técnico e de difícil compreensão	Pouca ou nenhuma participação social	x	x	x	x	x	x
Individualismo social na participação do processo orçamentário	Participação social não tem visão macro e não é contributiva	x	x	x	x	x	x
Participação extemporânea dos órgãos de controle externo no processo orçamentário (ênfase no Tribunal de Contas)	Possui característica punitiva e não contribui para o melhoramento do processo	x	x	x	x	x	x
Relação política entre Executivo e Legislativo	Decisões tomadas com base em acordos políticos e não fundamentadas em posicionamentos técnicos	x	x	x	x	x	x
Pouco conhecimento sobre o processo orçamentário por parte dos membros do Legislativo	Decisões tomadas com caráter político e não técnico	x	x	x	x	x	x

Fonte: Autoria própria.

As sugestões dos entrevistados para melhoria do processo orçamentário estão evidenciadas no Quadro 3.

Quadro 3 - Sugestões para melhoria do processo orçamentário

SUGESTÕES PARA MELHORIA/APRIMORAMENTO DO PROCESSO	Planejamento	Elaboração	Estudo	Discussão	Aprovação	Execução
Aprimorar a gestão pública	x	x	x	x	x	x
Atualizar o código tributário do município e o cadastro imobiliário	x	x				x
Conscientizar os gestores sobre a importância do orçamento como planejamento das políticas públicas municipais	x	x	x	x	x	x
Controlar a execução por fonte de recurso e vinculação da fonte de recurso	x	x				x
Criar indicadores de acompanhamento que possibilitem identificar se o planejamento está sendo executado como previsto	x	x	x	x	x	x
Criar um setor de inteligência fiscal para aprimorar a arrecadação própria	x	x				x
Elaborar orçamentos mais enxutos, inclusive com sugestão de mudanças legais, como redução dos percentuais obrigatórios, a exemplo de gastos com pessoal	x	x	x	x	x	x
Escutar as demandas da população, divulgar o atendimento a essas demandas, integrar a sociedade ao processo e possibilitar que ela se sinta parte dele	x	x	x	x	x	x
Fomentar a participação social, com suporte do Tribunal de Contas	x	x	x	x	x	x
Formar equipe que desempenhe suas funções pautada em caráter técnico e não político	x	x	x	x		x
Incentivar a participação social de forma cooperativa, inclusive votando para definir a destinação de recursos	x	x	x	x	x	x
Melhorar a execução orçamentária, de forma que ela ocorra de acordo com o planejamento						x
Melhorar os instrumentos de planejamento e de controle	x	x	x	x	x	x
Obedecer a sequência lógica do processo, sem inverter a ordem (primeiro planejar, para depois executar e nunca o contrário)	x	x				x
Planejar de forma a ter mais segurança financeira, principalmente com relação ao montante de transferências intergovernamentais, emendas e convênios	x	x				x
Planejar de forma estruturada, com base científica, com fundamentação em dados e informações úteis e tempestivas	x	x				x
Planejar orçamentos os mais reais possíveis, que traduzam as demandas sociais e a capacidade do município em atendê-las, que não sejam meras peças de ficção	x	x				x
Promover capacitação com a população e membros do legislativo para disseminar a cultura de planejamento, de acompanhamento da execução e mostrar os seus benefícios	x	x	x	x	x	x
Respeitar o planejamento no que se refere às mudanças de destinação de recursos, inicialmente previstos para investimentos, para cobrir gastos correntes	x	x				x
Ser transparente nas ações realizadas e divulgá-las de forma ampla e compreensível	x	x	x	x	x	x
Simplificar a forma de apresentação do orçamento à população e recompensar localidades que contribuam com o processo de forma mais efetiva	x	x	x	x	x	x

Fonte: Autoria própria.

Ao buscar relatos de pessoas que têm relação com o processo orçamentário, percebe-se a complexidade da temática, pois como o orçamento é concebido e executado num contexto

que envolve rigidez legal, conotação política, às vezes arbitrária, e pressão de grupos de interesses, a fala dos envolvidos pode refletir essas características, não permitindo que se tenha um melhor entendimento e maior aprofundamento sobre o objeto investigado. E, ao tratar do fenômeno por meio da técnica de múltiplos casos, esse contexto pode ser agravado, pois como o acesso aos atores orçamentários é difícil (por receio de exposição pessoal, exposição do gestor e exposição do município, mesmo que o anonimato seja garantido), em função das características do processo, essa foi a alternativa escolhida para execução do estudo.

Com o intuito de minimizar e mitigar esses problemas, buscou-se esclarecer aos entrevistados a conotação contributiva do estudo, que busca evidenciar os problemas e apontar possíveis soluções que colaborem com o aprimoramento do processo. Para isso, procurou-se diversificar os atores respondentes e casos pesquisados, a fim de que fosse possível ter um panorama diverso, múltiplo, contraditório e que possibilitasse atingir o objetivo proposto. Como o conhecimento dos respondentes acerca do processo orçamentário varia, para minimizar o ruído de coleta, foi feita a validação semântica do instrumento.

Com base na fala dos entrevistados, foi possível observar que os problemas no contexto orçamentário são estruturais e conjunturais. Têm origem desde o planejamento e continuam ocorrendo durante a execução. Por meio das falas dos entrevistados, foi possível traçar um panorama dos óbices ao processo e suas consequências. Observou-se que os resultados são variações que ocorrem entre planejamento e execução, além do não cumprimento do pacto social que é feito entre governo municipal e população, quando da promulgação da lei orçamentária.

Assim, apontados os problemas e identificadas suas consequências, os entrevistados indicaram um rol de sugestões que podem contribuir com o melhoramento do processo. Com relação aos problemas internos, são apontados elementos sobre os quais a gestão municipal tem possibilidade de aprimorá-los ou minimizar o seu impacto, pois se referem a melhoramento de estrutura física, tecnológica e funcional, fomento à participação social, planejamento e tomada de decisão com embasamento técnico e execução fiel da LOA. Sobre os problemas externos, a gestão possui pouca ou nenhuma interferência, pois dizem respeito à realidade macroeconômica do País, participação social proforma para atender exigências legais, participação social com interesses pessoais, decisões e acordos com caráter político e sem embasamento técnico.

Apesar da gestão pública ter uma característica política muito arraigada, as sugestões apresentadas para melhoria do processo podem ser factíveis e caso sejam levadas à discussão nas prefeituras, câmaras municipais, representações da sociedade civil e órgãos de controle

externo, podem auxiliar na construção de orçamentos municipais mais condizentes à realidade dos municípios e que contemplem melhor as necessidades sociais.

5 CONCLUSÃO

A magnitude das variações que ocorrem entre planejamento e execução de orçamentos de municípios brasileiros não é suficiente para avaliar a efetividade do instrumento, tendo em vista a relevância que aspectos legais, variáveis políticas e grupos de interesse possuem, o que foi corroborado pelo conteúdo das entrevistas realizadas. Igualmente importante é a visão que atores do processo têm sobre orçamento, ao relatarem a ausência de uma cultura que seja voltada para desempenho e efetividade, não desenvolvida principalmente em função da terceirização do processo. Ainda, a ausência de equipe capacitada e falta de estrutura física e tecnológica têm repercussão no planejamento, no orçamento em si e na sua execução. São aspectos que afetam a alocação dos recursos destinados a cobrir as despesas necessárias à oferta dos serviços públicos.

De acordo com os respondentes, o orçamento é visto como instrumento dotado de finalidade meramente fiscal/legal e não gerencial. Há uma preocupação com a conformidade legal para evitar que o gestor incorra em sanções legais, por improbidade administrativa, que podem ter como consequências a suspensão dos seus direitos políticos, a perda da função pública, a indisponibilidade dos seus bens, a obrigação de ressarcir o erário pelos danos causados, dentre outras. Nessa perspectiva, os órgãos de controle externo figuram como verdadeiros clientes do orçamento, quando na verdade a sociedade é que deveria ter a primazia, já que é a principal parte interessada.

A dinâmica social por vezes demanda alterações no orçamento, o que é esperado já que todo planejamento é suscetível a mudanças. Entretanto, modificações que têm origem em interesses meramente políticos ou em situações que não decorrem de necessidades sociais, descredibilizam o instrumento, que é visto como peça de ficção. Superdimensionamento de receitas e despesas para se ter folga orçamentária e não depender de autorização para modificar o orçamento, bem como alocação de valores de forma figurativa apenas para compor o instrumento e ir adequando-os no decorrer da execução, são exemplos de expedientes utilizados que interferem no processo orçamentário e diminuem ou anulam suas prerrogativas gerenciais.

Os entrevistados indicam que a população, beneficiária direta do orçamento público municipal, não participa do processo ou tem participação ínfima. Os espaços de atuação direta são poucos, ineficientes e mesmo quando as demandas são ouvidas, nem sempre são atendidas,

pois são alocadas ao orçamento em forma de dotações mais gerais, cujos recursos acabam tendo destinações diferentes das solicitadas. Por representação, a participação social também se mostra ineficiente, pois ocorre para cumprir exigências legais ou como meio de promoção política dos representantes. Essa realidade aliada à dificuldade de compreensão do que é o orçamento e da sua importância social, são fatores que distanciam ainda mais a participação da sociedade no processo.

Observa-se que são várias as causas das variações que ocorrem entre o planejamento e execução de orçamentos em municípios brasileiros e que têm consequências significativas, pois impactam na oferta de serviços públicos à população. É importante que o processo seja melhorado, principalmente no que concerne a elementos internos, sobre os quais o poder público municipal tem maior gerência. Causas externas, apesar de ocorrerem independentemente da ação dos gestores municipais, podem ser minimizadas com o aprimoramento do processo. É um contexto que incita integração do poder público (Executivo, Legislativo e órgãos de controle externo) e da sociedade civil organizada, que deve ter protagonismo no controle social do processo orçamentário. Porém, mudanças no orçamento, que é um planejamento, continuarão a ser necessárias, mas espera-se que com menor expressividade, tendo por objetivo melhorar a gestão e não por motivações políticas oportunistas (ANESSI-PESSINA; SICILIA; STECCOLINI, 2012).

Apesar das limitações inerentes a estudos de múltiplos casos, esta pesquisa buscou contribuir para a melhoria e aprimoramento do processo orçamentário municipal. Pesquisas futuras podem buscar identificar ações promovidas e divulgadas por municípios que tenham por objetivo fomentar o conhecimento acerca do processo orçamentário, sobretudo voltadas à formação popular acerca da temática. Também é importante investigar se há ações promovidas por órgãos de controle externo (estaduais/municipais) para formação orçamentária e a efetividade dessas ações e possibilidade de replicação. Por fim, parcerias entre Instituições de Ensino Superior que têm grupos de pesquisa voltados à gestão pública, entidades representativas dos municípios, entidades representativas das câmaras legislativas, órgãos federais e estaduais ligados a orçamento, poderiam desenvolver projetos de pesquisa voltados à produção de material para formação popular sobre orçamento, que atingisse não apenas o público adulto, mas também infantil, que possibilitasse fomentar uma cultura orçamentária em âmbito nacional.

No que se refere a implicações práticas, a criação de legislação que exija a formação de equipe própria nas prefeituras para desenvolver o trabalho orçamentário, ocupada por cargos efetivos e que permita o trabalho de consultorias externas apenas para assessoramento seria um

passo relevante para mudar o paradigma de terceirização. Um trabalho conjunto entre os órgãos de controle externo e prefeituras, no intuito de fomentar a participação social de forma efetiva no processo e não apenas para cumprir exigências legais, com incentivo e recompensa para bairros participantes, revertidos na forma de serviços públicos, seria um possível alternativa para incentivar a população a se integrar ao processo.

REFERÊNCIAS

ABREU, Cilair Rodrigues de; CÂMARA, Leonor Moreira. O orçamento público como instrumento de ação governamental: uma análise de suas redefinições no contexto da formulação de políticas públicas de infraestrutura. **Revista de Administração Pública**, [S. l.], v. 49, n. 1, p. 73–90, 2015. a. DOI: 10.1590/0034-76121776. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rap/v49n1/0034-7612-rap-49-01-00073.pdf>.

ANESSI-PESSINA, Eugenio; SICILIA, Mariafrancesca; STECCOLINI, Ileana. Budgeting and rebudgeting in local governments: siamese twins? **Public Administration Review**, [S. l.], v. 72, n. 6, p. 875–884, 2012. DOI: 10.1111/j.1540-6210.2012.02590.x. Disponível em: <http://doi.wiley.com/10.1111/j.1540-6210.2012.02590.x>.

AQUINO, André Carlos Busanelli de; AZEVEDO, Ricardo Rocha de. O "ir" realismo orçamentário nos municípios brasileiros. **Business And Management Review**, [S. l.], v. 5, n. 1, 2015. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/308516369_O_ir_realismo_orcamentario_nos_municipios_brasileiros_The_budgetary_unrealism_in_Brazilian_municipalities.

AQUINO, André Carlos Busanelli de; AZEVEDO, Ricardo Rocha de. Restos a pagar e a perda da credibilidade orçamentária. **Revista de Administração Pública**, [S. l.], v. 51, n. 4, p. 580–595, 2017. b. DOI: 10.1590/0034-7612163584. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rap/v51n4/1982-3134-rap-51-04-00580.pdf>.

ARAÚJO, Luísa; RODRIGUES, Maria De Lurdes. Modelos de análise das políticas públicas. **Sociologia, Problemas e Práticas**, [S. l.], v. 2017, n. 83, p. 11–35, 2016. DOI: 10.7458/SPP2017839969. Disponível em: <https://revistas.rcaap.pt/sociologiapp/article/view/9969/7405>.

AZEVEDO, Ricardo Rocha de; AQUINO, André Carlos Busanelli de. O planejamento em municípios de pequeno porte em São Paulo. **Revista de Contabilidade e Organizações**, [S. l.], v. 10, n. 26, p. 63–76, 2016. b. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rco/article/view/111202/113242>.

AZEVEDO, Ricardo Rocha de. **Imprecisão na estimação orçamentária dos municípios brasileiros**. 2013. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2013. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/96/96133/tde-17032014-110156/publico/RicardoRAzevedo_Corrigida.pdf.

BABBIE, E. **Métodos de pesquisa de survey**. Belo Horizonte: Ed. UFMG, 1999.

BAIÃO, Alexandre Lima; CUNHA, Armando Santos Moreira Da; SOUZA, Flavio Sérgio Rezende Nunes De. Papel das transferências intergovernamentais na equalização fiscal dos municípios brasileiros. **Revista do Serviço Público Brasília**, [S. l.], v. 68, 2017. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/1406/1578>.

BARBOSA FILHO, Fernando de Holanda. A crise econômica de 2014/2017. **Estudos Avançados**, [S. l.], v. 31, n. 89, p. 51–60, 2017. DOI: 10.1590/s0103-40142017.31890006. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-40142017000100051&lng=pt&tlng=pt.

BARDIN, Lawrence. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2011.

BEZERRA FILHO, J. E. **Orçamento aplicado ao setor público: abordagem simples e objetiva**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

BOUKARI, Mamadou; VEIGA, Francisco José. Disentangling political and institutional determinants of budget forecast errors: A comparative approach. **Journal of Comparative Economics**, [S. l.], v. 46, n. 4, p. 1030–1045, 2018. DOI: 10.1016/j.jce.2018.03.002. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.jce.2018.03.002>.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm.

BRASIL. **Emenda Constitucional 95, de 2016. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para instituir o Novo Regime Fiscal, e dá outras providências.**, 2016. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/2016/emendaconstitucional-95-15-dezembro-2016-784029-publicacaooriginal-151558-pl.html>.

BRASIL, Haroldo Guimarães. Processo decisório e a questão orçamentária: Uma analogia. **Revista de Administração Pública**, [S. l.], v. 27, n. 3, p. 115–146, 1993. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/8661/7392>.

CARDANO, M. **Manual de pesquisa qualitativa: a contribuição da teoria da argumentação**. Petrópolis: Vozes, 2017.

CASTRO, Herison Oliveira De. Vinculações de recursos e efeitos sobre a flexibilidade orçamentária do município. **Revista de Administração, Sociedade e Inovação**, [S. l.], v. 2, n. 2, p. 147–166, 2016. Disponível em: <http://www.rasi.vr.uff.br/index.php/rasi/article/view/21/pdf>.

CHORTAREAS, Georgios; LOGOTHETIS, Vasileios; PAPANDREOU, Andreas A. Political budget cycles and reelection prospects in Greece's municipalities. **European Journal of Political Economy**, [S. l.], v. 43, p. 1–13, 2016. DOI: 10.1016/j.ejpoleco.2016.02.001. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1016/j.ejpoleco.2016.02.001>.

CORRÊA, Volnei Alves. O processo político no contexto orçamentário. **Revista de Administração**, [S. l.], v. 15, n. 2, 1980. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/19379/o-processo-politico-no-contexto-orcamentario>.

CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. Porto Alegre: Artmed, 2010.

CRUZ, Cláudia Ferreira da. **Responsabilidade na Gestão Fiscal: um estudo em grandes municípios com base nos pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal no período de 2010-2013**. 2015. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-25062015-094403/publico/TeseClaudiaCruzVC.pdf>.

DANTAS, Fulvio Cesar; ALBUQUERQUE, Lúcia Silva; RÊGO, Thaiseany de Freitas; CARVALHO, José Ribamar Marques de; BATISTA, Fabiano Ferreira. O orçamento público como ferramenta efetiva para gestão e controle financeiro da administração pública: Uma análise da percepção dos gestores municipais da microrregião de Sousa/PB. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, [S. l.], v. 2, n. 1, p. 91–104, 2014. DOI: 10.18405/recfin20140106. Disponível em: <http://periodicos.ufpb.br/ojs2/index.php/recfin/article/view/18006/10577>.

DINIZ, Josedilton Alves. **Eficiência das transferências intergovernamentais para a educação fundamental de municípios brasileiros**. 2012. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-26072012-113928/publico/JosediltonAlvesDinizVC.pdf>.

ERLINA; TARIGAN, Z. A.; MUDA, I. Antecedents of budget quality empirical evidence from provincial government in Indonesia. **International Journal of Economic Research**, [S. l.], v. 14, n. 12, p. 301–312, 2017. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/320335555_Antecedents_of_Budget_Quality_Empirical_Evidence_from_Provincial_Government_In_Indonesia.

FERREIRA, Marco Aurélio Marques; REIS, Anderson de Oliveira; SEDIYAMA, Gislaine Aparecida Santana; SILVA, Ambrozina de Abreu Pereira. Integração entre planejamento e orçamento na administração pública estadual: o caso de Minas Gerais. **Contabilidade Gestão e Governança**, [S. l.], v. 19, n. 1, p. 3–22, 2016. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/40922/integracao-entre-planejamento-e-orcamento-na-administracao-publica-estadual--o-caso-de-minas-gerais>.

FIRJAN. **Índice Firjam de Desenvolvimento Municipal 2018**. Rio de Janeiro. Disponível em: <https://www.firjan.com.br/ifdm/>.

FIRJAN. **Índice Firjan de Gestão Fiscal 2019**. Rio de Janeiro, 2019. Disponível em: https://www.firjan.com.br/data/files/8F/50/19/81/B2E1E610B71B21E6A8A809C2/IFGF-2019_estudo-completo.pdf.

FLICK, U. **Introdução à pesquisa qualitativa**. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2009.

FORRESTER, John P. Municipal capital budgeting: an examination. **Public Budgeting and Finance**, [S. l.], v. 13, n. 2, p. 85–103, 1993. DOI: 10.1111/1540-5850.00977. Disponível em: <http://doi.wiley.com/10.1111/1540-5850.00977>.

FORRESTER, John P.; MULLINS, Daniel R. Rebudgeting: the serial nature of municipal budgetary processes. **Public Administration Review**, [S. l.], v. 52, n. 5, p. 467–473, 1992. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/976806>.

FOWLER JR., F. J. **Pesquisa de levantamento**. 4. ed. Porto Alegre: Penso, 2011.

FREY, Márcia Rosane; MARCUZZO, Juliana Luisa; OLIVEIRA, Carine de. O balanço social como ferramenta de transparência para o setor público municipal. **Revista Universo Contábil**, [S. l.], v. 4, n. 2, p. 75–92, 2008. Disponível em: <http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/909>.

GIACOMONI, J. **Orçamento público**. 17. ed. re ed. São Paulo: Atlas, 2017.

HOU, Yilin; BREWER, Gene A. Substitution and supplementation between co-functional policy instruments: evidence from state budget stabilization practices. **Public Administration Review**, [S. l.], v. 70, n. 6, p. 914–924, 2010. DOI: 10.1111/j.1540-6210.2010.02223.x. Disponível em: <http://doi.wiley.com/10.1111/j.1540-6210.2010.02223.x>.

IBGE, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística**. [s.d.]. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/>. Acesso em: 11 out. 2019.

IBP. **International Budget Partnership**. [s.d.]. Disponível em: <https://www.internationalbudget.org/about-ibp/>. Acesso em: 12 jul. 2019.

JOHANSSON, Tobias; SIVERBO, Sven. The appropriateness of tight budget control in public sector organizations facing budget turbulence. **Management Accounting Research**, [S. l.], v. 25, n. 4, p. 271–283, 2014. DOI: 10.1016/j.mar.2014.04.001. Disponível em: <https://linkinghub.elsevier.com/retrieve/pii/S1044500514000250>.

JUNITA, Afrah; ERLINA; ABUBAKAR, Erwin; ABDULLAH, Syuk. The effect of budget variances on the local government budget changes with legislature size as moderator. **Academic Journal of Economic Studies**, [S. l.], v. 4, n. 1, p. 162–173, 2018. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/323961717_THE_EFFECT_OF_BUDGET_VARIANCES_ON_THE_LOCAL_GOVERNMENT_BUDGET_CHANGES_WITH_LEGISLATURE_SIZE_AS_MODERATOR.

KASDIN, S. An evaluation framework for budget reforms: a guide for assessing public budget systems and selecting budget process reforms. **International Journal of Public Administration**, [S. l.], v. 40, n. 2, p. 150–163, 2017. DOI: 10.1080/01900692.2015.1077462.

LEITE, H. F. Segurança jurídica e elaboração do orçamento público. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, [S. l.], v. 17, n. 86, p. 128–152, 2009. Disponível em: http://harrisonleite.com/wp-content/uploads/2016/12/SEGURANCA_JURIDICA_E_ELABORACAO_DO_ORCAMENTO_PUBLICO.pdf.

LIMA, S. C.; DINIZ, J. A. **Contabilidade pública: análise financeira governamental**. São Paulo: Atlas, 2016.

MAYPER, Alan G.; GRANOF, Michael; GIROUX, Gary. An analysis of municipal budget variances. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, [S. l.], v. 4, n. 1, 1991. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/09513579110003358>.

MELO, Verônica De Souza de; LUNKES, Rogério João; SCHÄFER, Joice Denise; ANTONINI BORTOLUZZI, Daiane. Tomada de decisão em orçamento: o caso da Universidade Federal de Santa Catarina. **Revista Gestão Universitária na América Latina - GUAL**, [S. l.], v. 11, n. 1, p. 253–275, 2018. DOI: 10.5007/1983-4535.2018v11n1p253. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/gual/article/view/1983-4535.2018v11n1p253>.

MILES, M. B.; HUBERMAN, A. M. **Qualitative data analysis: an expanded sourcebook**. 2. ed. Washington: Sage, 1994.

MILES, Matthew B.; HUBERMAN, A. Michael; SALDAÑA, Johnny. **Qualitative data analysis: a methods sourcebook**. Thousand Oaks: Sage, 2013.

OCDE. Draft recommendation of the OECD council on the principles of budgetary governance. 2014. Disponível em: <https://www.oecd.org/gov/budgeting/Recommendation-of-the-Council-on-Budgetary-Governance.pdf>.

PEFA. **Public expenditure and financial accountability**. [s.d.]. Disponível em: <https://www.pefa.org/about>. Acesso em: 14 nov. 2018.

QUEIROZ, Dimas Barrêto de. **Composição dos gastos públicos e resultados eleitorais: Um estudo nos municípios brasileiros**. 2015. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília, 2015. Disponível em: https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/19215/1/2015_DimasBarretodeQueiroz.pdf.

RAZAKI, Khalid A.; LINDBERG, Deborah L. Municipal budgeting: positives, pitfalls, and politics. In: ASBBS ANNUAL CONFERENCE: LAS VEGAS 2012, Las Vegas. **Anais [...]**. Las Vegas p. 775–786. Disponível em: <http://asbbs.org/files/ASBBS2012V1/PDF/R/RazakiK.pdf>.

ROCHA, Marise Magaly Queiroz. **Análise do nível de eficiência no processo de previsão e arrecadação da receita pública dos municípios do estado do Rio Grande do Norte**. 2008. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília, 2008. Disponível em: https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/5168/1/2008_MariseMagalyQRocha.pdf.

SANTOS, D.; SANTOS, V. N.; CUNHA, P. P. **Estudo sobre as despesas com assessoria contábil e jurídica dos municípios goianos e seu reflexo na despesa total de pessoal referente ao 3º quadrimestre de 2018**. Goiânia. Disponível em: <https://www.tcmgo.tc.br/site/wp-content/uploads/2019/07/Estudo-sobre-gastos-com-assessoria-juridica-e-contabil.pdf>.

SANTOS, F. R.; JANKOSKI, A. R. M. C.; OLIVEIRA, A. G.; RASOTO, V. I. O orçamento-programa e a execução de políticas públicas. **Revista do Serviço Público**, [S. l.], v. 68, n. 1,

p. 191–212, 2017. DOI: 10.21874/RSP.V68I1.1038. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/1038/798>.

SAUNDERS, M.; LEWIS, P.; THORNHILL, A. **Research methods for business students**. Harlow: Pearson, 2012.

SEDMIHRADSKÁ, Lucie; HRŮZA, Filip. Rebudgeting in Czech towns. **Ekonomická revue - Central European Review of Economic Issues**, [S. l.], v. 17, n. 3, p. 101–110, 2014. DOI: 10.7327/cerei.2014.09.01. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/270100776_Rebudgeting_in_Czech_towns.

SILVA, Fernanda Aparecida Guedes Honorato da; QUINTELA, Mirelle Cristina de Abreu; VIEIRA, Naldeir dos Santos. Perfil orçamentário de pequenos municípios: o caso do município de Ladainha – MG. **Revista de Administração, Sociedade e Inovação**, [S. l.], v. 4, n. 2, p. 160–182, 2018. Disponível em: <http://www.rasi.vr.uff.br/index.php/rasi/article/view/207/64>.

SILVA, Maurício Corrêa da. **Avaliação de desempenho de governos municipais brasileiros na execução orçamentária da despesa por funções de governo**. 2016. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - UnB/UFPB/UFRN, Brasília, 2016. Disponível em: https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/22320/1/2016_MaurícioCorrêadaSilva.pdf.

TOURINHO, R. **A principiologia jurídica e o controle jurisdicional da discricionariedade administrativa**. 2. ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2013.

VARELA, Patrícia Siqueira. **Indicadores sociais no processo orçamentário do setor público municipal de saúde: um estudo de caso**. 2004. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-12062005-230030/publico/varela.pdf>.

VECCHIA, Eloi Dalla; MONTROYA, Marco Antonio. Orçamento e planejamento municipal: um estudo de caso. **Brazilian Journal of Political Economy**, [S. l.], v. 22, n. 2, p. 136–155, 2002. Disponível em: <http://www.rep.org.br/pdf/86-8.pdf>.

VICENTE, E. F. R.; NASCIMENTO, L. S. A efetividade dos ciclos políticos nos municípios brasileiros: Um enfoque contábil. **Revista de Contabilidade e Organizações**, [S. l.], v. 6, n. 14, p. 106–126, 2012. DOI: 10.11606/rco.v6i14.45402. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rco/article/view/45402>.

VIER, Margarete Blume; SCHREIBER, Dusan. Análise do processo de planejamento orçamentário e de custos no âmbito municipal. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS 2018, **Anais [...]**. [s.l.: s.n.] Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4490/4491>.

WILDAVSKY, Aaron. **The politics of the budgetary process**. Boston: Little, Brown & Company, 1964.

YIN, R. K. **Pesquisa qualitativa do início ao fim**. Porto Alegre: Penso, 2016.

5 CONCLUSÃO

A importância que o orçamento público tem para gestão pública municipal e principalmente para a sociedade, principal beneficiária das ações nele elencadas, foi decisiva para o desenvolvimento deste estudo, que teve origem nas discussões evidenciadas acerca das variações que ocorrem entre planejamento e execução orçamentária, que podem comprometer a oferta de serviços públicos, essenciais à população.

Motivou o desenvolvimento desta pesquisa a contribuição que ela pode oferecer para diminuir a lacuna teórica referente às variações entre planejamento e execução orçamentária, pois além de ser direcionada à análise quantitativa das variações e fatores associados, busca-se, a partir da visão de atores participantes do processo, identificar causas dessas variações, ampliando o que foi feito em pesquisas anteriores, relacionadas à temática.

O objetivo geral do estudo foi analisar variações entre planejamento e execução em orçamentos municipais brasileiros e suas possíveis causas, para tal, foram analisados os dados orçamentários de 3.716 municípios no período de 2015 a 2018, que representa 66,71% dos 5.570 que compõem o universo brasileiro. Também foram realizadas entrevistas com 15 atores do processo orçamentário de 7 municípios do estado de Pernambuco.

O embasamento teórico teve aporte nas premissas da Teoria da Escolha Pública e da Teoria da Agência, além da fundamentação feita com base na literatura acerca da gestão e do planejamento público, bem como do processo orçamentário, que possibilitaram ter uma compreensão acerca da temática abordada, bem como servir de base para discussão dos resultados encontrados.

Os dados sobre os orçamentos municipais foram coletados no sítio eletrônico do SICONFI, base de dados Finbra, extraídos dos Anexos 1 (balanço orçamentário) e 2 (demonstrativo da execução das despesas por função/subfunção) do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), do 6º bimestre de cada ano pesquisado. Como a condição para que o município integrasse a pesquisa era ter dados dos quatro anos pesquisados, um total de 33,29% não fez parte da base analisada, por não apresentar informações para todos os anos. A maior parte dos municípios excluídos eram das regiões Norte e Centro Oeste.

Com a base de dados montada, inicialmente foram calculadas as variações entre planejamento e execução de despesas (totais, por categoria econômica e por função) e receitas (totais e por categoria econômica), com o intuito de se ter um conhecimento sobre o comportamento dos municípios com relação a superestimação ou subestimação de receitas e despesas e possíveis tendências observadas. Com relação às despesas por função, foram

analisadas as 10 mais relevantes em relação ao total de despesas, que representam, na média dos quatro anos analisados, um percentual de 86,88% do total. As análises foram feitas com base na classe populacional e região a que os municípios pertencem.

Foi possível observar que a prática de superestimação de receitas e despesas totais é recorrente na maioria dos municípios, o que ficou evidenciado tanto no resultado médio dos quatro anos, como nos resultados anuais. A análise das receitas por categoria econômica também evidenciou superestimação, com maior expressividade nas de capital. O comportamento das despesas por categoria econômica é semelhante ao das receitas. Quando observadas as despesas por função, todas apresentam percentual alto de superestimação, com exceção da função saúde, que apresentou maior percentual de subestimação em três, dos quatro anos pesquisados.

A ocorrência de superestimação ou subestimação de receitas e despesas, pura e simplesmente, pode ser fruto da necessidade de alterações resultantes do dinamismo social inerente à gestão pública. Ajustes no orçamento podem ser necessários em decorrência do surgimento de novas demandas, durante a execução. Entretanto, também podem ser indício de planejamento falho ou feito com o intuito de se ter uma folga, que permita ajustes durante o exercício fiscal, de acordo com os interesses da gestão. Então, é importante que seja vista a magnitude dessas variações entre planejamento e execução, pois se forem significativas, podem comprometer a oferta dos serviços públicos.

Para analisar a extensão das variações entre as ações elencadas na LOA e a execução, foi utilizada a metodologia PEFA, que analisa a credibilidade dos orçamentos por meio de três indicadores e seis dimensões, que compõem o pilar 1 da metodologia. Por meio do primeiro indicador, observou-se a variação entre previsão e execução das despesas totais. Foi possível identificar que os orçamentos de um terço dos municípios foram classificados com o pior resultado, ou seja, executam suas despesas em percentuais muito superiores ou inferiores ao planejado. Os dois terços restantes, apesar de apresentarem variações, não são tão expressivas, o que indica que as despesas totais são executadas em valores próximos ao planejado.

O segundo indicador, formado por três dimensões, analisou a variação ocorrida entre valores de elementos de despesa (por função e por categoria econômica) e o montante médio de despesas imputadas às reservas de contingência em relação à despesa total. Diferentemente do que ocorreu com as despesas totais, as despesas por função e por categoria econômica apresentaram altos percentuais de variações entre os elementos, a maior parte dos municípios foi classificada com o pior resultado. Com relação ao montante médio de despesas, atribuídas às reservas de contingência, em relação ao total de despesas, a grande maioria dos municípios

obteve a melhor classificação, evidenciando que os municípios pesquisados não atribuem um percentual significativo de despesas a esse tipo de reserva.

Os resultados do segundo indicador evidenciam uma informação relevante, pois mostram que as grandes mudanças nas despesas orçamentárias ocorrem entre elementos, ou seja, internamente, entre as funções e entre despesas correntes e de capital. A análise realizada evidencia a sua importância, pois caso sejam observadas apenas as variações da despesa total, poder-se-ia imaginar que os municípios estariam executando seus orçamentos próximos ao que foi planejado, o que na realidade não ocorre, pois mudanças significativas entre elementos podem ter como resultado a não prestação de serviços públicos previamente traçados.

O terceiro indicador, formado por duas dimensões, possibilitou identificar as variações entre planejamento e execução das receitas totais e das receitas por categoria econômica. Com relação as receitas totais, observou-se que as variações entre planejamento e execução são expressivas, tendo a maior parte dos municípios recebido a pior classificação. As variações são mais expressivas quando a análise é feita entre elementos de receita por categoria econômica. As receitas correntes e principalmente as de capital são realizadas em percentuais muito distantes do que foi planejado. Esse resultado também é relevante, pois as despesas só podem ser executadas caso possuam recursos para custeá-las e, a partir do momento que as receitas planejadas não se concretizam, o orçamento precisa ser modificado, com a diminuição ou cancelamento de serviços públicos previstos na LOA. O contrário também pode ocorrer, receitas não previstas, caso sejam arrecadas, demandarão ajustes no orçamento para contemplar despesas não elencadas no planejamento inicial.

Com os resultados dos três indicadores, foi feita uma classificação dos orçamentos para identificar os que eram mais precisos e os menos precisos. Nos dois triênios analisados, cerca de metade dos municípios pesquisados tiveram seus orçamentos classificados como menos precisos. Esse é um dado importante, pois evidencia que a gestão orçamentária desses governos locais apresenta problemas que podem comprometer a oferta de serviços essenciais à população.

A classificação que segregou os orçamentos em mais precisos e menos precisos foi utilizada como variável dependente (binária) para identificar variáveis independentes que pudessem estar relacionadas com essa precisão. Para tal, foram agrupadas variáveis em três dimensões, estrutura e planejamento (despesas com controle interno, com tecnologia da informação, com formação de RH, com planejamento e orçamento, restos a pagar processados e arrecadação própria, das quais esperava-se que apenas restos a pagar processados tivesse relação negativa com a precisão, as outras cinco deveriam apresentar relação positiva),

econômica (PIB per capita, IFGF e solvência de longo prazo, os três com expectativa de apresentarem relação positiva com a precisão) e social (IDHM com expectativa de relação positiva e coeficiente de Gini com expectativa de relação negativa).

Definidas as variáveis, foram rodadas regressões logísticas para os quatro modelos definidos, dois para cada triênio. Os modelos tiveram origem na análise de agrupamento realizada, que teve por objetivo possibilitar que o estudo fosse feito em municípios com características semelhantes, face a diversidade existente entre os entes municipais brasileiros.

Das cinco hipóteses definidas para a análise, três foram confirmadas e duas foram confirmadas parcialmente. Dentre as variáveis, despesas com recursos humanos foi significativa para os modelos 2 e 4, restos a pagar processados foi significativa para os quatro modelos, PIB per capita foi significativa para os modelos 1 e 3 e IDHM foi significativa para os quatro modelos. Como as demais variáveis não foram significativas, dos resultados puderam ser extraídas as direções dos coeficientes, ou seja, o sentido da probabilidade que elas apresentam de interferir na precisão do orçamento.

As variáveis despesas com planejamento e orçamento e despesas com tecnologia da informação apresentaram relação positiva, ou seja, têm a probabilidade de impactar na precisão dos orçamentos. Despesas com controle interno não evidenciaram relação com a precisão orçamentária. Despesas com formação de recursos humanos apresentaram relação negativa, contrária ao esperado, e apresentaram significância em dois modelos. A arrecadação de receita própria apresentou relação positiva para municípios com menor população e negativa para municípios mais populosos. Pelo exposto, a primeira hipótese do estudo, que indica que fatores estruturais e de planejamento têm relação positiva com a precisão orçamentária, foi parcialmente confirmada.

A variável restos a pagar processados evidenciou a probabilidade de interferir negativamente na precisão orçamentária, sendo significativa para os quatro modelos. Assim, a segunda hipótese de que despesas do exercício com pagamento postergado para exercícios subsequentes influenciam negativamente a precisão dos orçamentos, foi confirmada.

Na dimensão econômica, PIB per capita apresentou efeito positivo para todos os modelos e foi significante para os modelos 1 e 3, confirmando a relação esperada. O IFGF apresentou relação negativa para os modelos 1 e 4 e positiva para os modelos 2 e 3, como a magnitude do efeito positivo foi baixa, os resultados indicam direção contrária à esperada. A solvência de longo prazo apresentou efeito positivo em três modelos, sendo a relação parcialmente confirmada. Então, a terceira hipótese do estudo, que trata da influência de fatores econômicos na precisão dos orçamentos, foi parcialmente confirmada.

O IDHM apresentou relação positiva e foi significativo para todos os modelos, confirmando a relação esperada, indicando que há probabilidade de o desenvolvimento humano influenciar positivamente a precisão orçamentária, confirmando a quarta hipótese da pesquisa. O coeficiente de Gini apresentou efetivo negativo para todos os modelos, confirmando a quinta hipótese do estudo, segundo a qual a desigualdade social influencia negativamente a precisão orçamentária.

Por fim, foram realizadas entrevistas semiestruturadas com 15 atores orçamentários, dos sete 7 municípios pernambucanos que foram os casos analisados no estudo. O objetivo foi verificar, segundo a ótica dos entrevistados, causas das variações orçamentárias. A análise do conteúdo das entrevistas evidenciou que, na maior parte dos municípios que integraram a amostra, a prática orçamentária não é desenvolvida nas prefeituras, ela se concentra em empresas de assessoria, contratadas pelos municípios, o que dificulta a formação de uma cultura orçamentária nos governos locais. Alguns entrevistados se posicionam favoravelmente à contratação dessas empresas e outros se mostraram contrários, pois relatam que os orçamentos elaborados por elas têm uma estrutura preestabelecida, que nem sempre contempla as reais necessidades dos municípios.

Essa realidade tem como resultado a falta de integração entre as etapas do processo, que pode ter como consequência a necessidade de alterações no orçamento. Outro fator evidenciado foi a falta, nos municípios, de equipe especializada e formada por servidores efetivos, para estar à frente do processo orçamentário. A falta de estrutura física e tecnológica, segundo os entrevistados, também têm impacto no processo.

Também foi observado que há uma preocupação em atender às exigências legais, para que os municípios e os gestores não incorram em sanções, com decisões que são tomadas e que nem sempre priorizam as demandas sociais. Como também decisões que beneficiam o próprio gestor ou grupos de interesses. Esses fatores separadamente ou em conjunto, refletem no planejamento e podem provocar mudanças na execução.

Os entrevistados foram unânimes acerca da importância da participação popular no processo. Porém, evidenciaram que ela praticamente não ocorre e se acontece é proforma, apenas para atender exigências legais, mas sem efetiva contribuição. Na opinião dos respondentes, há um descrédito por parte da população com relação à gestão pública, o que prejudica sobremaneira o controle social do orçamento, além do que, alguns representantes da sociedade que participam, o fazem em benefício próprio e não na defesa do interesse coletivo.

O tribunal de contas, segundo os atores orçamentários, tem uma atuação no processo voltada à fiscalização e punição. Porém, os respondentes indicam que poderia existir um

trabalho voltado à orientação, com acompanhamento durante o exercício, auxiliando na execução do orçamento, o que não ocorre pelo fato da análise das contas ser *ex post*. Porém, foi constatado que esse acompanhamento ocorre em municípios maiores, segundo relato de atores orçamentários de grandes municípios que integram a amostra pesquisada.

Pouco investimento em infraestrutura, aumento dos gastos correntes, queda de arrecadação, dependência cada vez maior das transferências intergovernamentais, cargos ocupados por meio de indicação política por pessoas sem capacidade para desempenhar a função que exercem, falta de planejamento, falta de integração entre as secretarias municipais, são elementos, segundo os respondentes, que impactam no processo orçamentário e que se não forem considerados ou minimizados no planejamento, demandam ajustes no orçamento durante a execução.

Os valores alocados no orçamento, segundo os respondentes, normalmente têm por base os montantes do ano anterior, sobre os quais são aplicados reajustes, indicando que a prática incremental é predominante, mesmo que não seja a ideal, pois pode indicar a não atualização do orçamento e implicar em ajustes para atender demandas não contempladas no planejamento. Outro aspecto destacado é que muitos valores são alocados figurativamente e/ou em montantes superiores aos reais, pois possibilitam uma folga orçamentária para que ajustes sejam feitos de acordo com o surgimento das demandas, ou para que o Executivo não precise recorrer ao Legislativo para suplementar o orçamento, além de possibilitarem gastos sem a respectiva receita para cobri-los, implicando na inscrição de restos a pagar, que podem causar desequilíbrio financeiro em exercícios subsequentes.

O controle interno desempenha papel fundamental no processo orçamentário, segundo os entrevistados, pois pode propiciar a integração necessária entre as secretarias municipais, produzindo relatórios e acompanhando as ações. Entretanto, suas atividades podem ser prejudicadas por falta de autonomia, já que a maior parte dos entrevistados evidencia que os controladores não são servidores efetivos.

A relação entre Executivo e Legislativo, de acordo com a maioria dos atores entrevistados, ocorre de forma tranquila, porém pautada numa relação de interesses políticos, que nem sempre traduzem os reais anseios sociais, apesar do Legislativo ser o representante da população no processo. Muitos respondentes expressam a falta de conhecimento técnico, por parte dos representantes da câmara, para se ter uma atuação mais efetiva na aprovação e no controle da execução do orçamento.

Outro aspecto considerado pelos respondentes foi com relação às despesas de capital, que dependem de receitas com pouca probabilidade de realização, mas que são alocadas no

orçamento para evitar, caso se concretizem, necessidade de autorização por parte do legislativo para que sejam executadas, o que provoca variações expressivas entre o planejamento e a execução orçamentária de receitas e despesas de capital.

Pelo exposto, a tese defendida neste trabalho de que as variações entre planejamento e execução em orçamentos públicos municipais resultam da coincidência de múltiplos fatores, especialmente a condição administrativa e financeira dos municípios, as estratégias adotadas pelos gestores para enfrentar a rigidez normativa inerente ao processo orçamentário e a natureza e motivação das decisões tomadas, geralmente de caráter eminentemente político, por esta razão, arbitrárias, foi confirmada pelos resultados apresentados.

Os resultados evidenciam um processo complexo, com participação de atores distintos, que nem sempre buscam atender ao coletivo, mas sim a interesses próprios. Essa conotação política, atrelada a deficiências estruturais, tecnológicas e de pessoal, tem como consequência planejamento falhos ou elaborados intencionalmente para possibilitar mudanças, que apresentam, na execução, distanciamento da proposta evidenciada na LOA, comprometendo a oferta de serviços públicos importantes à população, que normalmente está à margem do processo, seja pela impossibilidade de participação, seja pelo descrédito que possui na gestão pública.

Assim, o trabalho apresenta contribuições de natureza teórica, metodológica e prática. A pesquisa amplia a discussão na literatura acerca das variações observadas entre planejamento e execução em orçamentos municipais, trazendo elementos não apenas de caráter quantitativo, mas também qualitativo, ao integrar resultados oriundos dos dados orçamentários divulgados pelos municípios pesquisados, com a percepção de atores do processo acerca das causas que provocam variações no planejamento inicial realizado.

A utilização integrada de procedimentos, propostos na tese, para análise das variações, possibilitou uma visão aprofundada da execução dos orçamentos municipais, que não seria possível por meio de análise de elementos orçamentários por valores totais, pois acredita-se que por serem auditados pelos órgãos de controle externo, há maior preocupação da gestão municipal em não evidenciar, na execução, tanto distanciamento do planejamento. Ao analisar variações internas (entre elementos por função e categoria econômica), foi possível identificar mudanças expressivas no orçamento.

Metodologicamente, a triangulação de métodos (levantamento, análise quantitativa, análise qualitativa) permitiu uma visão do processo orçamentário por perspectivas distintas, igualmente contributivas, que possibilitaram integrar informações e evidenciar resultados que só números não conseguiriam apreender, pois o orçamento sofre influência de variáveis

comportamentais, oriundas da ação de inúmeros sujeitos que fazem parte do processo. Assim, as entrevistas com atores orçamentários trouxeram uma visão interna da realidade orçamentária, de pessoas com olhar habilitado, pois lidam cotidianamente com o orçamento público municipal.

Como contribuição prática, ao evidenciar mudanças que podem aprimorar o processo orçamentário, indicadas pelos entrevistados, os elaboradores do orçamento podem adotar algumas das ações propostas, que sejam exequíveis de acordo com a realidade de cada governo local e podem contribuir com o processo, atenuando a necessidade de modificações no planejamento, durante a execução orçamentária.

Ainda, contribui sugerindo possibilidades de inserção social no processo, pois como principal interessada, a sociedade precisa estar presente na elaboração e na execução do orçamento, exercendo o controle social, cobrando da gestão pública a efetivação de ações que promovam o bem estar social, assegurando a efetividade de serviços essenciais, garantidos constitucionalmente.

As limitações do estudo estão relacionadas ao recorte temporal estabelecido, pois não há dados agregados dos orçamentos municipais brasileiros antes de 2015. Também, no que se refere ao estudo de múltiplos casos, que não possibilitam generalizar resultados, mas tão somente aprofundar a análise nos casos pesquisados. Porém, as limitações remetem a sugestões para futuras pesquisas.

A metodologia PEFA pode ser empregada para analisar variações entre períodos que contemplem ciclos políticos diferentes, com ou sem reeleição do gestor. Trabalhos podem ser desenvolvidos considerando variáveis não utilizadas neste estudo e que podem interferir na precisão orçamentária, inclusive oriundas de aspectos qualitativos. Também é importante o desenvolvimento de pesquisas com atores orçamentários, semelhante a esta, inclusive utilizando o mesmo instrumento ou similar, em outros estados, para verificar se as causas apontadas convergem ou há outras não observadas neste estudo.

Por fim, sugere-se a realização de pesquisas que busquem identificar ações de promoção da educação orçamentária popular, seja de iniciativa pública ou privada, para analisar como se dá essa educação e se ela pode ser estendida em nível nacional, por meio de parcerias. É necessário um movimento que busque formar e informar as pessoas sobre a importância do orçamento público, sobretudo em nível municipal, para que haja o fomento do controle social sobre um instrumento que é relevante à condução da gestão pública, mas também de grande importância para a sociedade.

REFERÊNCIAS

ABREU, Cilair Rodrigues de; CÂMARA, Leonor Moreira. O orçamento público como instrumento de ação governamental: uma análise de suas redefinições no contexto da formulação de políticas públicas de infraestrutura. **Revista de Administração Pública**, [S. l.], v. 49, n. 1, p. 73–90, 2015. a. DOI: 10.1590/0034-76121776. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rap/v49n1/0034-7612-rap-49-01-00073.pdf>.

ABREU, Júlio Cesar Andrade de. Participação democrática em ambientes digitais: o desenho institucional do orçamento participativo digital. **Cadernos EBAPE.BR**, [S. l.], v. 14, n. 3, p. 794–820, 2016. a. DOI: 10.1590/1679-395131558. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1679-39512016000300794&lng=pt&tlng=pt.

ABREU, Welles Matias de; GOMES, Ricardo Corrêa. Orçamento público: análise da formulação de estratégias sob a perspectiva do planejamento emancipatório e desenvolvimentista. **Revista do Serviço Público**, [S. l.], v. 61, n. 3, p. 269–286, 2010. Disponível em:

<https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/1660/1/Or%C3%A7amento%20p%C3%ABlico%20an%C3%A1lise%20da%20formula%C3%A7%C3%A3o%20de%20estrat%C3%A9gias%20sob%20a%20perspectiva%20do%20planejamento%20emancipat%C3%B3rio%20e%20desenvolvimentista.pdf>.

ABREU, Welles Matias de; GOMES, Ricardo Corrêa. O orçamento público brasileiro e a perspectiva emancipatória: existem evidências empíricas que sustentam esta aproximação? **Revista de Administração Pública**, [S. l.], v. 47, n. 2, p. 515–540, 2013. b. DOI: 10.1590/S0034-76122013000200011. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rap/v47n2/v47n2a11.pdf>.

ABREU, Welles Matias de; GOMES, Ricardo Corrêa; ALFINITO, Solange. Transparência fiscal explica desenvolvimento social nos Estados brasileiros? **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, [S. l.], v. 10, n. 2, p. 54–69, 2015. Disponível em: <http://www.atenas.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/ufrrj/article/view/2552/2162>.

ABREU, Welles Matias de; NEIVA, Vinícius Mendonça; LIMA, Nerylson. Modelos de tomada de decisão no processo orçamentário brasileiro: uma agenda de pesquisas. **Revista do Serviço Público**, [S. l.], v. 63, n. 2, p. 135–155, 2012. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/92/88>.

ANESSI-PESSINA, Eugenio; SICILIA, Mariafrancesca; STECCOLINI, Ileana. Budgeting and rebudgeting in local governments: siamese twins? **Public Administration Review**, [S. l.], v. 72, n. 6, p. 875–884, 2012. DOI: 10.1111/j.1540-6210.2012.02590.x. Disponível em: <http://doi.wiley.com/10.1111/j.1540-6210.2012.02590.x>.

AQUINO, André Carlos Busanelli de; AZEVEDO, Ricardo Rocha de. O "ir" realismo orçamentário nos municípios brasileiros. **Business And Management Review**, [S. l.], v. 5, n. 1, 2015. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/308516369_O_ir_realismo_orcamentario_nos_municipios_brasileiros_The_budgetary_unrealism_in_Brazilian_municipalities.

AQUINO, André Carlos Busanelli de; AZEVEDO, Ricardo Rocha de. Restos a pagar e a perda da credibilidade orçamentária. **Revista de Administração Pública**, [S. l.], v. 51, n. 4, p. 580–595, 2017. b. DOI: 10.1590/0034-7612163584. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rap/v51n4/1982-3134-rap-51-04-00580.pdf>.

ARAÚJO, Luísa; RODRIGUES, Maria De Lurdes. Modelos de análise das políticas públicas. **Sociologia, Problemas e Práticas**, [S. l.], v. 2017, n. 83, p. 11–35, 2016. DOI: 10.7458/SPP2017839969. Disponível em: <https://revistas.rcaap.pt/sociologiapp/article/view/9969/7405>.

ASSIS, Luiz Gustavo Bambini de. **Processo legislativo e orçamento público: a função de controle do parlamento**. 2009. Tese (Doutorado em Direito do Estado) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2134/tde-30042010-083530/publico/Luiz_Gustavo_Bambini_de_Assis_Tese.pdf.

AZEVEDO, Ricardo Rocha de; AQUINO, André Carlos Busanelli de. O planejamento em municípios de pequeno porte em São Paulo. **Revista de Contabilidade e Organizações**, [S. l.], v. 10, n. 26, p. 63–76, 2016. b. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rco/article/view/111202/113242>.

AZEVEDO, Ricardo Rocha de. **Imprecisão na estimação orçamentária dos municípios brasileiros**. 2013. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2013. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/96/96133/tde-17032014-110156/publico/RicardoRAzevedo_Corrigida.pdf.

BABBIE, E. **Métodos de pesquisa de survey**. Belo Horizonte: Ed. UFMG, 1999.

BAIÃO, Alexandre Lima; CUNHA, Armando Santos Moreira Da; SOUZA, Flavio Sérgio Rezende Nunes De. Papel das transferências intergovernamentais na equalização fiscal dos municípios brasileiros. **Revista do Serviço Público Brasília**, [S. l.], v. 68, 2017. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/1406/1578>.

BARBOSA FILHO, Fernando de Holanda. A crise econômica de 2014/2017. **Estudos Avançados**, [S. l.], v. 31, n. 89, p. 51–60, 2017. DOI: 10.1590/s0103-40142017.31890006. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-40142017000100051&lng=pt&tlng=pt.

BARDIN, Lawrence. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2011.

BENITO, Bernardino; GUILLAMÓN, María-Dolores; BASTIDA, Francisco. Budget forecast deviations in municipal governments: determinants and implications. **Australian Accounting Review**, [S. l.], v. 25, n. 1, p. 45–70, 2015. DOI: 10.1111/auar.12071. Disponível em: <http://doi.wiley.com/10.1111/auar.12071>.

BERNABEL, Rodolfo Talaisys. **Teoria da escolha pública: uma introdução crítica**. 2009. Tese (Doutorado em Ciência Política) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: https://teses.usp.br/teses/disponiveis/8/8131/tde-23112009-124613/publico/RODOLPHO_TALAISYS_BERNABEL.pdf.

BEZERRA FILHO, J. E. **Orçamento aplicado ao setor público: abordagem simples e objetiva**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

BLYBERG, Ann. O caso da alocação indevida: direitos econômicos e sociais e orçamento público. **Sur. Revista Internacional de Direitos Humanos**, [S. l.], v. 6, n. 11, p. 134–153, 2009. DOI: 10.1590/S1806-64452009000200007. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/sur/v6n11/07.pdf>.

BORGES, Erivan Ferreira. **Educação fiscal e eficiência pública: Um estudo das suas relações a partir da gestão de recursos pela administração municipal**. 2012. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - UnB/UFPB/UFRN, Brasília, 2012. Disponível em: http://ppgcont.unb.br/images/PPGCCMULTI/Teses/dout_tese_006.pdf.

BOUKARI, Mamadou; VEIGA, Francisco José. Disentangling political and institutional determinants of budget forecast errors: A comparative approach. **Journal of Comparative Economics**, [S. l.], v. 46, n. 4, p. 1030–1045, 2018. DOI: 10.1016/j.jce.2018.03.002. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.jce.2018.03.002>.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm.

BRASIL. **Portaria No 42, de 14 de abril de 1999 (atualizada)**, 1999. Disponível em: http://www.orcamentofederal.gov.br/orcamentos-anuais/orcamento-1999/Portaria_Ministerial_42_de_140499.pdf/.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm.

BRASIL. **Emenda Constitucional 95, de 2016. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para instituir o Novo Regime Fiscal, e dá outras providências.**, 2016. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/2016/emendaconstitucional-95-15-dezembro-2016-784029-publicacaooriginal-151558-pl.html>.

BRASIL, Haroldo Guimarães. Processo decisório e a questão orçamentária: Uma analogia. **Revista de Administração Pública**, [S. l.], v. 27, n. 3, p. 115–146, 1993. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/8661/7392>.

BRELÀZ, Gabriela de; ALVES, Mário Aquino. O processo de institucionalização da participação na Câmara Municipal de São Paulo: uma análise das audiências públicas do orçamento (1990-2010). **Revista de Administração Pública**, [S. l.], v. 47, n. 4, p. 803–826, 2013. DOI: 10.1590/S0034-76122013000400001. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rap/v47n4/v47n4a01.pdf>.

BREUNIG, C.; KOSKI, C.; MORTENSEN, P. B. Stability and punctuations in public spending: a comparative study of budget functions. **Journal of Public Administration Research and Theory**, [S. l.], v. 20, n. 3, p. 703–722, 2010. DOI: 10.1093/jopart/mup028. Disponível em: <https://academic.oup.com/jpart/article-lookup/doi/10.1093/jopart/mup028>.

CARDANO, M. **Manual de pesquisa qualitativa: a contribuição da teoria da argumentação**.

Petrópolis: Vozes, 2017.

CASSIDY, Glenn; KAMLET, Mark S.; NAGIN, Daniel S. An empirical examination of bias in revenue forecasts by state governments. **International Journal of Forecasting**, [S. l.], v. 5, n. 3, p. 321–331, 1989. DOI: 10.1016/0169-2070(89)90036-8. Disponível em: <https://linkinghub.elsevier.com/retrieve/pii/0169207089900368>.

CASTRO, Herison Oliveira De. Vinculações de recursos e efeitos sobre a flexibilidade orçamentária do município. **Revista de Administração, Sociedade e Inovação**, [S. l.], v. 2, n. 2, p. 147–166, 2016. Disponível em: <http://www.rasi.vr.uff.br/index.php/rasi/article/view/21/pdf>.

CHEIB, Arthur Silva. **Maximização do orçamento à luz da teoria da escolha pública**: Uma análise do Estado de Minas Gerais. 2016. Monografia (Bacharelado em Administração Pública) - Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho da Fundação João Pinheiro, Belo Horizonte, 2016. Disponível em: [http://monografias.fjp.mg.gov.br/bitstream/123456789/2256/3/Maximização do orçamento à luz da teoria da escolha pública.pdf](http://monografias.fjp.mg.gov.br/bitstream/123456789/2256/3/Maximização%20do%20orçamento%20à%20luz%20da%20teoria%20da%20escolha%20pública.pdf).

CHORTAREAS, Georgios; LOGOTHETIS, Vasileios; PAPANDREOU, Andreas A. Political budget cycles and reelection prospects in Greece's municipalities. **European Journal of Political Economy**, [S. l.], v. 43, p. 1–13, 2016. DOI: 10.1016/j.ejpoleco.2016.02.001. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1016/j.ejpoleco.2016.02.001>.

CHUNG, I. H. Adoption of a separate capital budget in local governments: Empirical evidence from Georgia. **Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management**, [S. l.], v. 25, n. 4, p. 617–643, 2013. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/JPBAFM-25-04-2013-B002/full/html>.

CORRAR, Luiz J.; PAULO, Edilson; FILHO, José Maria Dias. (Coord.) **Análise multivariada para cursos de Administração, Ciências Contábeis e Economia**. São Paulo: Atlas, 2009.

CORRÊA, Volnei Alves. O processo político no contexto orçamentário. **Revista de Administração**, [S. l.], v. 15, n. 2, 1980. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/19379/o-processo-politico-no-contexto-orcamentario>.

COUTINHO, Mauricio C. Finanças públicas no município de Campinas, 1980-88. **Revista de Administração Pública**, [S. l.], v. 25, n. 2, 1991. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/8975/7875>.

COUTO, Lucas Carrilho do; BARBOSA NETO, João Estevão; RESENDE, Leandro Lima. Flexibilidade do orçamento público perante a execução orçamentária. **Revista Mineira de Contabilidade**, [S. l.], v. 19, n. 1, p. 42–54, 2018. Disponível em: <http://revista.crcmg.org.br/index.php?journal=rmc&page=article&op=view&path%5B%5D=739&path%5B%5D=577594>.

CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa**: métodos qualitativo, quantitativo e misto. Porto Alegre: Artmed, 2010.

CRESWELL, John W.; CLARK, Vicki L. **Pesquisa de métodos mistos**. 2. ed. Porto Alegre: Penso, 2013.

CRUZ, Cláudia Ferreira da. **Responsabilidade na Gestão Fiscal**: um estudo em grandes municípios com base nos pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal no período de 2010-2013. 2015. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-25062015-094403/publico/TeseClaudiaCruzVC.pdf>.

CRUZ, Cláudia Ferreira da; FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa. Transparência na elaboração, execução e prestação de contas do orçamento municipal: Um estudo em um município Brasileiro. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, [S. l.], v. 13, n. 2, p. 1–14, 2008. a. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rcmccuerj/article/view/5543/4031>.

CRUZ, Cláudia Ferreira da; FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa; SILVA, Lino Martins da. Tendências teóricas nos estudos com abordagem na divulgação e transparência de informações sobre gestão pública. In: III ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO DA INFORMAÇÃO (ENADI) 2011, Porto Alegre. **Anais [...]**. Porto Alegre: ANPAD, 2011. p. 1–17. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/EnADI192.pdf>.

DANTAS, Fulvio Cesar; ALBUQUERQUE, Lúcia Silva; RÊGO, Thaiseany de Freitas; CARVALHO, José Ribamar Marques de; BATISTA, Fabiano Ferreira. O orçamento público como ferramenta efetiva para gestão e controle financeiro da administração pública: Uma análise da percepção dos gestores municipais da microrregião de Sousa/PB. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, [S. l.], v. 2, n. 1, p. 91–104, 2014. DOI: 10.18405/recfin20140106. Disponível em: <http://periodicos.ufpb.br/ojs2/index.php/recfin/article/view/18006/10577>.

DINIZ, Josedilton Alves. **Eficiência das transferências intergovernamentais para a educação fundamental de municípios brasileiros**. 2012. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-26072012-113928/publico/JosediltonAlvesDinizVC.pdf>.

ERLINA; TARIGAN, Z. A.; MUDA, I. Antecedents of budget quality empirical evidence from provincial government in Indonesia. **International Journal of Economic Research**, [S. l.], v. 14, n. 12, p. 301–312, 2017. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/320335555_Antecedents_of_Budget_Quality_Empirical_Evidence_from_Provincial_Government_In_Indonesia.

FÁVERO, Luiz Paulo; BELFIORE, Patrícia; SILVA, Fabiana Lopes Da; CHA, Betty Lilian. **Análise de dados**: modelagem multivariada para tomada de decisões. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

FERREIRA, Marco Aurélio Marques; REIS, Anderson de Oliveira; SEDIYAMA, Gislaine Aparecida Santana; SILVA, Ambrozina de Abreu Pereira. Integração entre planejamento e orçamento na administração pública estadual: o caso de Minas Gerais. **Contabilidade Gestão e Governança**, [S. l.], v. 19, n. 1, p. 3–22, 2016. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/40922/integracao-entre-planejamento-e-orcamento->

na-administracao-publica-estadual--o-caso-de-minas-gerais.

FIGUEIREDO FILHO, Dalson Britto; PARANHOS, Ranulfo; ROCHA, Enivaldo C. da; BATISTA, Mariana; SILVA JR., José Alexandre da; SANTOS, Manoel L. Wanderley D.; MARINO, Jacira Guiro. When is statistical significance not significant? **Brazilian Political Science Review**, [S. l.], v. 7, n. 1, p. 31–55, 2013. DOI: 10.1590/S1981-38212013000100002. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1981-38212013000100002&lng=en&tlng=en.

FIRJAN. **Índice Firjam de Desenvolvimento Municipal 2018**. Rio de Janeiro. Disponível em: <https://www.firjan.com.br/ifdm/>.

FIRJAN. **Índice Firjan de Gestão Fiscal 2019**. Rio de Janeiro, 2019. Disponível em: https://www.firjan.com.br/data/files/8F/50/19/81/B2E1E610B71B21E6A8A809C2/IFGF-2019_estudo-completo.pdf.

FITTIPALDI, Italo; COSTA, Saulo Felipe; ARAÚJO, Clettiane Medeiros Costa De. O gasto público federal brasileiro: um perfil incrementalista? **Revista do Serviço Público**, [S. l.], v. 68, n. 3, p. 611–630, 2017. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/1332/1579>.

FLICK, U. **Introdução à pesquisa qualitativa**. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2009.

FORRESTER, John P. Municipal capital budgeting: an examination. **Public Budgeting and Finance**, [S. l.], v. 13, n. 2, p. 85–103, 1993. DOI: 10.1111/1540-5850.00977. Disponível em: <http://doi.wiley.com/10.1111/1540-5850.00977>.

FORRESTER, John P.; MULLINS, Daniel R. Rebudgeting: the serial nature of municipal budgetary processes. **Public Administration Review**, [S. l.], v. 52, n. 5, p. 467–473, 1992. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/976806>.

FOWLER JR., F. J. **Pesquisa de levantamento**. 4. ed. Porto Alegre: Penso, 2011.

FREY, Márcia Rosane; MARCUZZO, Juliana Luisa; OLIVEIRA, Carine de. O balanço social como ferramenta de transparência para o setor público municipal. **Revista Universo Contábil**, [S. l.], v. 4, n. 2, p. 75–92, 2008. Disponível em: <http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/909>.

GIACOMONI, J. **Orçamento público**. 17. ed. re ed. São Paulo: Atlas, 2017.

GIACOMONI, James. A comunidade como instância executora do planejamento: o caso do orçamento participativo de Porto Alegre. **Revista de Administração Pública (RAP)**, [S. l.], v. 28, n. 2, 1994. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/8380/7154>.

GIFFONI, Izabela Duarte. **Orçamento e planejamento: as influências do modelo de decisão incremental no contingenciamento orçamentário Belo Horizonte 2018**. 2018. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade FUMEC, Belo Horizonte, 2018. Disponível em: http://rigeo.cprm.gov.br/jspui/bitstream/doc/20074/1/diss_izabela_giffoni.pdf.

GOMES, Jéssica Ramos. **Finanças Públicas: um estudo sobre a rigidez orçamentária das despesas públicas nos estados do Brasil**. 2017. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), Espírito Santo, 2017. Disponível em: http://legado.fucape.br/_public/producao_cientifica/8/Dissertação - Jéssica Ramos Gomes1.pdf.

GUJARATI, Damodar N.; POTER, Dawn C. **Econometria básica**. 5. ed. Porto Alegre: AMGH, 2011.

HAN, Jiawei; KAMBER, Micheline; PEI, Jian. **Data mining: concepts and techniques**. Third Edit ed. USA: Elsevier Inc., 2012.

HOOD, C. C.; JACKSON, M. W. The New Public Management: a recipe for disaster? **Canberra Bulletin of Public Administration**, [S. l.], n. 64, p. 16–24, 1991. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/257644865_The_New_Public_Management_A_Recipe_for_Disaster.

HOU, Yilin; BREWER, Gene A. Substitution and supplementation between co-functional policy instruments: evidence from state budget stabilization practices. **Public Administration Review**, [S. l.], v. 70, n. 6, p. 914–924, 2010. DOI: 10.1111/j.1540-6210.2010.02223.x. Disponível em: <http://doi.wiley.com/10.1111/j.1540-6210.2010.02223.x>.

HUBERMAN, Leo. **História da riqueza do homem: do feudalismo ao século XXI**. 22. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2010.

HYNDMAN, Noel; LIGUORI, Mariannunziata; MEYER, Renate E.; POLZER, Tobias; ROTA, Silvia; SEIWALD, Johann. The translation and sedimentation of accounting reforms. A comparison of the UK, Austrian and Italian experiences. **Critical Perspectives on Accounting**, [S. l.], v. 25, n. 4–5, p. 388–408, 2014. DOI: 10.1016/j.cpa.2013.05.008. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1016/j.cpa.2013.05.008>.

IBGE, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística**. [s.d.]. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/>. Acesso em: 11 out. 2019.

IBGE, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **IBGE Cidades**. 2019. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/panorama>. Acesso em: 27 dez. 2019.

IBP. **International Budget Partnership**. [s.d.]. Disponível em: <https://www.internationalbudget.org/about-ibp/>. Acesso em: 12 jul. 2019.

IBP. **Inquérito sobre o Orçamento Aberto de 2019**. [s.l.: s.n.]. Disponível em: <https://www.internationalbudget.org/pt-pt/open-budget-survey/country-results/2019/brasil>.

JENSEN, Jens Ledet; MORTENSEN, Peter B.; SERRITZLEW, Søren. The dynamic model of choice for public policy reconsidered: a formal analysis with an application to US budget data. **Journal of Public Administration Research and Theory**, [S. l.], v. 26, n. 2, p. 226–238, 2016. DOI: 10.1093/jopart/muv007. Disponível em: <https://academic.oup.com/jpart/article-abstract/26/2/226/2886440>.

JENSEN, Michael C.; MECKLING, William H. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. **Journal of Financial Economics**, [S. l.], v. 3, n. 4, p. 305–360, 1976. Disponível em: <https://www.sfu.ca/~wainwrig/Econ400/jensen-meckling.pdf>.

JOHANSSON, Tobias; SIVERBO, Sven. The appropriateness of tight budget control in public sector organizations facing budget turbulence. **Management Accounting Research**, [S. l.], v. 25, n. 4, p. 271–283, 2014. DOI: 10.1016/j.mar.2014.04.001. Disponível em: <https://linkinghub.elsevier.com/retrieve/pii/S1044500514000250>.

JUNITA, Afrah; ERLINA; ABUBAKAR, Erwin; ABDULLAH, Syuk. The effect of budget variances on the local government budget changes with legislature size as moderator. **Academic Journal of Economic Studies**, [S. l.], v. 4, n. 1, p. 162–173, 2018. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/323961717_THE_EFFECT_OF_BUDGET_VARIANCES_ON_THE_LOCAL_GOVERNMENT_BUDGET_CHANGES_WITH_LEGISLATURE_SIZE_AS_MODERATOR.

KASDIN, S. An evaluation framework for budget reforms: a guide for assessing public budget systems and selecting budget process reforms. **International Journal of Public Administration**, [S. l.], v. 40, n. 2, p. 150–163, 2017. DOI: 10.1080/01900692.2015.1077462.

KIM, Tae Kyun. T test as a parametric statistic. **Korean Journal of Anesthesiology**, [S. l.], v. 68, n. 6, p. 540, 2015. DOI: 10.4097/kjae.2015.68.6.540. Disponível em: <http://ekja.org/journal/view.php?doi=10.4097/kjae.2015.68.6.540>.

KOVARI, J. Applying punctuated equilibrium theory to municipal and county operating and capital budgets. **Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management**, [S. l.], v. 28, n. 4, p. 405–435, 2016.

LANIS, Gustavo Pereira; BUENO, Newton Paulo. Fatores que influenciam a eficiência da gestão orçamentária anual. In: ANPCONT 2018, **Anais [...]**. [s.l.: s.n.] Disponível em: http://anpcont.org.br/pdf/2018_CPT120.pdf.

LAPSLEY, I.; RÍOS, A. M. Making sense of government budgeting: an internal transparency perspective. **Qualitative Research in Accounting and Management**, [S. l.], v. 12, n. 4, p. 377–394, 2015. DOI: 10.1108/QRAM-01-2015-0014.

LEITE, H. F. Segurança jurídica e elaboração do orçamento público. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, [S. l.], v. 17, n. 86, p. 128–152, 2009. Disponível em: http://harrisonleite.com/wp-content/uploads/2016/12/SEGURANCA_JURIDICA_E_ELABORACAO_DO_ORCAMENTO_PUBLICO.pdf.

LIMA, S. C.; DINIZ, J. A. **Contabilidade pública: análise financeira governamental**. São Paulo: Atlas, 2016.

MARQUES, Antonio Sergio Peixoto. **Controle social e judicial do orçamento público: uma abordagem sob a perspectiva da cidadania participativa**. 2008. Universidade Federal do Ceará, [S. l.], 2008. Disponível em:

http://www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/15699/1/2008_dis_aspmarques.pdf.

MAYPER, Alan G.; GRANOF, Michael; GIROUX, Gary. An analysis of municipal budget variances. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, [S. l.], v. 4, n. 1, 1991. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/09513579110003358>.

MELO, Verônica De Souza de; LUNKES, Rogério João; SCHÄFER, Joice Denise; ANTONINI BORTOLUZZI, Daiane. Tomada de decisão em orçamento: o caso da Universidade Federal de Santa Catarina. **Revista Gestão Universitária na América Latina - GUAL**, [S. l.], v. 11, n. 1, p. 253–275, 2018. DOI: 10.5007/1983-4535.2018v11n1p253. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/gual/article/view/1983-4535.2018v11n1p253>.

MIKESELL, John L.; ROSS, Justin M. State revenue forecasts and political acceptance: the value of consensus forecasting in the budget process. **Public Administration Review**, [S. l.], v. 74, n. 2, p. 188–203, 2014. DOI: 10.1111/puar.12166. Disponível em: <http://doi.wiley.com/10.1111/puar.12166>.

MILES, M. B.; HUBERMAN, A. M. **Qualitative data analysis: an expanded sourcebook**. 2. ed. Washington: Sage, 1994.

MILES, Matthew B.; HUBERMAN, A. Michael; SALDAÑA, Johnny. **Qualitative data analysis: a methods sourcebook**. Thousand Oaks: Sage, 2013.

MUELLER, Dennis C. Public choice: a survey. **Journal of Economic Literature**, [S. l.], v. 14, n. 2, p. 395–433, 1976. Disponível em: <https://web.archive.org/web/20131019084807/http://pages.uoregon.edu/cjellis/441/Mueller.pdf>.

NOBRE, C. J. F.; DINIZ, J. A.; LIMA, S. C.; ARAÚJO, R. J. R. O impacto dos indicadores socioeconômicos no grau de eficácia orçamentária. In: 2 CONGRESSO UNB DE CONTABILIDADE E GOVERNANÇA 2016, Brasília. **Anais [...]**. Brasília: UNB, 2016. Disponível em: <https://conferencias.unb.br/index.php/ccgunb/ccgunb2/paper/view/5325/1425>.

OCDE. Draft recommendation of the OECD council on the principles of budgetary governance. 2014. Disponível em: <https://www.oecd.org/gov/budgeting/Recommendation-of-the-Council-on-Budgetary-Governance.pdf>.

OLIVEIRA, Maria Marly De. **Como fazer pesquisa qualitativa**. 6. ed. Rio de Janeiro: Vozes, 2014.

OSBORNE, Stephen P. **The new public governance?** Emerging perspectives on the theory and practice of public governance. New York: Routledge, 2010.

PALUDO, A. **Administração pública**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

PASSEROTTI, Denis Camargo. **O orçamento como instrumento de intervenção no domínio econômico**. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-20052016->

105731/publico/Dissertacao_Denis_Camargo_Passerotti_USP_2014.pdf.

PEDERIVA, João Henrique. Previsibilidade orçamentária: sugestão de aplicação do coeficiente de variação nos dados do Siga Brasil. **ORÇAMENTO EM DISCUSSÃO**, Brasília, 2017. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/528313/OED0033.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.

PEDROSA, César. **Teoria geral do orçamento público**. São Paulo: Baraúna, 2015.

PEFA. **Public expenditure and financial accountability**. [s.d.]. Disponível em: <https://www.pefa.org/about>. Acesso em: 14 nov. 2018.

PEFA. **Quadro de Avaliação da Gestão das Finanças Públicas**. Washington. Disponível em: <https://www.pefa.org/resources/pefa-2016-quadro-de-avaliacao-da-gestao-das-financas-publicas>.

PEFA. **PEFA**. 2019. Disponível em: <https://www.pefa.org/about>. Acesso em: 16 set. 2019.

PELLINI, Ana Maria. Os sistemas de planejamento, execução e controle da gestão pública: uma nova proposta. **ConTexto**, [S. l.], v. 3, n. 4, p. 1–25, 2003. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/11636/6838>.

PEREIRA, Rosângela Saldanha; SILVA, Kamila Paceliuka; CIRIACO, Cássia Daiane; RAMBLA, Xavier. Transversalidade de gênero e políticas sociais no orçamento do estado de Mato Grosso. **Revista Estudos Feministas**, [S. l.], v. 18, n. 2, p. 425–450, 2010. DOI: 10.1590/S0104-026X2010000200008. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/ref/v18n2/08.pdf>.

QUEIROZ, Dimas Barrêto de. **Composição dos gastos públicos e resultados eleitorais: Um estudo nos municípios brasileiros**. 2015. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília, 2015. Disponível em: https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/19215/1/2015_DimasBarretodeQueiroz.pdf.

RAZAKI, Khalid A.; LINDBERG, Deborah L. Municipal budgeting: positives, pitfalls, and politics. In: ASBBS ANNUAL CONFERENCE: LAS VEGAS 2012, Las Vegas. **Anais [...]**. Las Vegas p. 775–786. Disponível em: <http://asbbs.org/files/ASBBS2012V1/PDF/R/RazakiK.pdf>.

RIBEIRO, Carlos A. C.; SIMON, Walter T. Práticas orçamentárias participativas: um estudo de caso de prefeituras paulistas. **Revista de Administração Pública**, [S. l.], v. 27, n. 1, p. 28–46, 1993. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/8679/7411>.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ROCHA, Marise Magaly Queiroz. **Análise do nível de eficiência no processo de previsão e arrecadação da receita pública dos municípios do estado do Rio Grande do Norte**. 2008.

Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília, 2008. Disponível em:
https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/5168/1/2008_MariseMagalyQRocha.pdf.

RUBIN, I. S. **The politics of public budgetings: getting and spending, borrowing and balancing**. 9. ed. [s.l.]: Sage, 2019.

SAMPIERI, R. H.; CALLADO, C. F.; LUCIO, M. P. B. **Métodos de pesquisa**. 5. ed. Porto Alegre: Passos, 2010.

SANCHES, Oswaldo Maldonado. O ciclo orçamentário: uma reavaliação à luz da Constituição de 1988. **Revista de Administração Pública**, [S. l.], v. 27, n. 4, p. 54–76, 1993.

SANTOS, D.; SANTOS, V. N.; CUNHA, P. P. **Estudo sobre as despesas com assessoria contábil e jurídica dos municípios goianos e seu reflexo na despesa total de pessoal referente ao 3º quadrimestre de 2018**. Goiânia. Disponível em:
<https://www.tcmgo.tc.br/site/wp-content/uploads/2019/07/Estudo-sobre-gastos-com-assessoria-juridica-e-contabil.pdf>.

SANTOS, Luciano Aparecido dos; CAMACHO, Eliane Utrabo. Orçamento público municipal: uma análise no município de Cosmópolis/SP com enfoque no equilíbrio das receitas X despesas no período de 2007 a 2012. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, [S. l.], v. 2, n. 2, p. 82–94, 2014. DOI: 10.18405/recfin20140206. Disponível em:
<http://periodicos.ufpb.br/ojs2/index.php/recfin/article/view/17141/11316>.

SANTOS, F. R.; JANKOSKI, A. R. M. C.; OLIVEIRA, A. G.; RASOTO, V. I. O orçamento-programa e a execução de políticas públicas. **Revista do Serviço Público**, [S. l.], v. 68, n. 1, p. 191–212, 2017. DOI: 10.21874/RSP.V68I1.1038. Disponível em:
<https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/1038/798>.

SAUNDERS, M.; LEWIS, P.; THORNHILL, A. **Research methods for business students**. Harlow: Pearson, 2012.

SCARPIN, Jorge Eduardo; SLOMSKI, Valmor. A precisão na previsão das receitas orçamentárias antes e após a Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Universo Contábil**, [S. l.], v. 1, n. 2, p. 23–39, 2005. Disponível em:
<https://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/84/45>.

SEDMIHRADSKÁ, Lucie; HRŮZA, Filip. Rebudgeting in Czech towns. **Ekonomická revue - Central European Review of Economic Issues**, [S. l.], v. 17, n. 3, p. 101–110, 2014. DOI: 10.7327/cerei.2014.09.01. Disponível em:
https://www.researchgate.net/publication/270100776_Rebudgeting_in_Czech_towns.

SILVA, Fernanda Aparecida Guedes Honorato da; QUINTELA, Mirelle Cristina de Abreu; VIEIRA, Naldeir dos Santos. Perfil orçamentário de pequenos municípios: o caso do município de Ladainha – MG. **Revista de Administração, Sociedade e Inovação**, [S. l.], v. 4, n. 2, p. 160–182, 2018. Disponível em:
<http://www.rasi.vr.uff.br/index.php/rasi/article/view/207/64>.

SILVA, Maurício Corrêa da. **Avaliação de desempenho de governos municipais brasileiros na execução orçamentária da despesa por funções de governo**. 2016. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - UnB/UFPA/UFRRN, Brasília, 2016. Disponível em: https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/22320/1/2016_MaurícioCorrêadaSilva.pdf.

TASSONYI, Almos. Municipal budgeting. **canadian tax journal**, [S. l.], v. 50, n. 1, p. 181–181, 2002. Disponível em: http://www.ctf.ca/ctfweb/Documents/PDF/2002ctj/2002ctj1_tassonyi.pdf.

TOURINHO, R. **A principiologia jurídica e o controle jurisdicional da discricionariedade administrativa**. 2. ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2013.

TOZONI-REIS, Marília Freitas de Campos. **Metodologia da pesquisa**. 2. ed. Curitiba: IESDE Brasil, 2009.

VARELA, Patrícia Siqueira. **Indicadores sociais no processo orçamentário do setor público municipal de saúde: um estudo de caso**. 2004. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-12062005-230030/publico/varela.pdf>.

VECCHIA, Eloi Dalla; MONTROYA, Marco Antonio. Orçamento e planejamento municipal: um estudo de caso. **Brazilian Journal of Political Economy**, [S. l.], v. 22, n. 2, p. 136–155, 2002. Disponível em: <http://www.rep.org.br/pdf/86-8.pdf>.

VERGARA, Sylvia C. **Métodos de pesquisa em administração**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

VICENTE, E. F. R.; NASCIMENTO, L. S. A efetividade dos ciclos políticos nos municípios brasileiros: Um enfoque contábil. **Revista de Contabilidade e Organizações**, [S. l.], v. 6, n. 14, p. 106–126, 2012. DOI: 10.11606/rco.v6i14.45402. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rco/article/view/45402>.

VIER, Margarete Blume; SCHREIBER, Dusan. Análise do processo de planejamento orçamentário e de custos no âmbito municipal. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS 2018, **Anais [...]**. [s.l: s.n.] Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4490/4491>.

WEILLER, José Alexandre Buso. **Desempenho dos gastos municipais com saúde no município de São Bernardo do Campo: um estudo sobre o instrumento “Orçamento por Desempenho”**. 2014. Dissertação (Mestrado em Serviços de Saúde Pública) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <https://www.theses.usp.br/teses/disponiveis/6/6135/tde-05112014-131724/publico/JoseAlexandreBusoWeiller.pdf>.

WILDAVSKY, Aaron. **The politics of the budgetary process**. Boston: Little, Brown & Company, 1964.

YIN, R. K. **Pesquisa qualitativa do início ao fim**. Porto Alegre: Penso, 2016.

ZONATTO, Vinicius Costa da Silva; RODRIGUES JUNIOR, Moacir Manoel; TOLEDO

FILHO, Jorge Ribeiro de. Aplicação do modelo de Koyck na previsão de receitas públicas: uma análise das previsões orçamentárias realizadas pelos 10 maiores municípios em população no estado do Rio Grande Do Sul. **RACE - Revista de Administração, Contabilidade e Economia**, [S. l.], v. 13, n. 1, p. 249–276, 2013. Disponível em: <http://editora.unoesc.edu.br/index.php/race/article/view/2572>.

APÊNDICES

APÊNDICE A – CHECLIST DE RECONHECIMENTO DE CAMPO**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS (PPGCC)
UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO (UFPE)
DOUTORADO ACADÊMICO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS*****CHECLIST DE RECONHECIMENTO DE CAMPO*****Data:****Respondente:****Formação:****Atuação:**

1 O que pode ser comentado sobre o processo orçamentário e como se dá a logística da informação orçamentária?

2 A gestão pública, em essência, tem que demandas que se materializam no orçamento público? Efetivamente, o que ela quer?

3 Quem são os principais atores do processo orçamentário? Como esses atores participam da consecução do processo (responsabilidade)? Quais os limites de atuação de cada um deles (influência)?

4 No fenômeno orçamentário há relações de poder envolvidas? Quais condições e pressões são latentes e inerentes ao processo?

5 Tomando como a exemplo a figura dos consultores contábeis (um dos atores envolvidos no processo), funcionários de empresas privadas que prestam serviços aos municípios na elaboração do orçamento, qual o nível de atuação deles? Efetivamente, como eles atuam?

6 Há zonas de tensão na atuação desses atores (consultores)? Quais? Dos outros atores, há também zonas de tensão percebidas?

7 Quais são os critérios de definição das pautas a serem materializadas no orçamento?

8 As pautas, teoricamente, são oriundas de reivindicações. Nesse contexto, quando uma reivindicação se torna uma pauta?

9 Quais são os fatores, sob a ótica dos atores envolvidos, que influenciam essa decisão (tornar uma reivindicação uma pauta)?

10 Períodos de crise ou de estabilidade interferem no processo orçamentário? De que forma?

11 Quais fatores influenciam a previsão orçamentária?

12 Quais elementos você sugere como importantes e que devem ser considerados/analizados na consecução de um trabalho como este, que trata do orçamento público, do seu processo, e o analisa como um fenômeno?

APÊNDICE B – CHECKLIST DE VALIDAÇÃO DE INSTRUMENTO DE COLETA

Este formulário tem por propósito validar o instrumento de coleta de dados (entrevista semiestruturada) que é parte integrante da pesquisa de tese desenvolvida pelo doutorando Alexandre César Batista da Silva, aluno do programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis (PPGCC), da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), que tem por título "PROCESSO ORÇAMENTÁRIO PÚBLICO BRASILEIRO: Um estudo sobre as justificativas das variações nos orçamentos municipais" e está sob a orientação do Prof. PhD Luiz Carlos Miranda e coorientação da Profa. Dra. Yumara Lúcia Vasconcelos.

A pesquisa tem por objetivo analisar as justificativas das variações existentes entre a previsão orçamentária municipal e a execução dos recursos, com vistas a atender as demandas da gestão pública e dos demais interessados.

Para atingir o objetivo proposto, o estudo compreenderá uma análise quantitativa, a nível nacional, das variações observadas nas receitas e despesas (correntes e de capital) dos municípios brasileiros no período de 2015 a 2018.

Adicionalmente serão realizadas entrevistas com atores que participam do processo orçamentário (prefeitos, secretários de finanças e/ou planejamento dos municípios, controladores municipais, consultores contábeis, presidentes de câmaras municipais e representantes de conselhos municipais), com o intuito de analisar, qualitativamente, possíveis justificativas das variações que ocorrem entre o planejado e o executado nos orçamentos municipais.

É sabido e já se espera que no orçamento, que é uma peça de planejamento e conseqüentemente uma previsão, ocorram variações. Entretanto, por evidenciarem as propostas das gestões municipais para o ano subsequente, oscilações significativas podem comprometer a oferta de serviços públicos prometidos aos cidadãos nas leis orçamentárias.

A análise das variações orçamentárias tem por base a *Public Expenditure and Financial Accountability* (PEFA), ferramenta internacionalmente reconhecida para avaliação da gestão das finanças públicas, que desenvolveu uma metodologia utilizada para aferir o desempenho da gestão financeira pública, que analisa 94 características (dimensões) em 31 componentes chave da gestão financeira pública (indicadores) em 7 áreas de atividade (pilares).

Para o presente estudo está sendo utilizado o pilar 1 do PEFA, que trata da credibilidade do orçamento, ou seja, verifica se “O orçamento do governo é realista e é implementado como pretendido. Isto é medido pela comparação das receitas e despesas realizadas (os resultados imediatos do sistema de GFP) com o orçamento originalmente aprovado”, sendo consideradas as variações nas receitas e despesas aprovadas no orçamento e as efetivamente executadas, segundo percentuais de variações previamente definidos pela ferramenta.

Assim sendo, as entrevistas serão realizadas em municípios do estado de Pernambuco, escolhidos por acessibilidade.

A entrevista é composta por três blocos de questões, a seguir apresentados, sendo o primeiro bloco composto por questionamentos sobre o(a) entrevistado(a), o segundo por informações gerenciais do município e o terceiro por questões sobre as possíveis justificativas das variações nos orçamentos municipais.

Observações:

- 1 Como é um roteiro de entrevista semiestruturada, novos questionamentos podem surgir no decorrer das entrevistas;
- 2 As questões podem ser adaptadas de acordo com o ator que está sendo entrevistado, uma vez que há questionamentos que não serão cabíveis a todos os seis atores que participarão da pesquisa (prefeitos, secretários de finanças e/ou planejamento dos municípios, controladores municipais, consultores contábeis, presidentes de câmaras municipais e representantes de conselhos municipais);
- 3 As questões 14 e 16 serão feitas de acordo com os dados do município coletados na pesquisa quantitativa;
- 4 Ao aceitar ou ao se recusar a participar do processo de validação do instrumento, o participante compromete-se:
 - a) A não utilizar as informações confidenciais a que tiver acesso, para gerar benefício próprio exclusivo e/ou unilateral, presente ou futuro, ou para o uso de terceiros;
 - b) A não efetuar nenhuma gravação ou cópia deste instrumento de coleta;
 - c) A não repassar o conhecimento das informações confidenciais, responsabilizando-me por todas as pessoas que vierem a ter acesso às informações, por meu intermédio, e obrigando-me, assim, a evitar a ocorrência de qualquer dano e/ou prejuízo oriundo de uma eventual quebra de sigilo das informações fornecidas.

***Obrigatório**

1. Clique em aceitar para prosseguir *

Marcar apenas uma oval.

- () Aceitar
() Recusar participação

2. As questões foram formuladas com clareza? *

3. As perguntas estão coerentes (alinhadas) com o objetivo do estudo? *

4. Em relação a organização das perguntas, pode-se afirmar que elas respeitam uma orientação lógica, por exemplo, das questões mais amplas para aquelas mais restritas ou focalizadas, ou ainda, das mais simples em progressão às mais complexas? *

5. Em relação a organização das perguntas, pode-se afirmar que a disposição das questões não favorece a fadiga (na arguição), a desmotivação ou a desconcentração (distanciamento do ponto focal)? *

6. Em relação a formulação das perguntas, pode-se afirmar que o vocabulário é adequado ao perfil dos respondentes? *

7. Em relação a organização das perguntas, pode-se afirmar que as perguntas geminadas são pertinentes? Cumprem as funções de provocação de fala e aprofundamento das respostas? *

8. No roteiro apresentado, considerando o objetivo da pesquisa, identificaria alguma questão como "dispensável"? Acrescentaria alguma? Por quê? *

9. O tamanho do roteiro, considerando as demandas da pesquisa (necessidade de cobertura temática), em sua opinião, é adequado? *

10. ESPAÇO DESTINADO A COMENTÁRIOS ADICIONAIS E/OU SUGESTÕES

APÊNDICE C – ROTEIRO DE ENTREVISTA



PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS (PPGCC)
UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO (UFPE)
DOUTORADO ACADÊMICO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

PROCESSO ORÇAMENTÁRIO PÚBLICO BRASILEIRO: Um estudo sobre as justificativas das variações nos orçamentos municipais

Entrevista n° _____
Data _____
Local _____
Entrevistado _____
Cargo _____
Telefone _____
E-mail _____

ROTEIRO DE ENTREVISTA

BLOCO A: Informações sobre o(a) entrevistado(a)

- A.1) O(A) senhor(a) pode descrever a sua formação acadêmica e falar sobre sua carreira profissional?
- A.2) Há quanto tempo está no cargo?
- A.3) Quais as atividades que o(a) senhor(a) exerce atualmente?
- A.4) Qual a sua participação no processo orçamentário municipal? O(A) senhor(a) já participou da elaboração do orçamento em outras gestões? Se sim, há diferenças entre processos anteriores e o atual? Quais?

BLOCO B: Informações gerenciais do município

- B.1) A gestão do município, na sua opinião, é realizada com a participação conjunta entre o governo e a sociedade? Como o(a) senhor(a) caracteriza essa gestão?
- B.2) Quais as principais dificuldades, na sua opinião, para implantação de políticas públicas (oferta de serviços públicos) no município?
- B.3) Quais as principais carências do município com relação às políticas públicas (oferta de serviços públicos)?

B.4) Quais as principais fontes de arrecadação/receita do município?

BLOCO C: Análise sobre elementos do processo orçamentário municipal

C.1) Funcionalmente, quem é(são) o(os) responsável(is) pela elaboração do orçamento do município? Qual a participação de cada um? (equipe própria ou terceirizada) Se empresa terceirizada, como ocorre a participação desta na elaboração do orçamento? Como as informações orçamentárias são coletadas, processadas e alocadas no orçamento?

C.2) Como ocorre o processo orçamentário no município (elaboração, execução e controle)? Há participação de empresa terceirizada em todo o processo? Como ocorre essa participação?

C.3) Como se dá a relação entre o executivo e o legislativo no processo de aprovação do orçamento? No caso de divergências, como elas são dirimidas?

C.4) Como fiscal do poder Executivo, de que forma o poder Legislativo acompanha as variações no orçamento, caso ocorram? Nesse caso, como ele atua em relação a essas variações?

C.5) Qual a participação dos conselhos municipais na elaboração do orçamento? Como as demandas desses representantes são inseridas no orçamento? Há orçamento participativo no município? A administração pública promove palestras, treinamentos, capacitações, reuniões que tratem das ferramentas de planejamento (PPA, LDO, LOA) para os conselhos e população em geral? Caso ocorram, como é feita a divulgação desses eventos?

C.6) A elaboração do Plano Plurianual e consequentemente dos orçamentos anuais tem por base o Plano de Governo que foi divulgado no período eleitoral? O orçamento é elaborado de acordo com as políticas públicas definidas no PPA? Como fazer para inserir novas demandas? E para excluir políticas que estavam definidas no PPA?

C.7) O orçamento é elaborado por fonte de recursos, ou seja, levando-se em conta as diferentes receitas que o município pode receber, como as provenientes de tributos e as receitas provenientes de convênios, transferências voluntárias/emendas parlamentares? Caso a resposta seja SIM, como se dá o cálculo dos montantes evidenciados no orçamento relacionados as receitas?

C.8) Como é feita a programação financeira e o cronograma de desembolso orçamentário? Esta programação é ajustada em que período? Mensal, bimestral, trimestral, outro (especificar)?

C.9) O orçamento é executado integralmente? Ocorrem alterações, durante a execução, em algumas rubricas orçamentárias? Qual o seu posicionamento com relação aos créditos adicionais? Ainda com relação as alterações ocorridas na execução do orçamento, o percentual máximo autorizado pelo Poder Legislativo para o remanejamento de dotações orçamentárias executadas pelo Poder Executivo é satisfatório? É um percentual que não compromete o que foi previsto no orçamento? Quais os motivos mais comuns para a abertura de créditos adicionais? Qual a fonte de recurso mais comum utilizada para abertura de créditos adicionais? (excesso de arrecadação, anulação total ou parcial, superávit financeiro, outros/especificar)

C.10) São realizadas reuniões periódicas, durante o exercício, para avaliar a execução orçamentária? Caso a resposta seja positiva, além de embasar a análise do orçamento atual, as reuniões servem de suporte para elaboração do orçamento subsequente?

C.11) Qual a atuação do controle interno do município no planejamento e execução do orçamento? A efetividade dessa atuação se dá por meio de notas técnicas, relatórios, recomendações? Qual a periodicidade de emissão de documentos identificando variações no decorrer do exercício financeiro?

C.12) As variações que ocorrem no orçamento são evidenciadas à população? De que forma?

C.13) Caso a arrecadação prevista nas metas da programação financeira não seja atingida, quais medidas são tomadas pela administração para equilibrar o orçamento (contingenciamento de despesas, aumento das ações ajuizadas relativas à dívida ativa, outros/especificar)? O ajuste da programação financeira é feito em que período? Mensal, bimestral, trimestral, outro (especificar)?

C.14) Na sua opinião, o que explica as variações (positivas ou negativas) observadas nas despesas correntes? E com relação as despesas de capital, foram observadas variações maiores que nas despesas correntes, quais as causas? Como as variações nas despesas de capital impactam nos investimentos pensados para o município? (questões tendo por base os dados quantitativos nacionais e municipais observados)

C.15) É comum acontecer, durante o exercício, intercorrências que não estavam previstas no orçamento (epidemia, pandemia, enchente, seca etc.)? Nessas situações, o que é feito?

C.16) É comum haver reestimativa de receitas durante a execução orçamentária? No que se refere as variações observadas nas receitas correntes, quais as causas das diferenças entre o que foi planejado e o que foi arrecadado? Nas receitas de capital também foram observadas variações substanciais, o que pode explicar essa diferença? (questões tendo por base os dados quantitativos nacionais e municipais observados)

C.17) De que forma períodos de crise ou de estabilidade interferem no processo orçamentário? A crise, na sua opinião, tem impacto mais direto em quê?

C.18) Os órgãos de controle externo (Tribunal de Contas, Ministério Público) fazem acompanhamento sistemático da execução do orçamento, emitindo recomendações que contribuam para a efetividade da gestão orçamentária? Como o(a) senhor(a) caracteriza essas contribuições?

C.19) Há algo que o(a) senhor(a) queira comentar sobre o processo orçamentário que julgue importante ou que não foi contemplado nas questões anteriores?

Este instrumento de coleta é parte integrante da pesquisa de tese, em andamento, do doutorando Alexandre César Batista da Silva e, por este motivo, a confidencialidade do seu conteúdo é imprescindível face a originalidade exigida ao estudo, não podendo o seu conteúdo ser compartilhado ou reproduzido até a publicação oficial da pesquisa.

APÊNDICE D – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO



PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS (PPGCC) UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO (UFPE) DOUTORADO ACADÊMICO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

Prezado (a),

Por este termo, ao agradecer sua predisposição voluntária a nos apoiar e cooperar com o PPGCC, comprometemo-nos a: manter o anonimato, bem como não expor sua imagem perante terceiros; empregar as informações prestadas exclusivamente para atividades de pesquisa acadêmica vinculadas a este projeto, sem revelar as fontes ou qualquer conteúdo que possa identificá-las; e a assegurar a confidencialidade dos dados compartilhados. Para tal, a pesquisa é fundada em princípios relativos: ao consentimento informado; à preocupação em não prejudicar os envolvidos na pesquisa; e manter a confidencialidade das pessoas e órgãos, sempre que demandado.

A pesquisa tem por título “PROCESSO ORÇAMENTÁRIO PÚBLICO BRASILEIRO: Um estudo sobre as justificativas das variações nos orçamentos municipais” e objetiva analisar as justificativas das variações existentes entre a previsão orçamentária municipal e a execução dos recursos, com vistas a atender as demandas da gestão pública e dos demais interessados.

Para atender ao objetivo proposto, será realizado um estudo de campo, por meio de entrevistas (presenciais ou por videoconferência), com duração máxima de até 60 minutos, com partícipes do processo orçamentário (prefeitos, secretários dos municípios, controladores municipais, consultores contábeis, presidentes de câmaras municipais e representantes de conselhos municipais). Espera-se, com os resultados da pesquisa, contribuir teoricamente com estudos sobre orçamento, além de disponibilizar aos gestores dos municípios e grupos de interesse informações relevantes para a elaboração e execução de orçamentos municipais.

Este termo, que constitui uma exigência oriunda das resoluções 466/2012 e 510/2016 do Conselho Nacional de Saúde (CNS), tem por objetivo fundamental salvaguardar os direitos dos participantes que colaboram com a realização de pesquisas científicas. Igualmente, constitui cautela ética, já que visa prestar informações acerca dos objetivos da pesquisa, benefícios, riscos e procedimentos de coleta aos quais os participantes estão sujeitos. O documento será assinado em duas vias, ficando uma delas de posse do respondente e outra do pesquisador.

Desta forma, há concordância do respondente em participar do projeto em epígrafe, estando ciente de que os dados coletados e informações e inferências obtidas no processo de investigação serão utilizadas com finalidade puramente acadêmica, ou seja, elaboração da tese de doutorado, além da escrita e publicação de artigos científicos. Reiteramos que estamos à disposição para quaisquer esclarecimentos.

Entrevistado: _____

Assinatura do entrevistado

Declaro que obtive de forma apropriada e voluntária o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido deste entrevistado para sua participação neste estudo.

Assinatura do pesquisador

Contatos:

Doutorando: Alexandre César Batista da Silva acbspe@uol.com.br

Orientador: Prof. Ph.D Luiz Carlos Miranda mirandaphd@gmail.com

Coorientadora: Profa. Dra. Yumara Lúcia Vasconcelos yumaravasconcelos@gmail.com

APÊNDICE E – VARIAÇÕES NAS DESPESAS POR FUNÇÃO QUE NÃO INTEGRARAM O ROL DAS 10 COM MAIOR PERCENTUAL EM RELAÇÃO ÀS DESPESAS TOTAIS

Gráfico 22 - Variações na despesa/função Agricultura 2015_2018



Fonte: Autoria própria.

Gráfico 23 - Variações na despesa/função Ciência e Tecnologia 2015_2018



Fonte: Autoria própria.

Gráfico 24 - Variações na despesa/função Comércio e Serviços 2015_2018



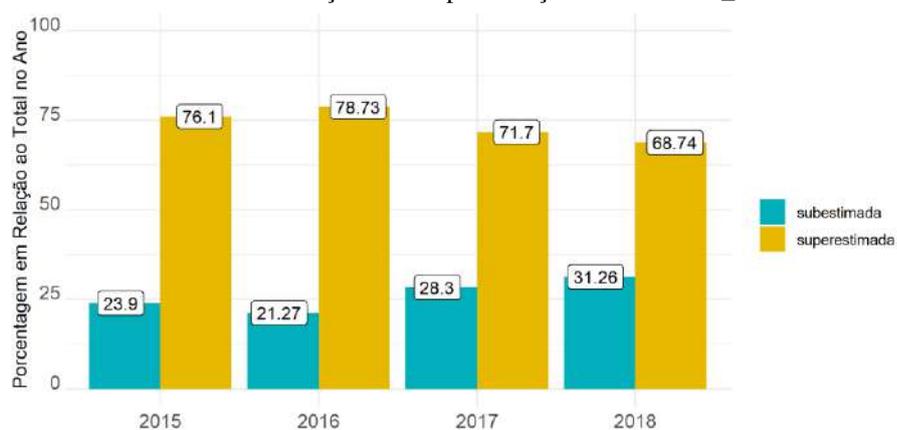
Fonte: Autoria própria.

Gráfico 25 - Variações na despesa/função Comunicações 2015_2018



Fonte: Autoria própria.

Gráfico 26 - Variações na despesa/função Cultura 2015_2018



Fonte: Autoria própria.

Gráfico 27 - Variações na despesa/função Defesa Nacional 2015_2018



Fonte: Autoria própria.

Gráfico 28 - Variações na despesa/função Desporto e Lazer 2015_2018



Fonte: Autoria própria.

Gráfico 29 - Variações na despesa/função Direitos da Cidadania 2015_2018



Fonte: Autoria própria.

Gráfico 30 - Variações na despesa/função Energia 2015_2018



Fonte: Autoria própria.

Gráfico 31 - Variações na despesa/função Essencial à Justiça 2015_2018



Fonte: Autoria própria.

Gráfico 32 - Variações na despesa/função Gestão Ambiental 2015_2018



Fonte: Autoria própria.

Gráfico 33 - Variações na despesa/função Habitação 2015_2018



Fonte: Autoria própria.

Gráfico 34 - Variações na despesa/função Indústria 2015_2018



Fonte: Autoria própria.

Gráfico 35 - Variações na despesa/função Judiciária 2015_2018



Fonte: Autoria própria.

Gráfico 36 - Variações na despesa/função Organização Agrária 2015_2018



Fonte: Autoria própria.

Gráfico 37 - Variações na despesa/função Previdência Social 2015_2018



Fonte: Autoria própria.

Gráfico 38 - Variações na despesa/função Relações Exteriores 2015_2018



Fonte: Autoria própria.

Gráfico 39 - Variações na despesa/função Trabalho 2015_2018

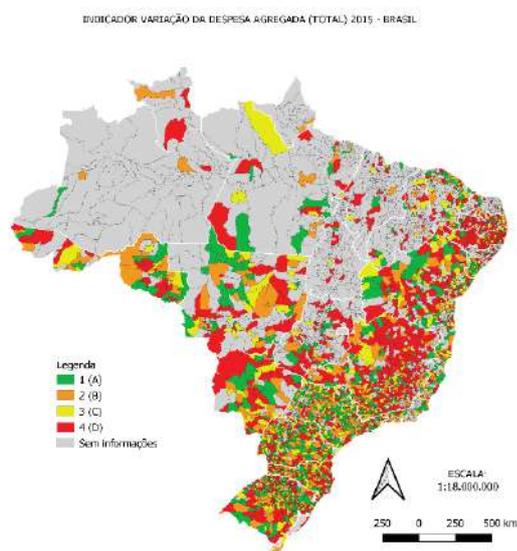


Fonte: Autoria própria.

APÊNDICE F – MAPAS DAS VARIAÇÕES DOS ELEMENTOS ORÇAMENTÁRIOS POR ANO (PAÍS E REGIÕES) E RESULTADOS FINAIS POR REGIÕES (TRIÊNIOS)

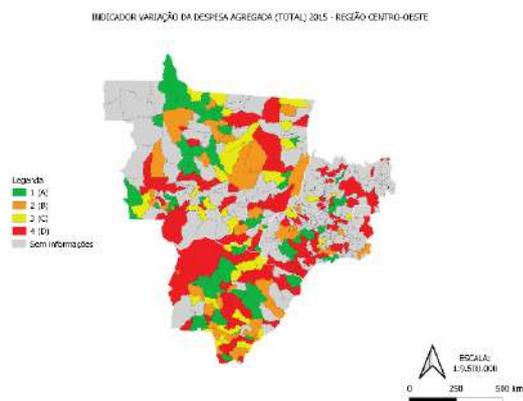
- VARIAÇÕES NA DESPESA TOTAL 2015

Figura 31 - Variação na despesa total Brasil – 2015



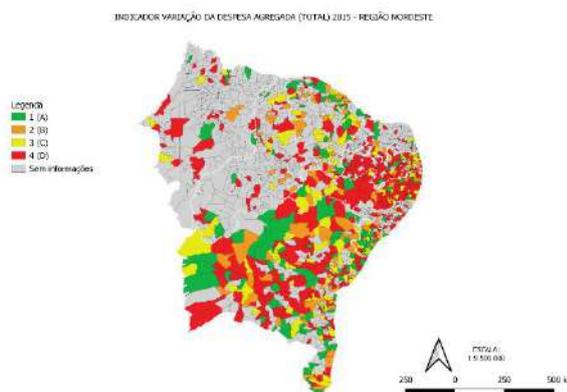
Fonte: Autoria própria.

Figura 32 - Variação na despesa total Região Centro Oeste – 2015



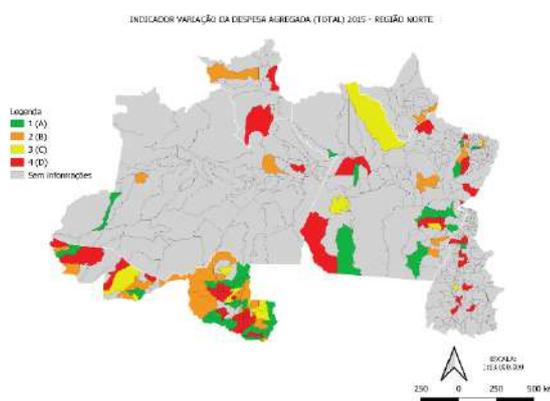
Fonte: Autoria própria.

Figura 33 - Variação na despesa total Região Nordeste – 2015



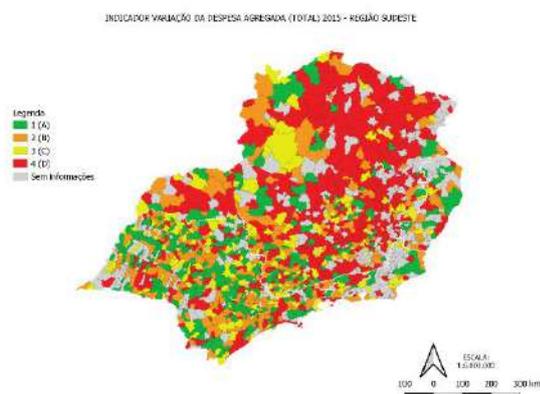
Fonte: Autoria própria.

Figura 34 - Variação na despesa total Região Norte – 2015



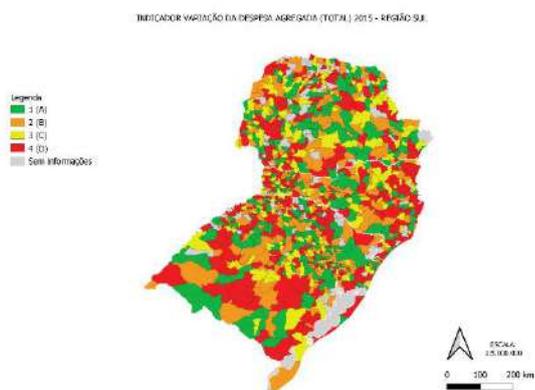
Fonte: Autoria própria.

Figura 35 - Variação na despesa total Região Sudeste – 2015



Fonte: Autoria própria.

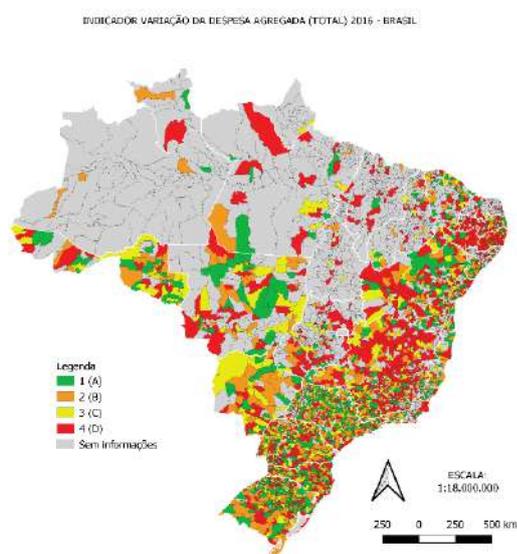
Figura 36 - Variação na despesa total Região Sul – 2015



Fonte: Autoria própria.

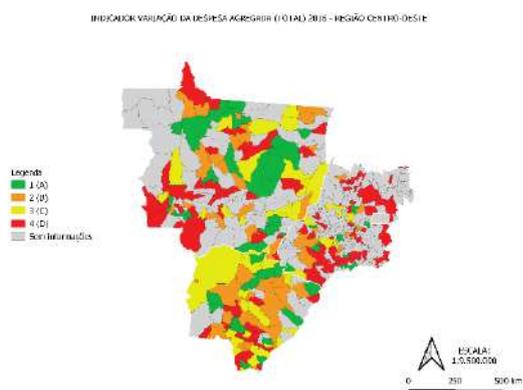
- VARIAÇÕES NA DESPESA TOTAL 2016

Figura 37 - Variação na despesa total Brasil – 2016



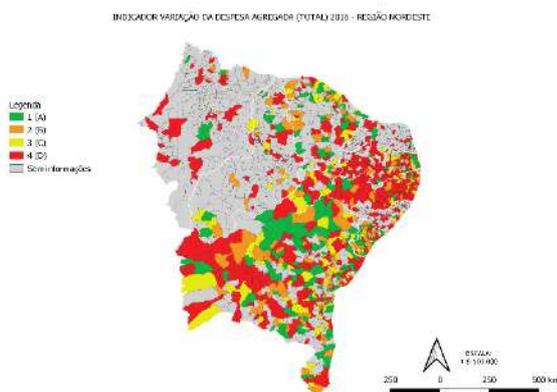
Fonte: Autoria própria.

Figura 38 - Variação na despesa total Região Centro Oeste – 2016



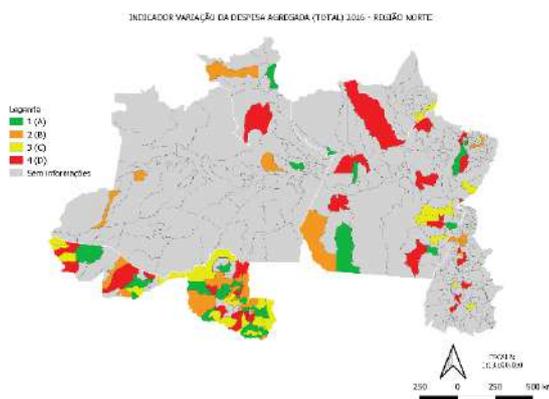
Fonte: Autoria própria.

Figura 39 - Variação na despesa total Região Nordeste – 2016



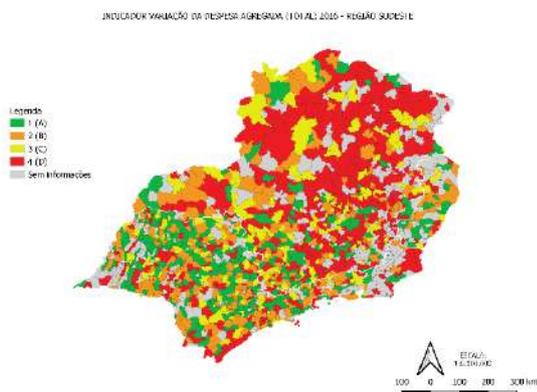
Fonte: Autoria própria.

Figura 40 - Variação na despesa total Região Norte – 2016



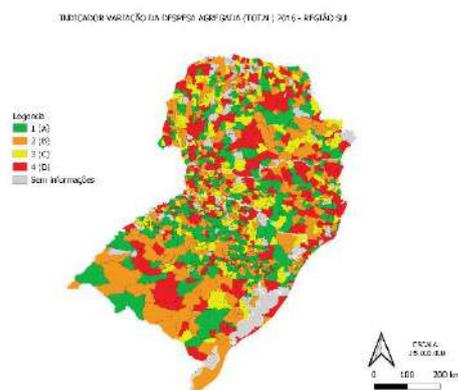
Fonte: Autoria própria.

Figura 41 - Variação na despesa total Região Sudeste – 2016



Fonte: Autoria própria.

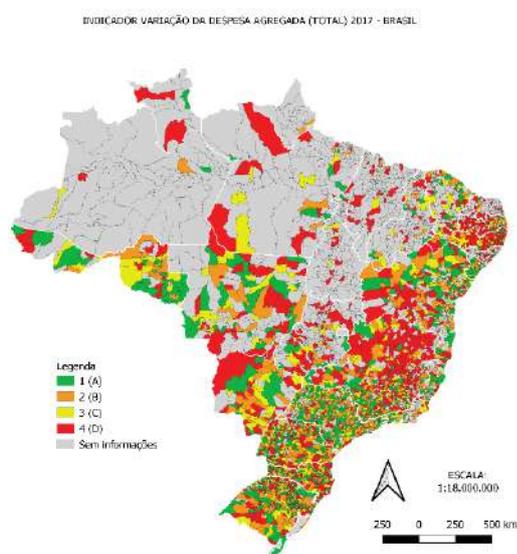
Figura 42 - Variação na despesa total Região Sul – 2016



Fonte: Autoria própria.

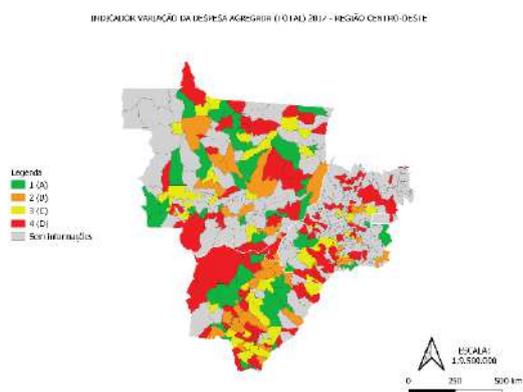
- VARIAÇÕES NA DESPESA TOTAL 2017

Figura 43 - Variação na despesa total Brasil – 2017



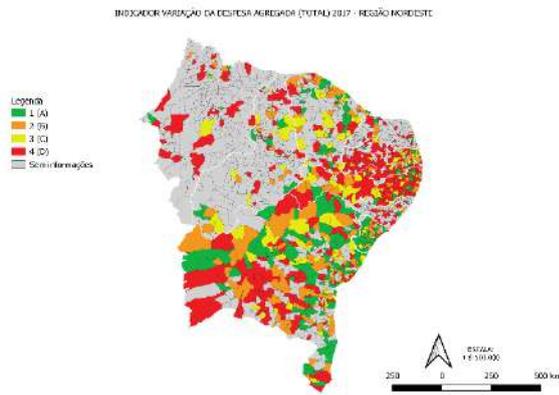
Fonte: Autoria própria.

Figura 44 - Variação na despesa total Região Centro Oeste – 2017



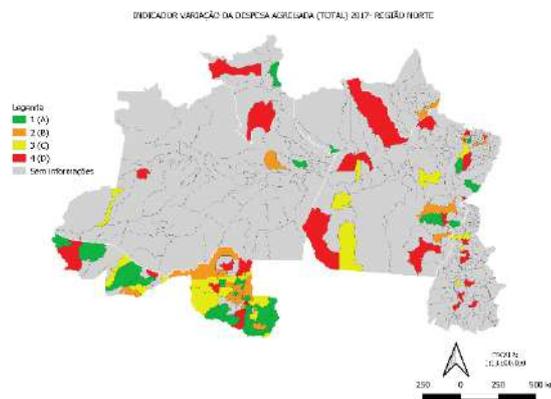
Fonte: Autoria própria.

Figura 45 - Variação na despesa total Região Nordeste – 2017



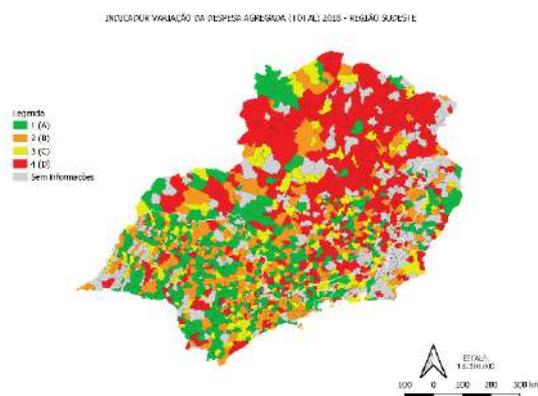
Fonte: Autoria própria.

Figura 46 - Variação na despesa total Região Norte – 2017



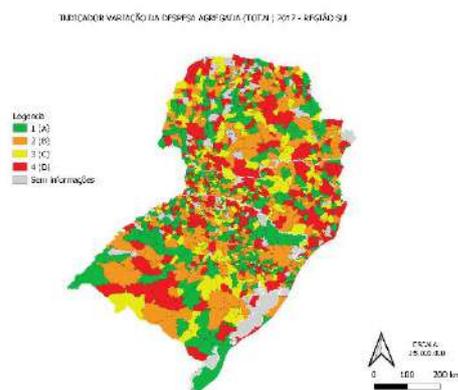
Fonte: Autoria própria.

Figura 47 - Variação na despesa total Região Sudeste – 2017



Fonte: Autoria própria.

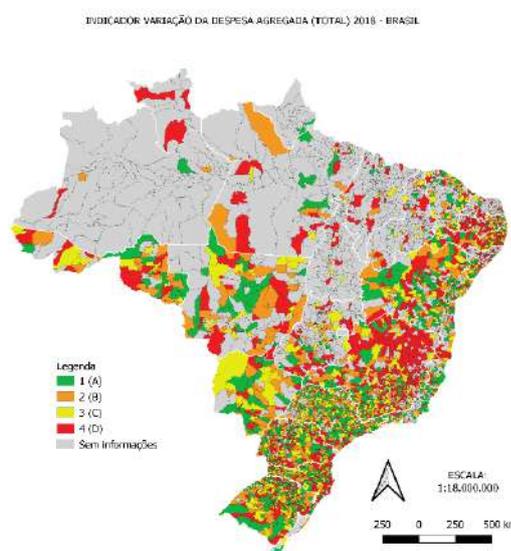
Figura 48 - Variação na despesa total Região Sul – 2017



Fonte: Autoria própria.

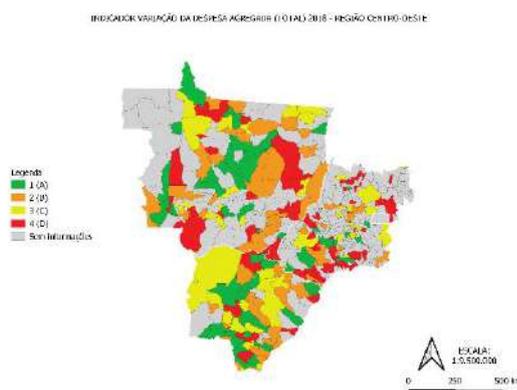
- VARIAÇÕES NA DESPESA TOTAL 2018

Figura 49 - Variação na despesa total Brasil – 2018



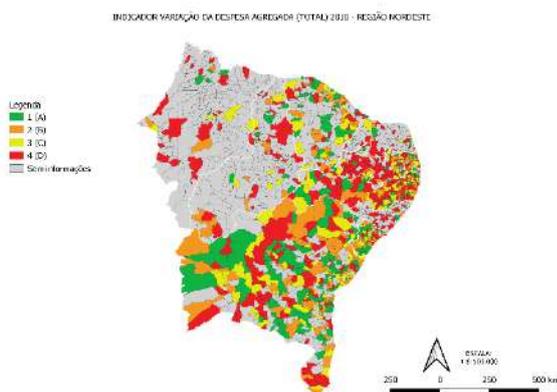
Fonte: Autoria própria.

Figura 50 - Variação na despesa total Região Centro Oeste – 2018



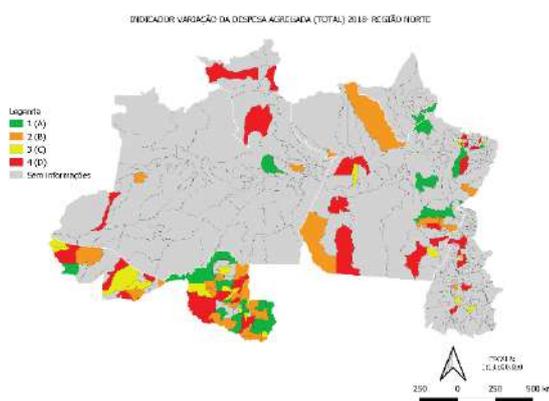
Fonte: Autoria própria.

Figura 51 - Variação na despesa total Região Nordeste – 2018



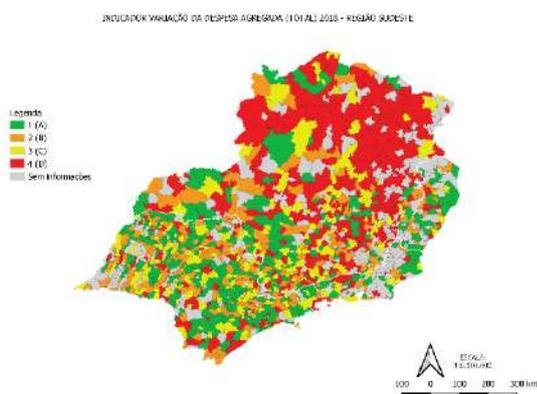
Fonte: Autoria própria.

Figura 52 - Variação na despesa total Região Norte – 2018



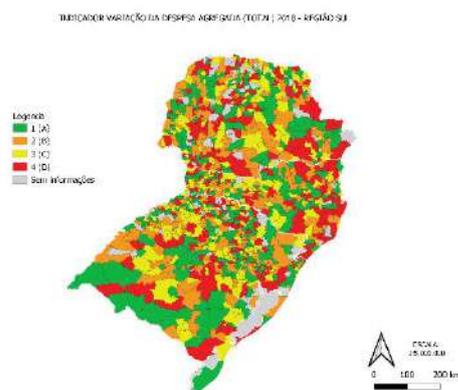
Fonte: Autoria própria.

Figura 53 - Variação na despesa total Região Sudeste – 2018



Fonte: Autoria própria.

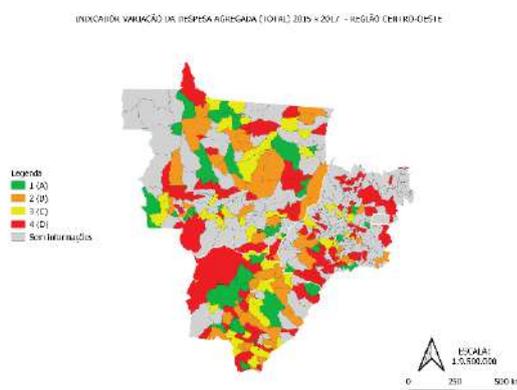
Figura 54 - Variação na despesa total Região Sul – 2018



Fonte: Autoria própria.

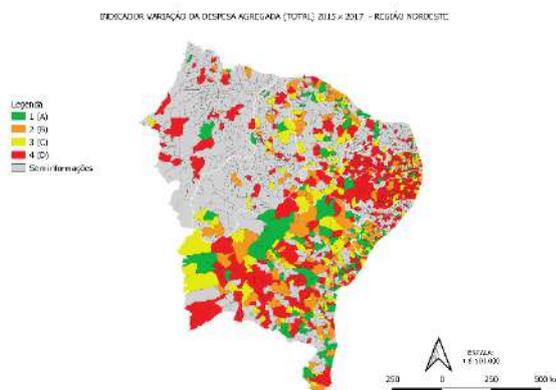
- VARIACIONES NA DESPESA TOTAL 2015-2017

Figura 55 - Variação na despesa total Região Centro Oeste – 2015-2017



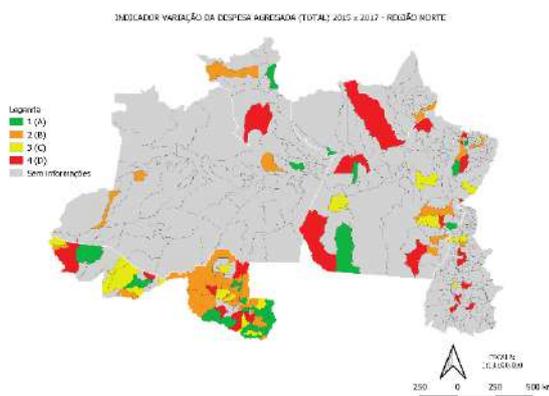
Fonte: Autoria própria.

Figura 56 - Variação na despesa total Região Nordeste – 2015-2017



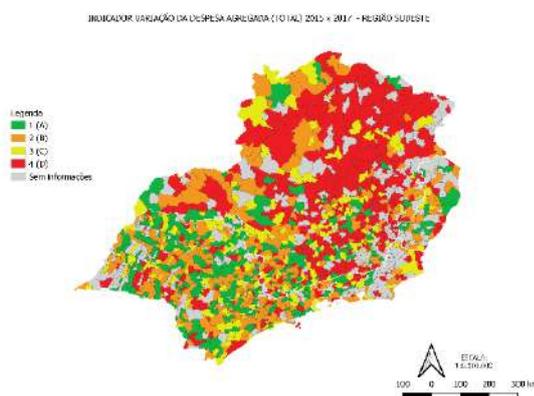
Fonte: Autoria própria.

Figura 57 - Variação na despesa total Região Norte – 2015-2017



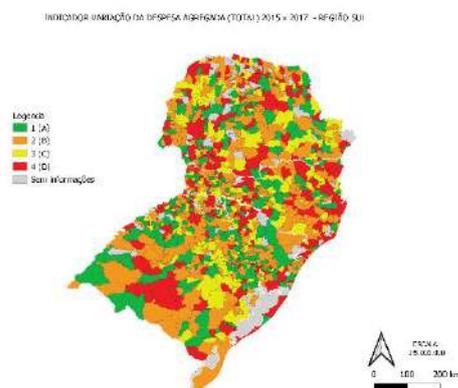
Fonte: Autoria própria.

Figura 58 - Variação na despesa total Região Sudeste – 2015-2017



Fonte: Autoria própria.

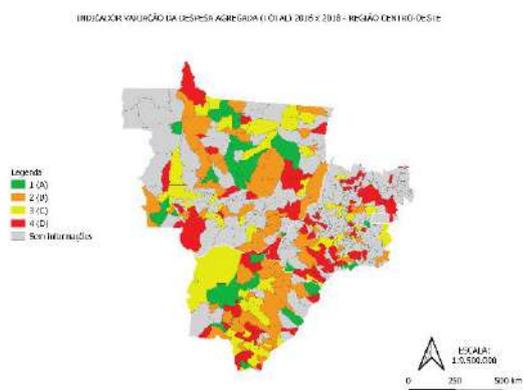
Figura 59 - Variação na despesa total Região Sul – 2015-2017



Fonte: Autoria própria.

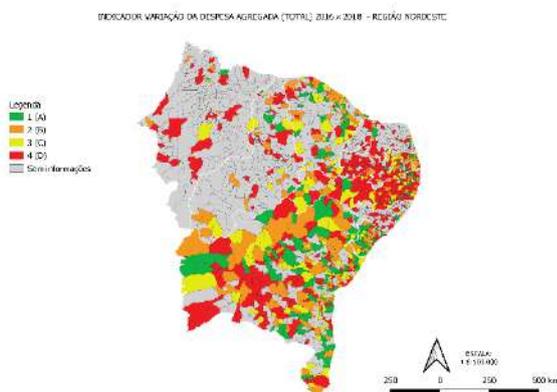
- VARIACÕES NA DESPESA TOTAL 2016-2018

Figura 60 - Variação na despesa total Região Centro Oeste – 2016-2018



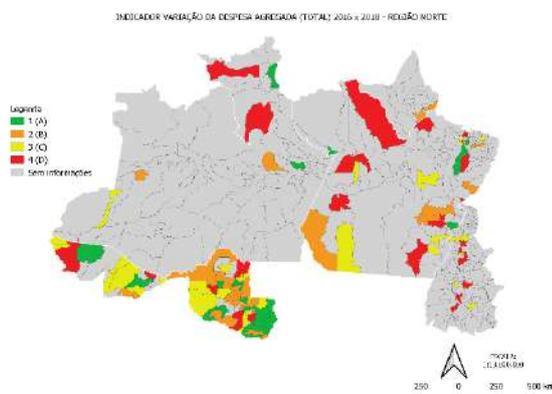
Fonte: Autoria própria.

Figura 61 - Variação na despesa total Região Nordeste – 2016-2018



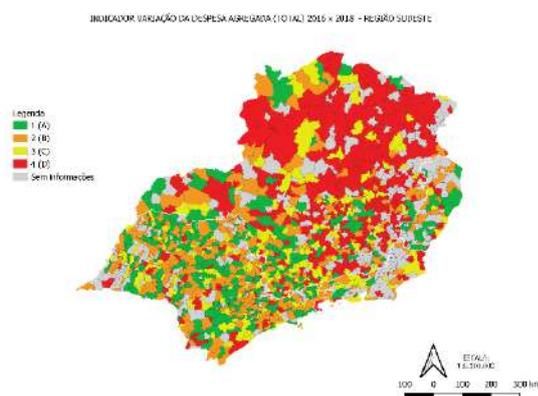
Fonte: Autoria própria.

Figura 62 - Variação na despesa total Região Norte – 2016-2018



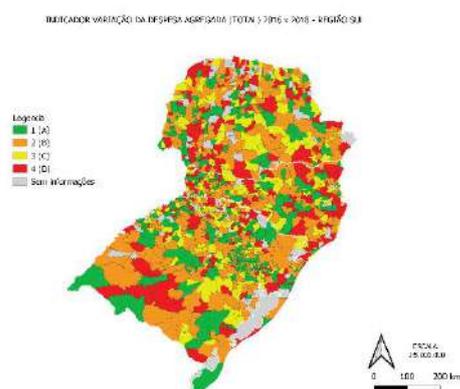
Fonte: Autoria própria.

Figura 63 - Variação na despesa total Região Sudeste – 2016-2018



Fonte: Autoria própria.

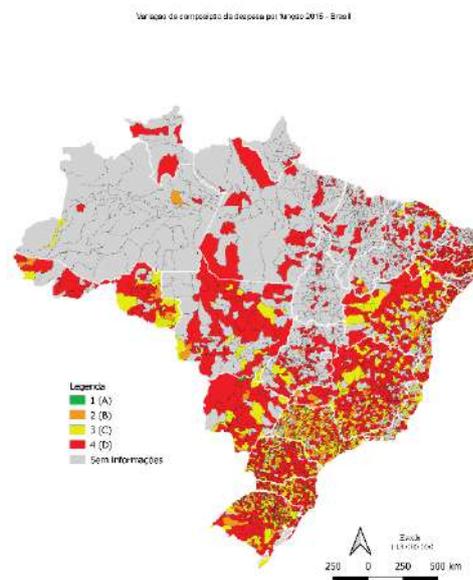
Figura 64 - Variação na despesa total Região Sul – 2016-2018



Fonte: Autoria própria.

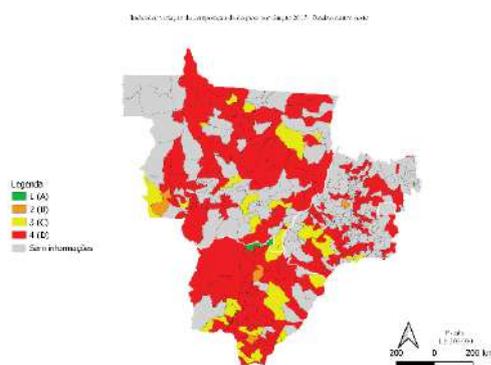
- VARIACÕES NAS DESPESAS POR FUNÇÃO 2015

Figura 65 - Variação nas despesas por função Brasil – 2015



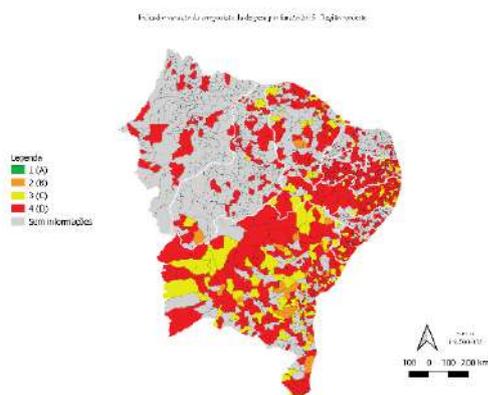
Fonte: Autoria própria.

Figura 66 - Variação nas despesas por função Região Centro Oeste – 2015



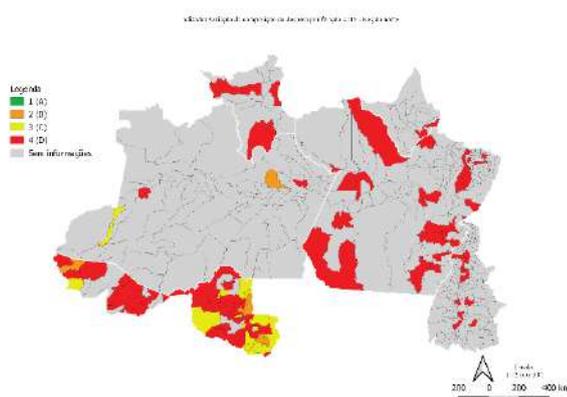
Fonte: Autoria própria.

Figura 67 – Variação nas despesas por função Região Nordeste – 2015



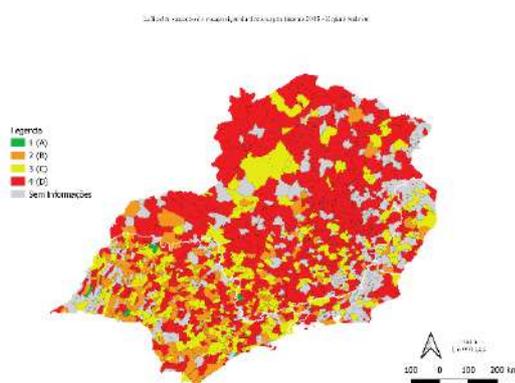
Fonte: Autoria própria.

Figura 68 – Variação nas despesas por função Região Norte – 2015



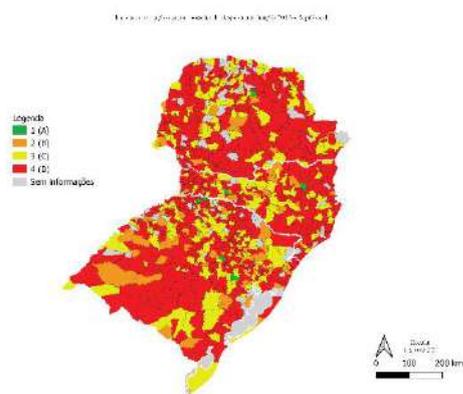
Fonte: Autoria própria.

Figura 69 – Variação nas despesas por função Região Sudeste – 2015



Fonte: Autoria própria.

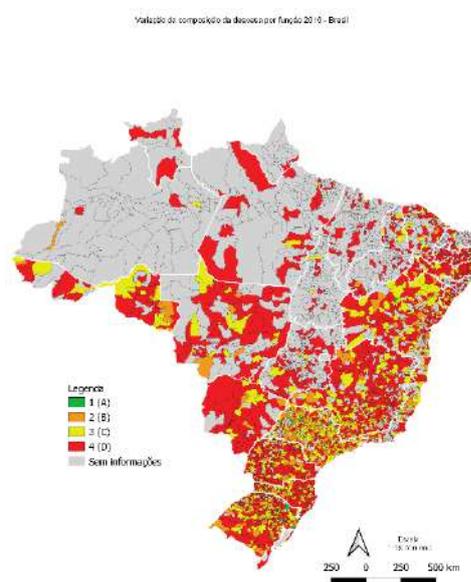
Figura 70 – Variação nas despesas por função Região Sul – 2015



Fonte: Autoria própria.

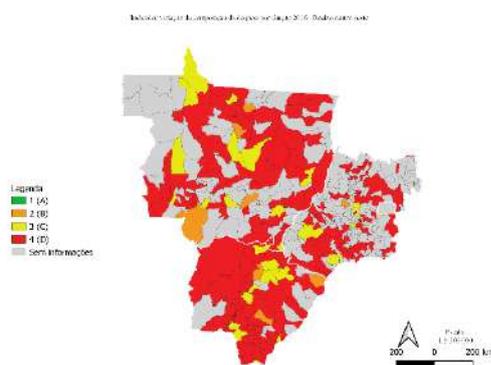
- VARIAÇÕES NAS DESPESAS POR FUNÇÃO 2016

Figura 71 - Variação nas despesas por função Brasil – 2016



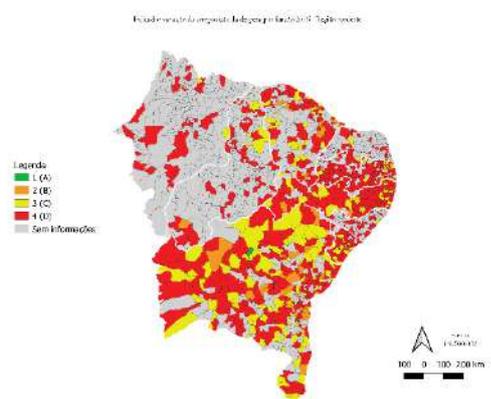
Fonte: Autoria própria.

Figura 72 - Variação nas despesas por função Região Centro Oeste – 2016



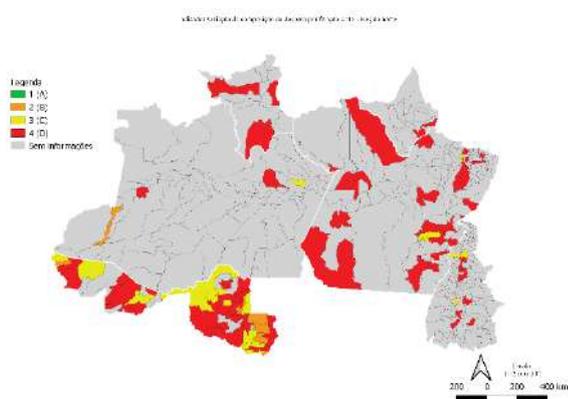
Fonte: Autoria própria.

Figura 73 - Variação nas despesas por função Região Nordeste – 2016



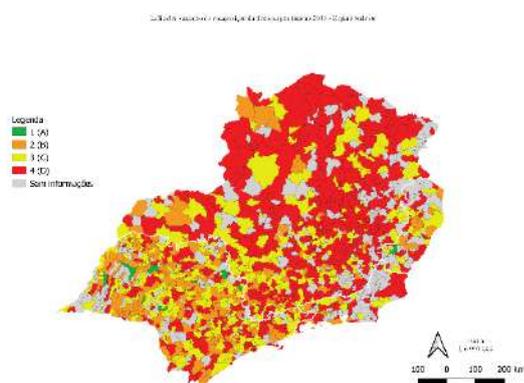
Fonte: Autoria própria.

Figura 74 - Variação nas despesas por função Região Norte – 2016



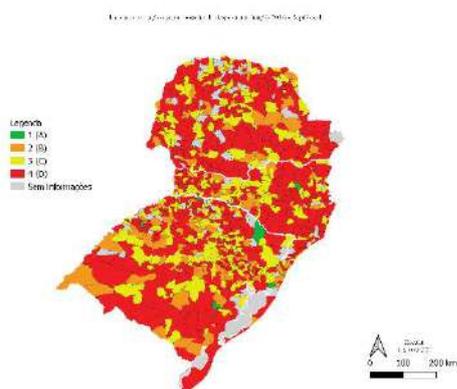
Fonte: Autoria própria.

Figura 75 - Variação nas despesas por função Região Sudeste – 2016



Fonte: Autoria própria.

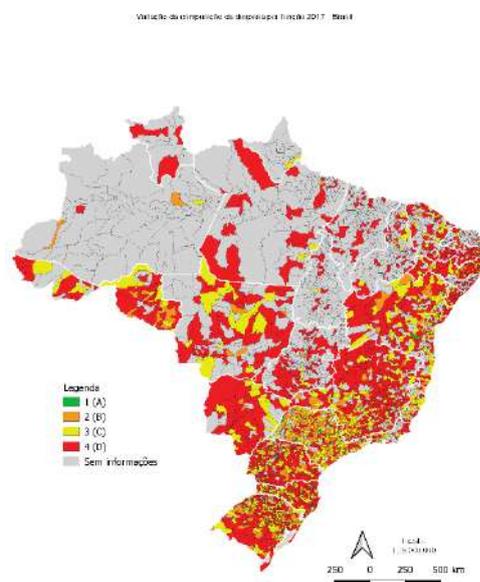
Figura 76 - Variação nas despesas por função Região Sul – 2016



Fonte: Autoria própria.

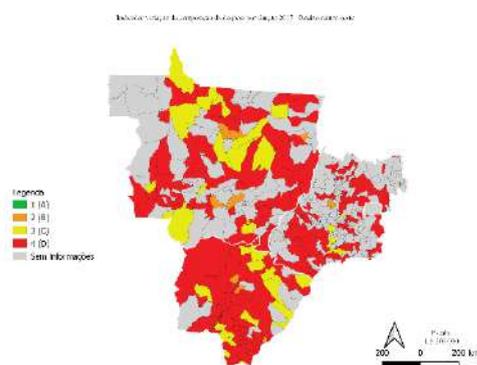
- VARIACÕES NAS DESPESAS POR FUNÇÃO 2017

Figura 77 - Variação nas despesas por função Brasil – 2017



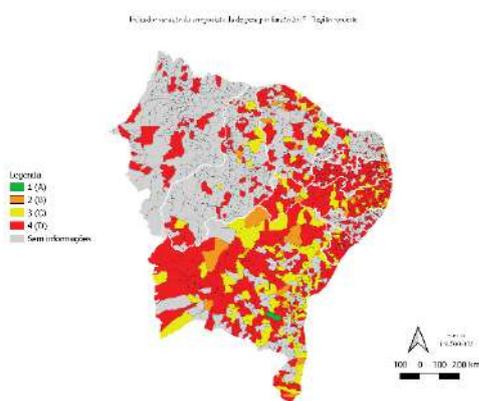
Fonte: Autoria própria.

Figura 78 - Variação nas despesas por função Região Centro Oeste – 2017



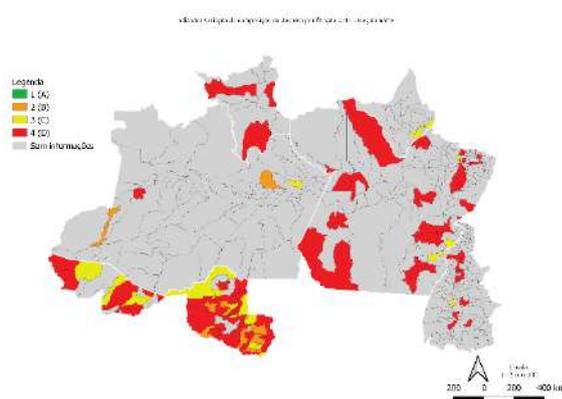
Fonte: Autoria própria.

Figura 79 - Variação nas despesas por Região Nordeste – 2017



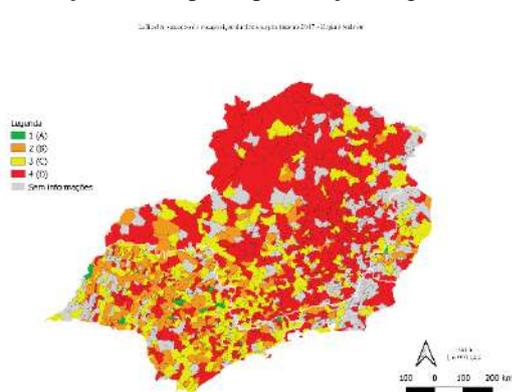
Fonte: Autoria própria.

Figura 80 - Variação nas despesas por função Região Norte – 2017



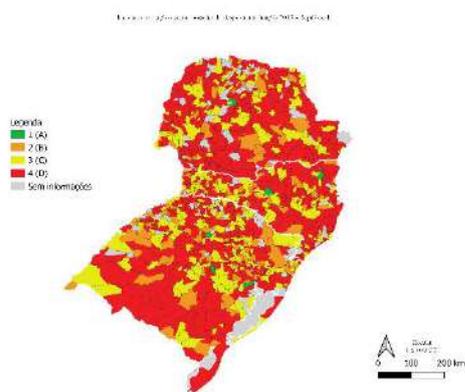
Fonte: Autoria própria.

Figura 81 - Variação nas despesas por função Região Sudeste – 2017



Fonte: Autoria própria.

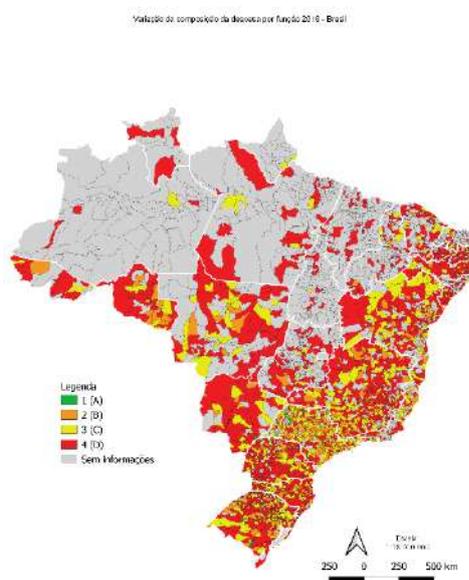
Figura 82 - Variação nas despesas por função Região Sul – 2017



Fonte: Autoria própria.

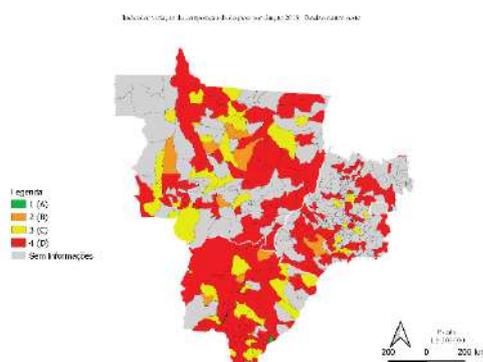
- VARIAÇÕES NAS DESPESAS POR FUNÇÃO 2018

Figura 83 - Variação nas despesas por função Brasil – 2018



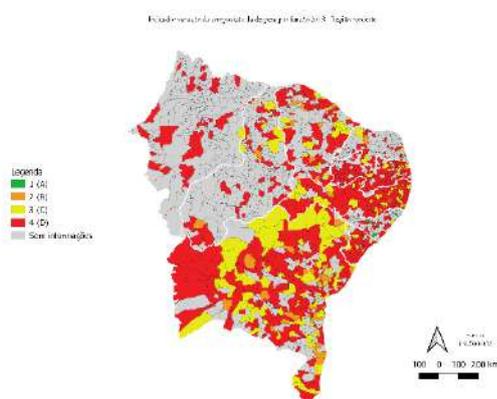
Fonte: Autoria própria.

Figura 84 - Variação nas despesas por função Região Centro Oeste – 2018



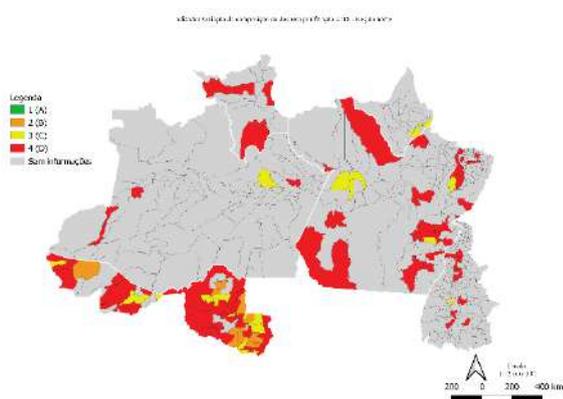
Fonte: Autoria própria.

Figura 85 - Variação nas despesas por função Região Nordeste – 2018



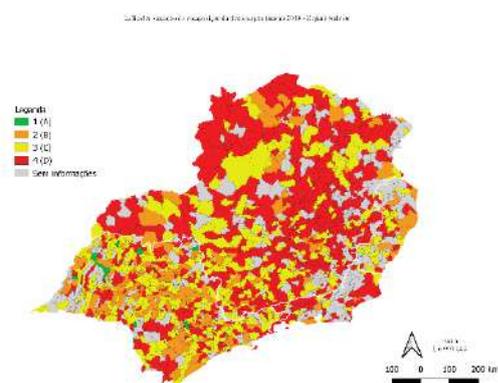
Fonte: Autoria própria.

Figura 86 - Variação nas despesas por função Região Norte – 2018



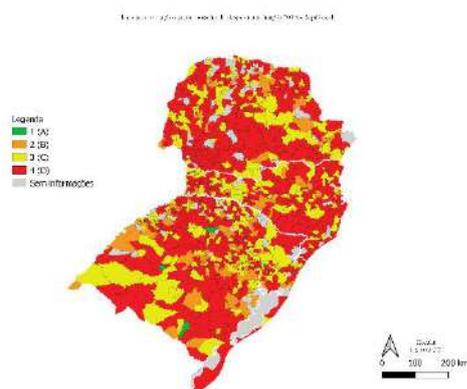
Fonte: Autoria própria.

Figura 87 - Variação nas despesas por função Região Sudeste – 2018



Fonte: Autoria própria.

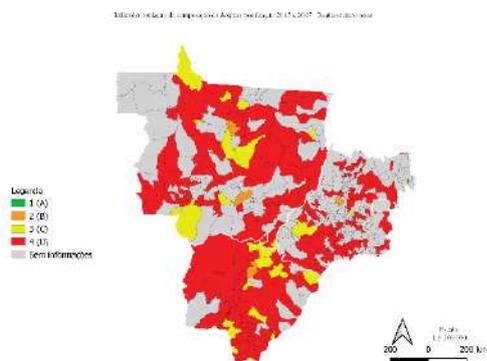
Figura 88 - Variação nas despesas por função Região Sul – 2018



Fonte: Autoria própria.

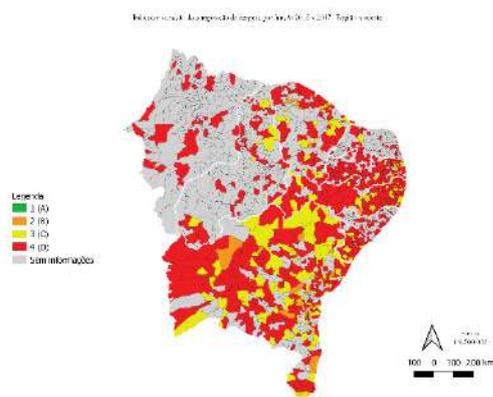
- VARIAÇÕES NAS DESPESAS POR FUNÇÃO 2015-2017

Figura 89 - Variação nas despesas por função Região Centro Oeste – 2015-2017



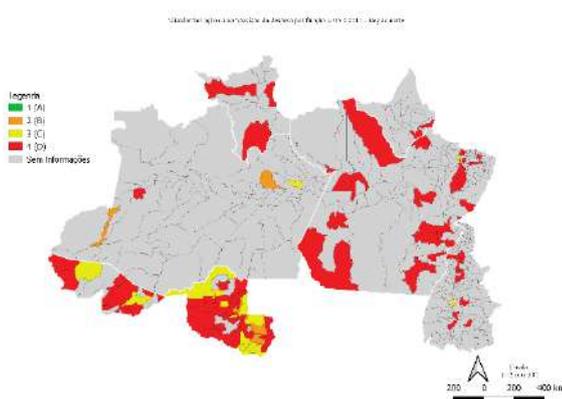
Fonte: Autoria própria.

Figura 90 - Variação nas despesas por função Região Nordeste – 2015-2017



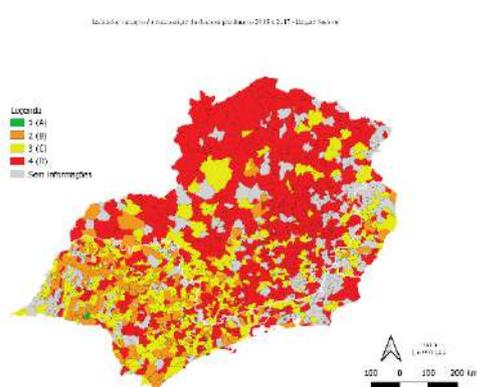
Fonte: Autoria própria.

Figura 91 - Variação nas despesas por função Região Norte – 2015-2017



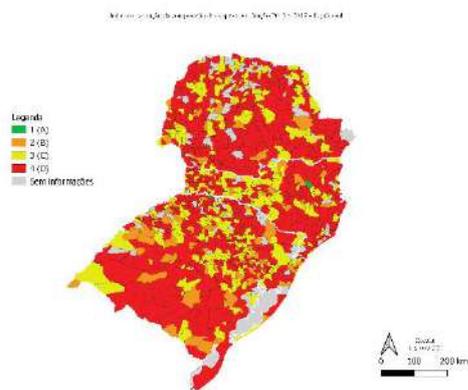
Fonte: Autoria própria.

Figura 92 - Variação nas despesas por função Região Sudeste – 2015-2017



Fonte: Autoria própria.

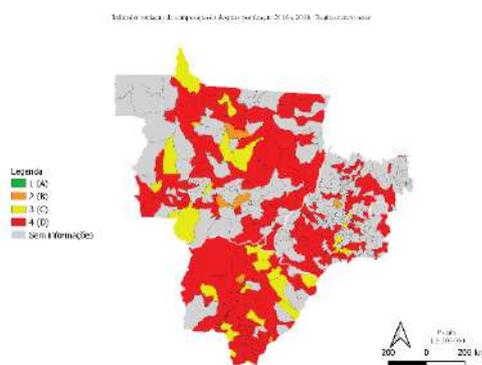
Figura 93 - Variação nas despesas por função Região Sul – 2015-2017



Fonte: Autoria própria.

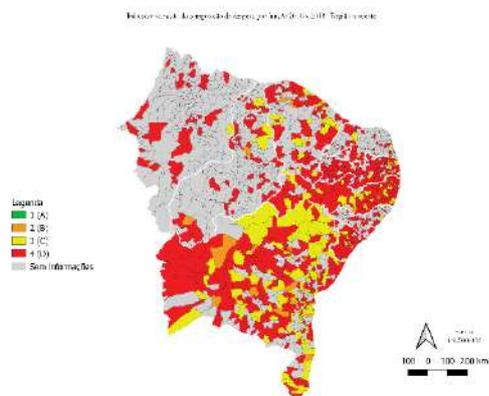
- VARIAÇÕES NAS DESPESAS POR FUNÇÃO 2016-2018

Figura 94 - Variação nas despesas por função Região Centro Oeste – 2016-2018



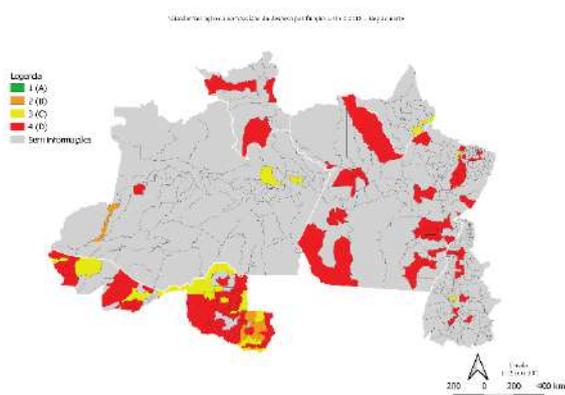
Fonte: Autoria própria.

Figura 95 - Variação nas despesas por função Região Nordeste – 2016-2018



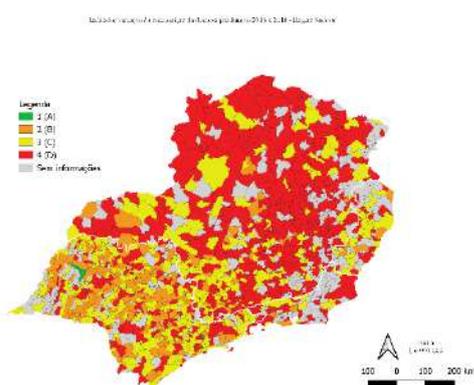
Fonte: Autoria própria.

Figura 96 - Variação nas despesas por função Região Norte – 2016-2018



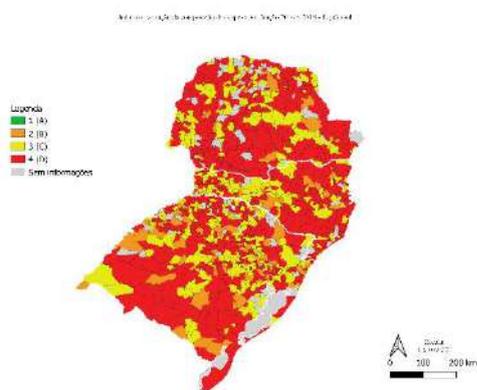
Fonte: Autoria própria.

Figura 97 - Variação nas despesas por função Região Sudeste – 2016-2018



Fonte: Autoria própria.

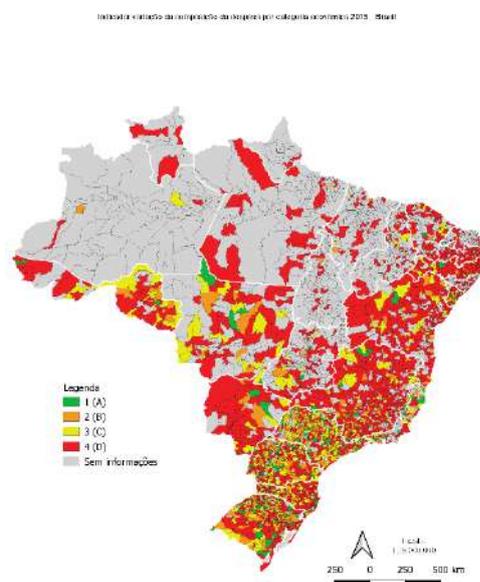
Figura 98 - Variação nas despesas por função Região Sul – 2016-2018



Fonte: Autoria própria.

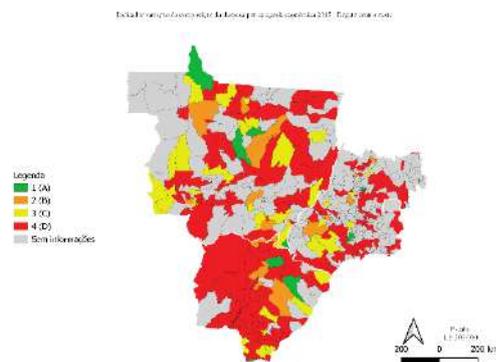
- VARIACÕES NAS DESPESAS POR CATEGORIA ECONÔMICA 2015

Figura 99 - Variação nas despesas por categoria econômica Brasil – 2015



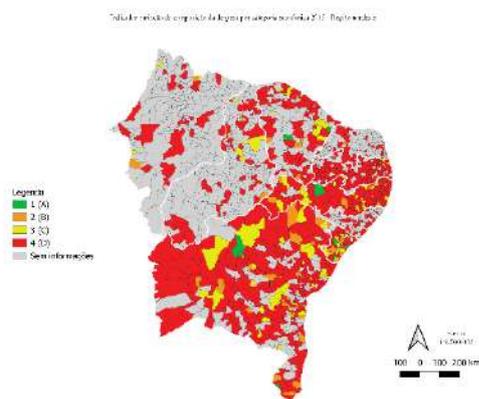
Fonte: Autoria própria.

Figura 100 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Centro Oeste – 2015



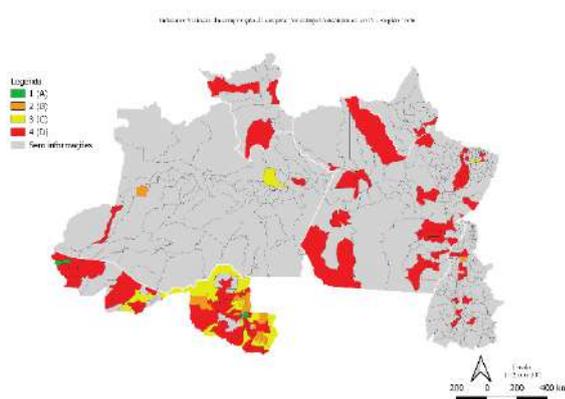
Fonte: Autoria própria.

Figura 101 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Nordeste – 2015



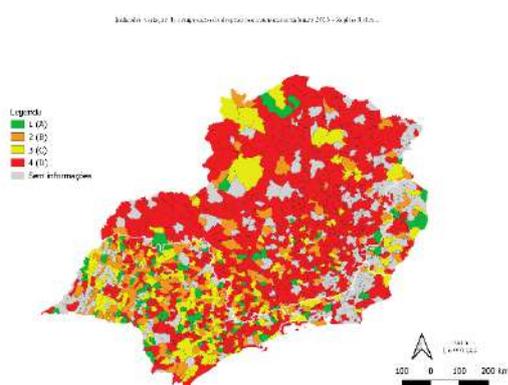
Fonte: Autoria própria.

Figura 102 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Norte – 2015



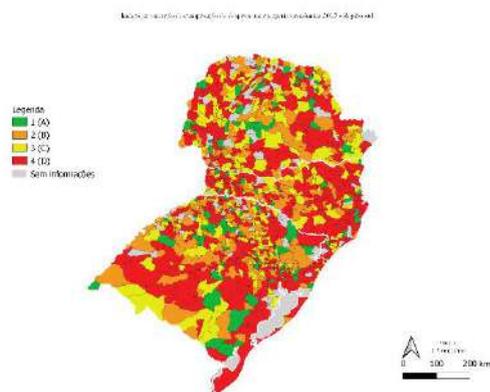
Fonte: Autoria própria.

Figura 103 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Sudeste – 2015



Fonte: Autoria própria.

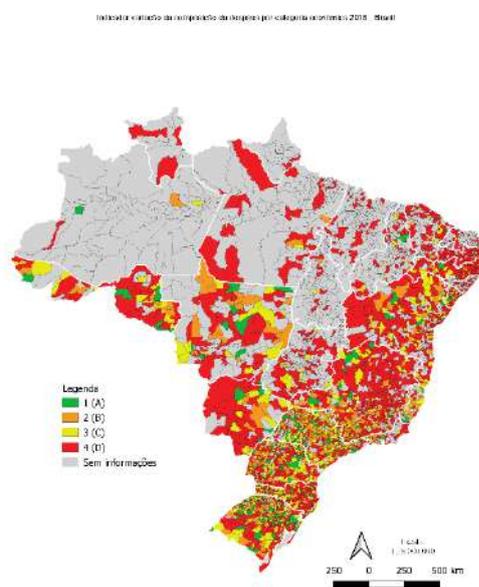
Figura 104 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Sul – 2015



Fonte: Autoria própria.

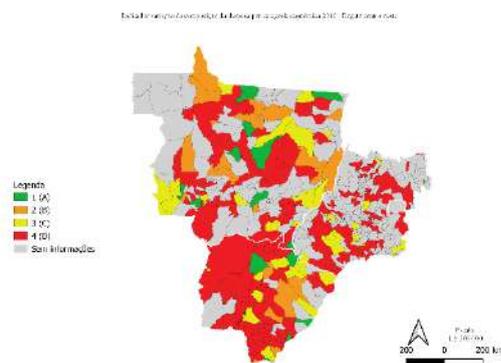
- VARIAÇÕES NAS DESPESAS POR CATEGORIA ECONÔMICA 2016

Figura 105 - Variação nas despesas por categoria econômica Brasil – 2016



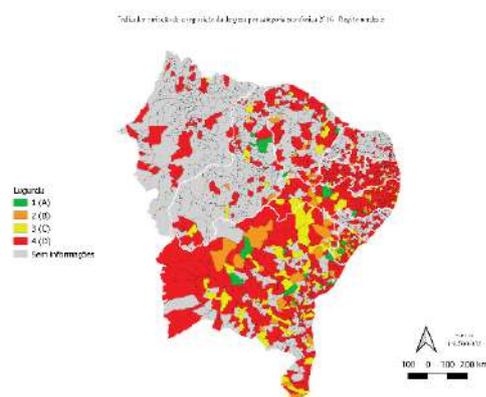
Fonte: Autoria própria.

Figura 106 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Centro Oeste – 2016



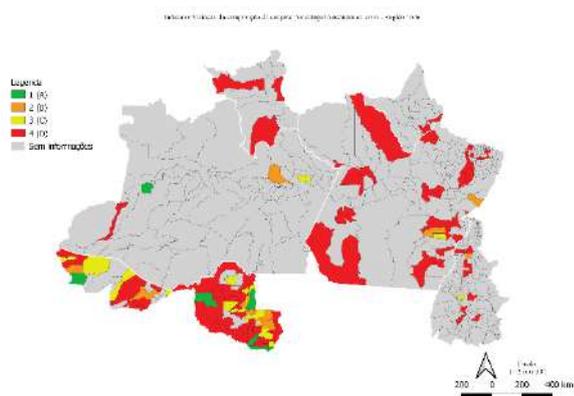
Fonte: Autoria própria.

Figura 107 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Nordeste – 2016



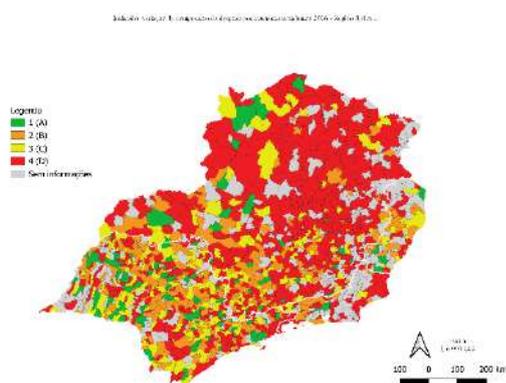
Fonte: Autoria própria.

Figura 108 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Norte – 2016



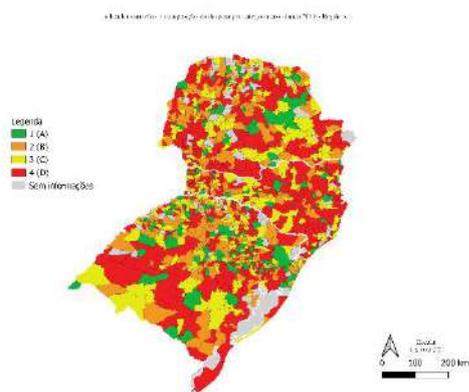
Fonte: Autoria própria.

Figura 109 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Sudeste – 2016



Fonte: Autoria própria.

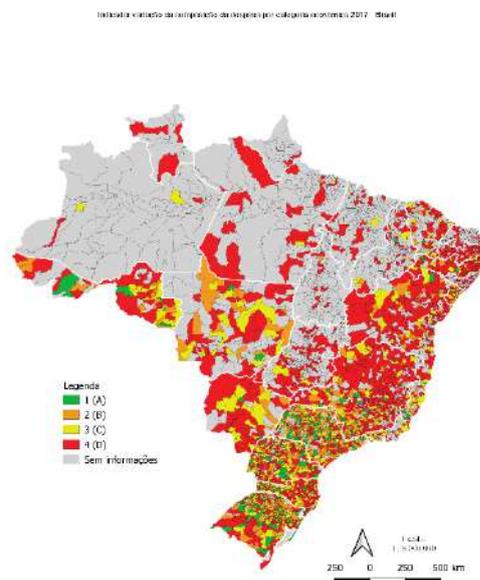
Figura 110 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Sul – 2016



Fonte: Autoria própria.

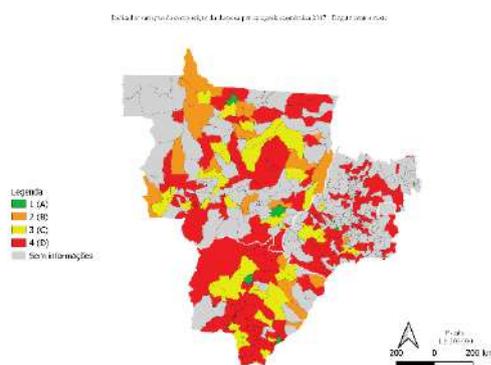
- VARIACÕES NAS DESPESAS POR CATEGORIA ECONÔMICA 2017

Figura 111 - Variação nas despesas por categoria econômica Brasil – 2017



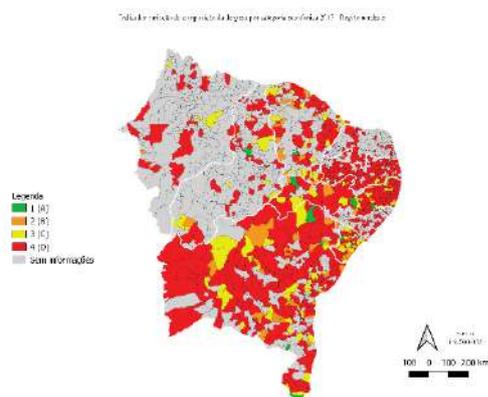
Fonte: Autoria própria.

Figura 112 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Centro Oeste – 2017



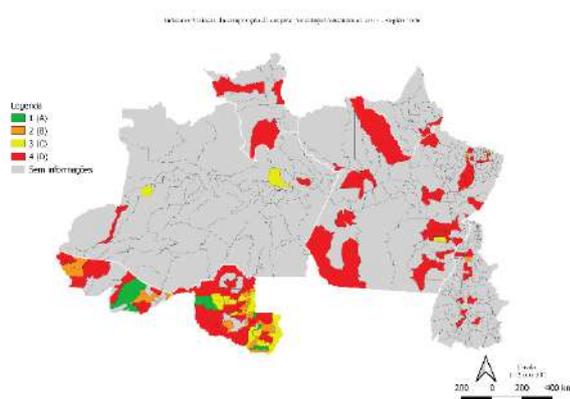
Fonte: Autoria própria.

Figura 113 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Nordeste – 2017



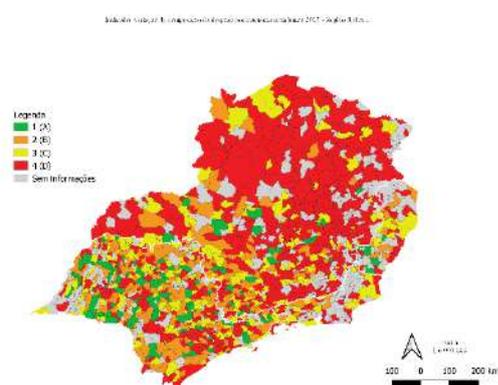
Fonte: Autoria própria.

Figura 114 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Norte – 2017



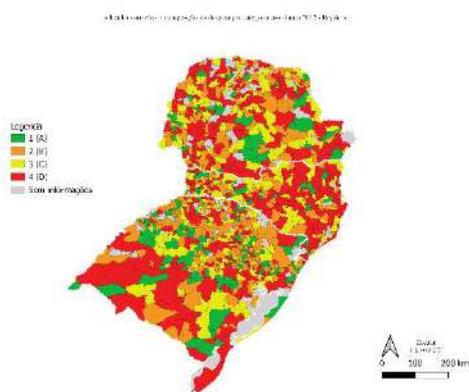
Fonte: Autoria própria.

Figura 115 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Sudeste – 2017



Fonte: Autoria própria.

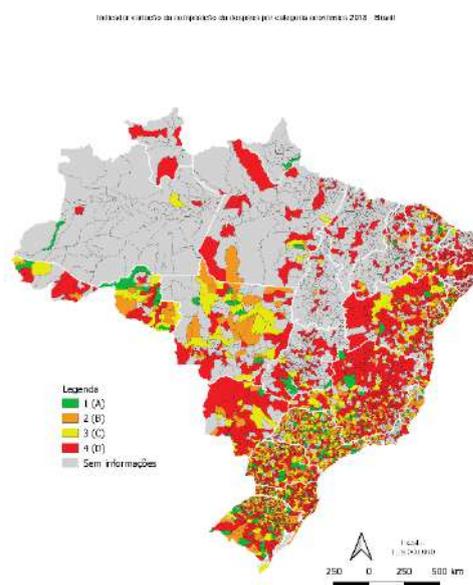
Figura 116 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Sul – 2017



Fonte: Autoria própria.

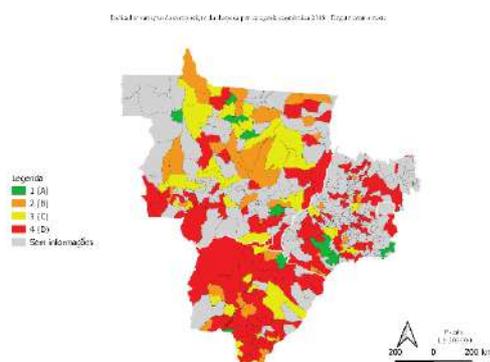
- VARIAÇÕES NAS DESPESAS POR CATEGORIA ECONÔMICA 2018

Figura 117 - Variação nas despesas por categoria econômica Brasil – 2018



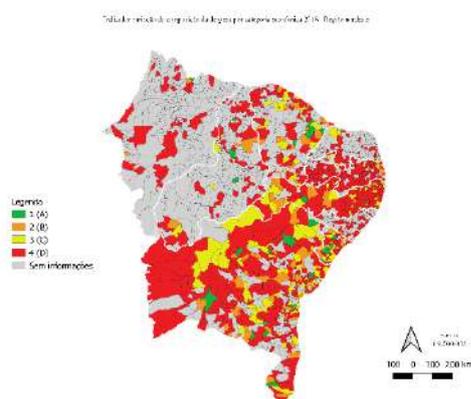
Fonte: Autoria própria.

Figura 118 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Centro Oeste – 2018



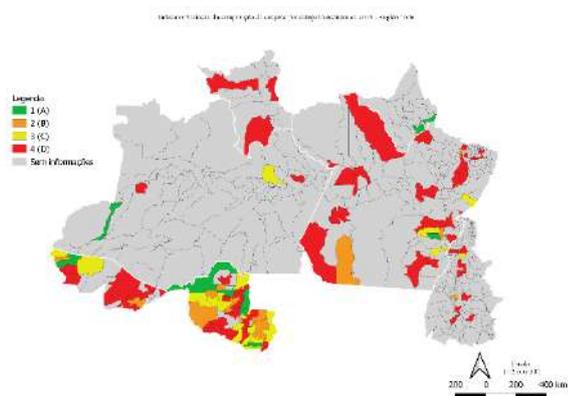
Fonte: Autoria própria.

Figura 119 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Nordeste – 2018



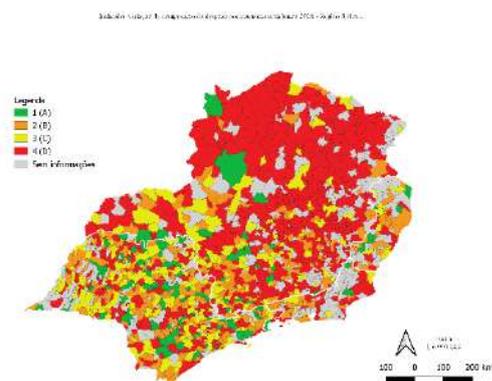
Fonte: Autoria própria.

Figura 120 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Norte – 2018



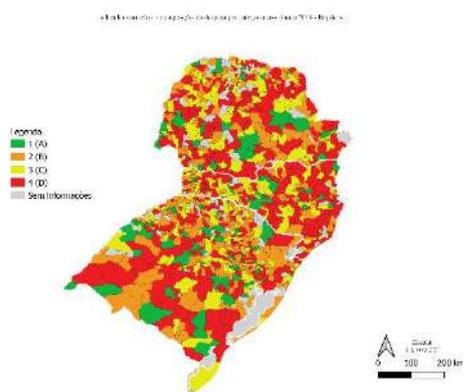
Fonte: Autoria própria.

Figura 121 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Sudeste – 2018



Fonte: Autoria própria.

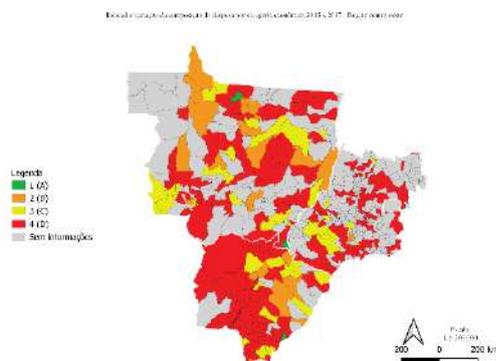
Figura 122 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Sul – 2018



Fonte: Autoria própria.

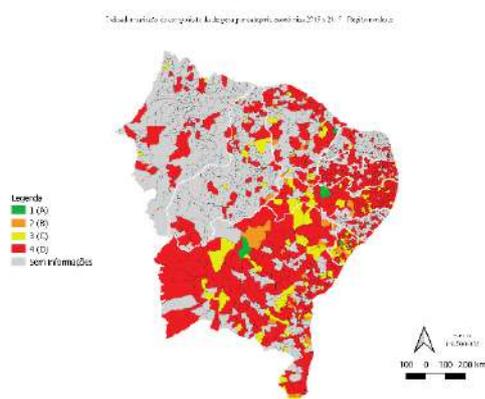
- VARIAÇÕES NAS DESPESAS POR CATEGORIA ECONÔMICA 2015-2017

Figura 123 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Centro Oeste – 2015-2017



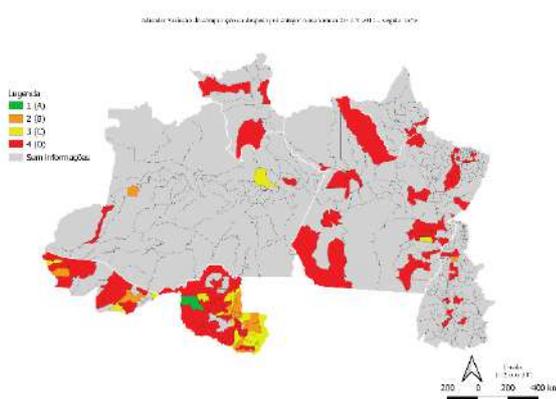
Fonte: Autoria própria.

Figura 124 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Nordeste – 2015-2017



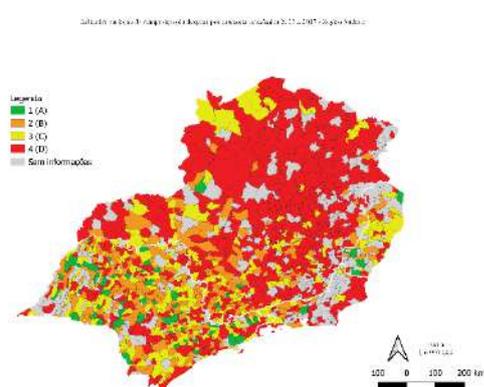
Fonte: Autoria própria.

Figura 125 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Norte – 2015-2017



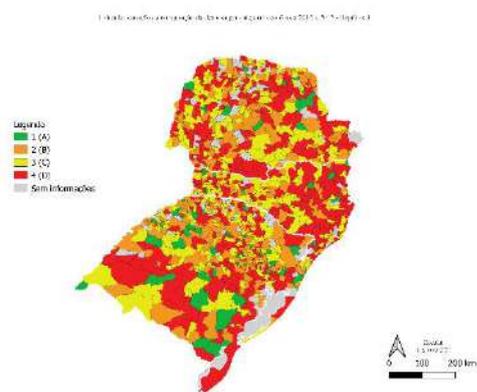
Fonte: Autoria própria.

Figura 126 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Sudeste – 2015-2017



Fonte: Autoria própria.

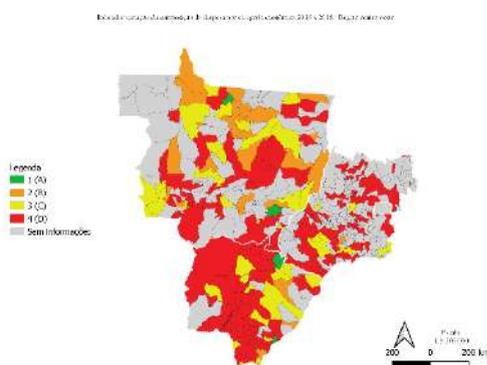
Figura 127 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Sul – 2015-2017



Fonte: Autoria própria.

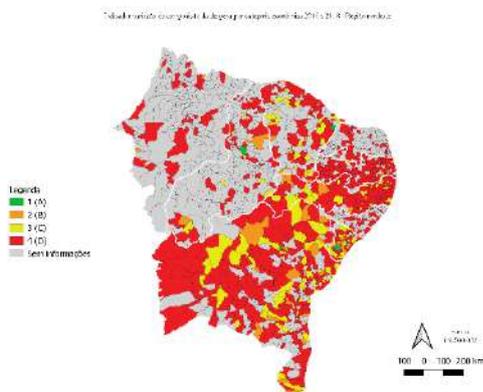
- VARIAÇÕES NAS DESPESAS POR CATEGORIA ECONÔMICA 2016-2018

Figura 128 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Centro Oeste – 2016-2018



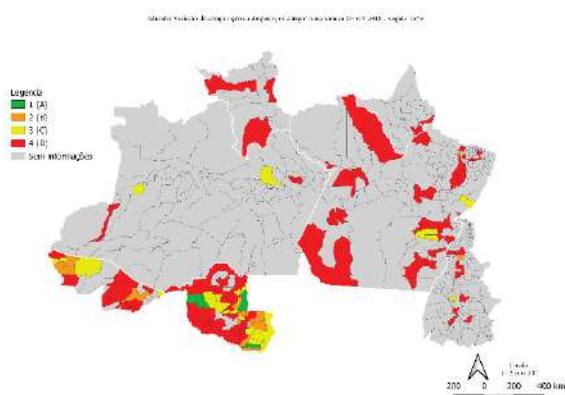
Fonte: Autoria própria.

Figura 129 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Nordeste – 2016-2018



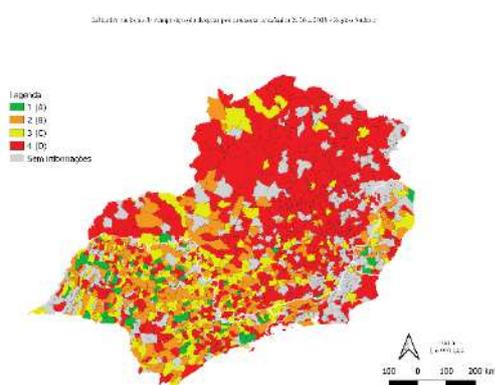
Fonte: Autoria própria.

Figura 130 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Norte – 2016-2018



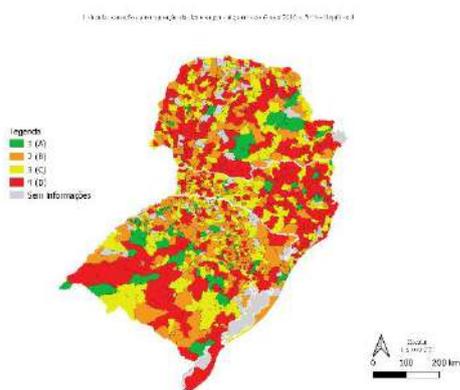
Fonte: Autoria própria.

Figura 131 - Variação nas despesas por categoria econômica Região Sudeste – 2016-2018



Fonte: Autoria própria.

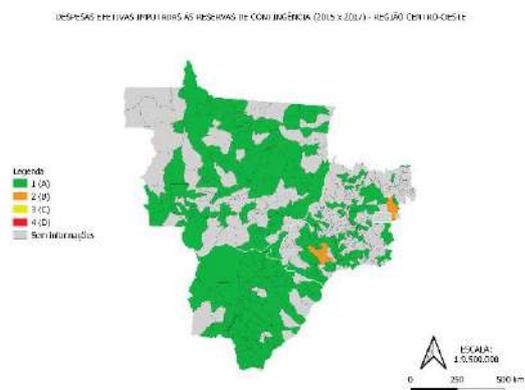
Figura 132 - Variação nas despesas por categoria econômica Sul – 2016-2018



Fonte: Autoria própria.

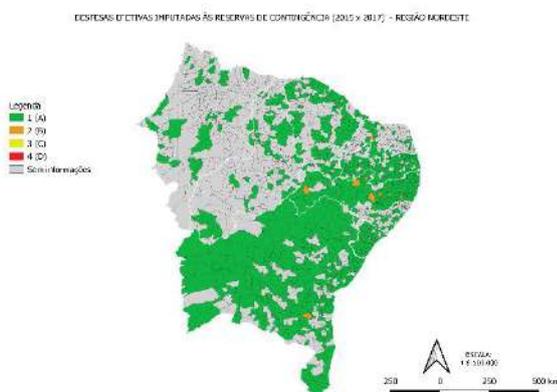
- PERCENTUAL MÉDIO DE DESPESAS IMPUTADAS ÀS RESERVAS DE

Figura 133 - Percentual médio de despesas imputadas às reservas de contingência em relação à despesa total
Região Centro Oeste – 2015-2017



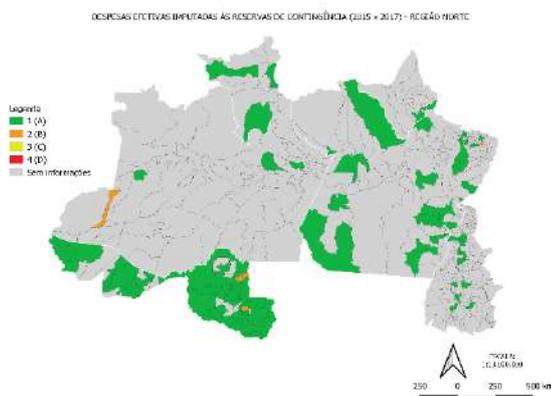
Fonte: Autoria própria.

Figura 134 - Percentual médio de despesas imputadas às reservas de contingência em relação à despesa total
Região Nordeste – 2015-2017



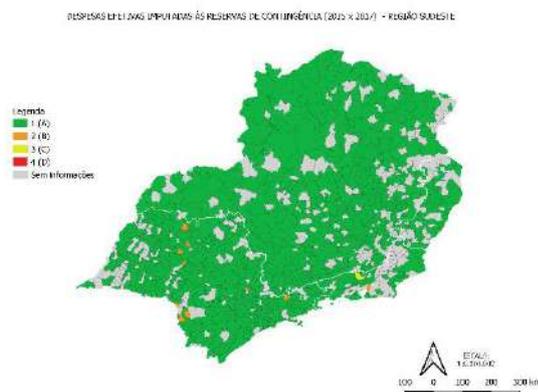
Fonte: Autoria própria.

Figura 135 - Percentual médio de despesas imputadas às reservas de contingência em relação à despesa total
Região Norte – 2015-2017



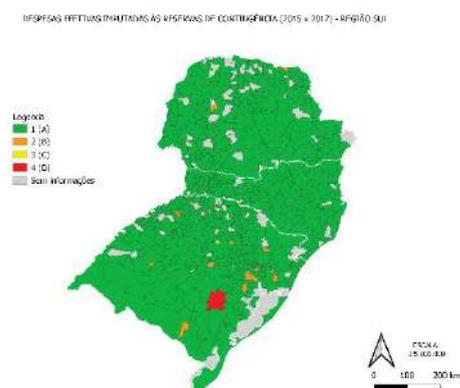
Fonte: Autoria própria.

Figura 136 - Percentual médio de despesas imputadas às reservas de contingência em relação à despesa total
Região Sudeste – 2015-2017



Fonte: Autoria própria.

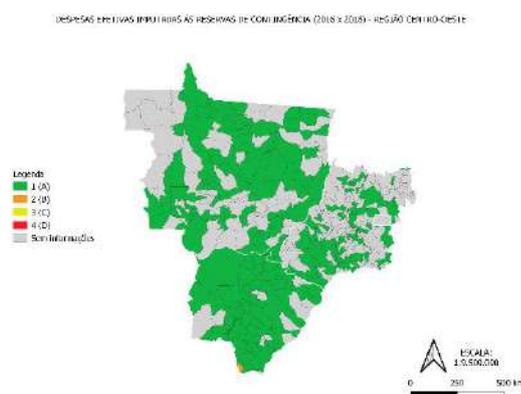
Figura 137 - Percentual médio de despesas imputadas às reservas de contingência em relação à despesa total
Região Sul – 2015-2017



Fonte: Autoria própria.

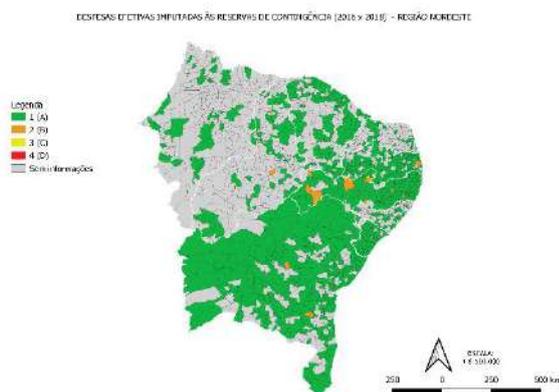
- PERCENTUAL MÉDIO DE DESPESAS IMPUTADAS ÀS RESERVAS DE CONTINGÊNCIA EM RELAÇÃO À DESPESA TOTAL 2016-2018

Figura 138 - Percentual médio de despesas imputadas às reservas de contingência em relação à despesa total
Região Centro Oeste – 2016-2018



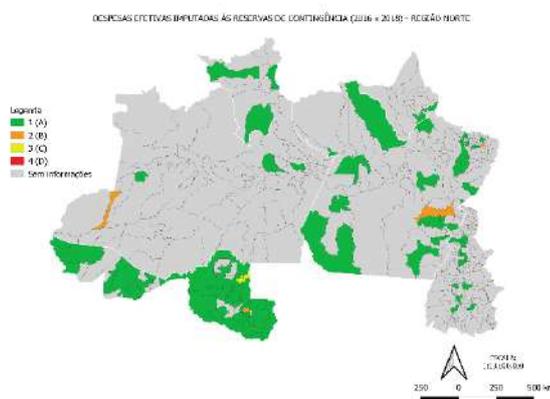
Fonte: Autoria própria.

Figura 139 - Percentual médio de despesas imputadas às reservas de contingência em relação à despesa total
Região Nordeste – 2016-2018



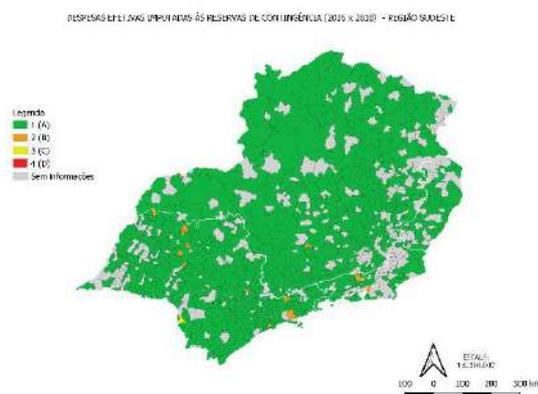
Fonte: Autoria própria.

Figura 140 - Percentual médio de despesas imputadas às reservas de contingência em relação à despesa total
Região Norte – 2016-2018



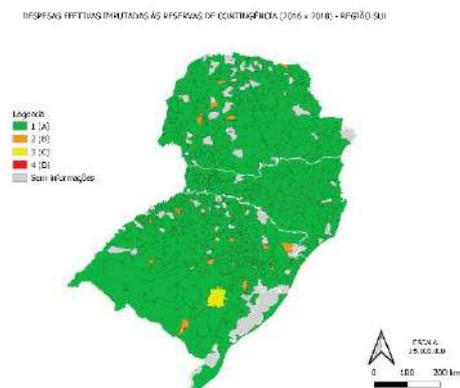
Fonte: Autoria própria.

Figura 141 - Percentual médio de despesas imputadas às reservas de contingência em relação à despesa total
Região Sudeste – 2016-2018



Fonte: Autoria própria.

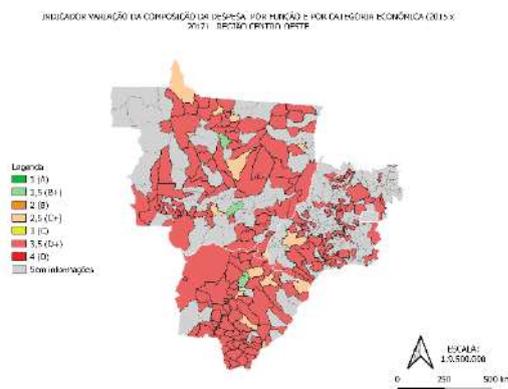
Figura 142 - Percentual médio de despesas imputadas às reservas de contingência em relação à despesa total Região Sul – 2016-2018



Fonte: Autoria própria.

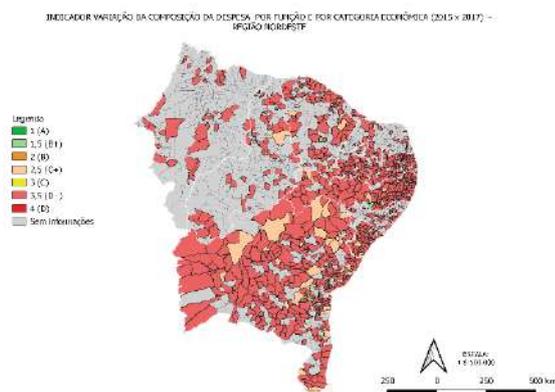
- VARIACÃO NA COMPOSIÇÃO DA DESPESA POR FUNÇÃO E POR CATEGORIA ECONÔMICA 2015-2017

Figura 143 - Variação na composição da despesa por função e por categoria econômica Região Centro Oeste – 2015-2017



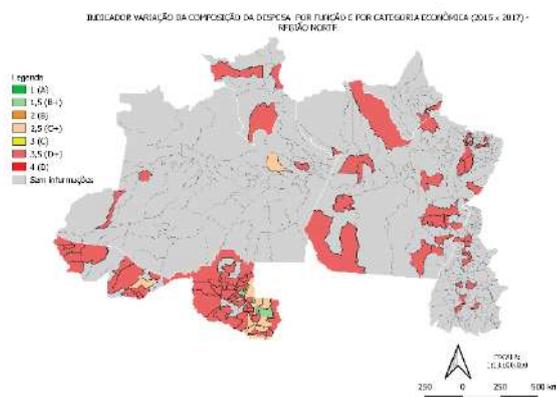
Fonte: Autoria própria.

Figura 144 - Variação na composição da despesa por função e por categoria econômica Região Nordeste – 2015-2017



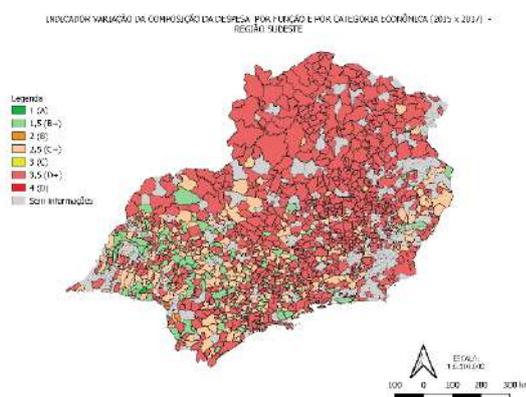
Fonte: Autoria própria.

Figura 145 - Variação na composição da despesa por função e por categoria econômica Região Norte – 2015-2017



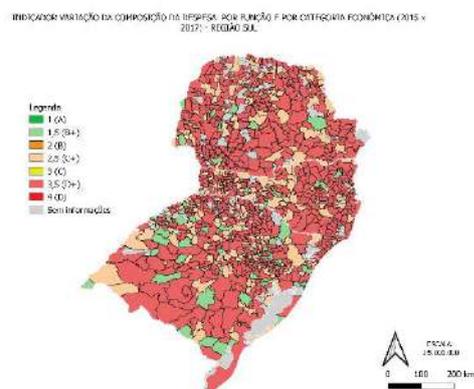
Fonte: Autoria própria.

Figura 146 - Variação na composição da despesa por função e por categoria econômica Região Sudeste – 2015-2017



Fonte: Autoria própria.

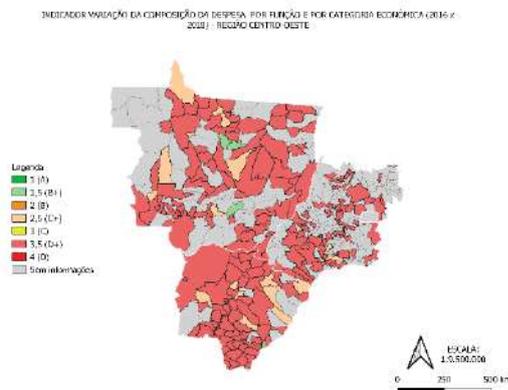
Figura 147 - Variação na composição da despesa por função e por categoria econômica Região Sul – 2015-2017



Fonte: Autoria própria.

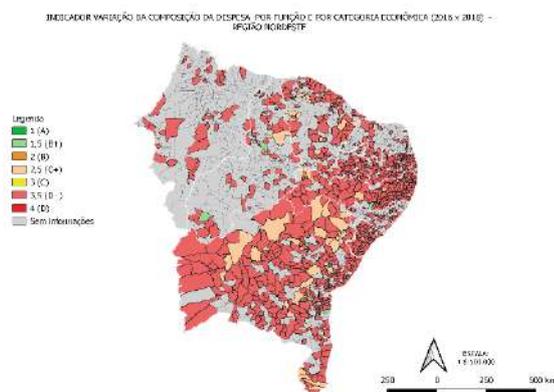
- VARIACÃO NA COMPOSIÇÃO DA DESPESA POR FUNÇÃO E POR CATEGORIA ECONÔMICA 2016-2018

Figura 148 - Variação na composição da despesa por função e por categoria econômica Região Centro Oeste – 2016-2018



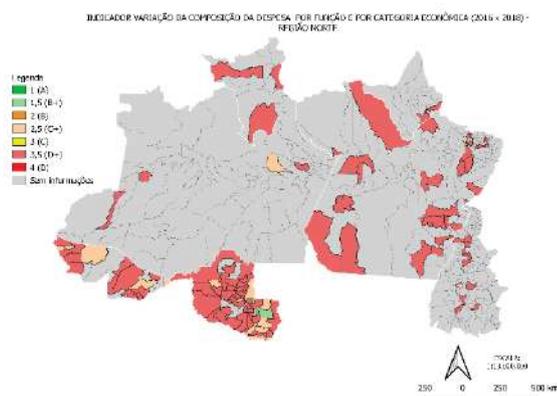
Fonte: Autoria própria.

Figura 149 - Variação na composição da despesa por função e por categoria econômica Região Nordeste – 2016-2018



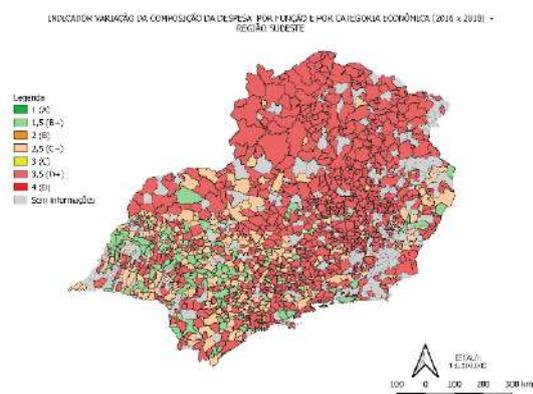
Fonte: Autoria própria.

Figura 150 - Variação na composição da despesa por função e por categoria econômica Região Norte – 2016-2018



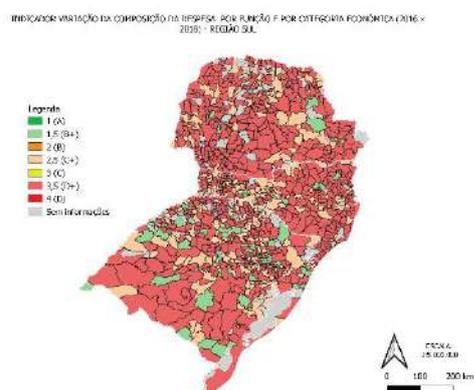
Fonte: Autoria própria.

Figura 151 - Variação na composição da despesa por função e por categoria econômica Região Sudeste – 2016-2018



Fonte: Autoria própria.

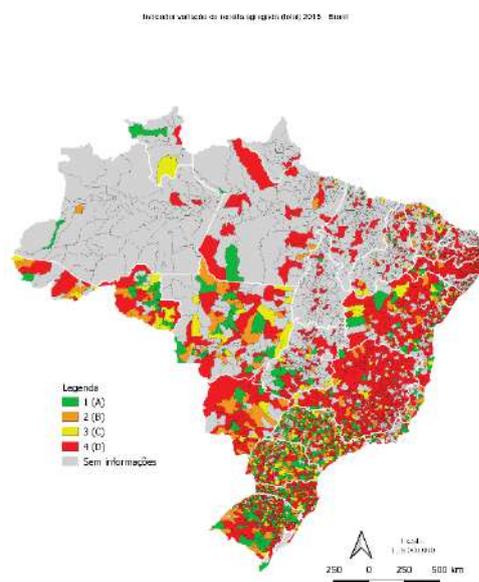
Figura 152 - Variação na composição da despesa por função e por categoria econômica Região Sul – 2016-2018



Fonte: Autoria própria.

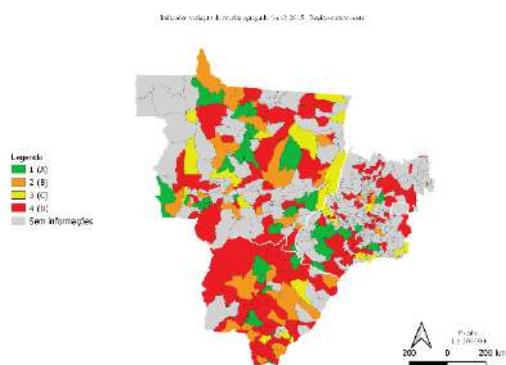
- VARIACÃO NA RECEITA TOTAL BRASIL 2015

Figura 153 - Variação na receita total Brasil – 2015



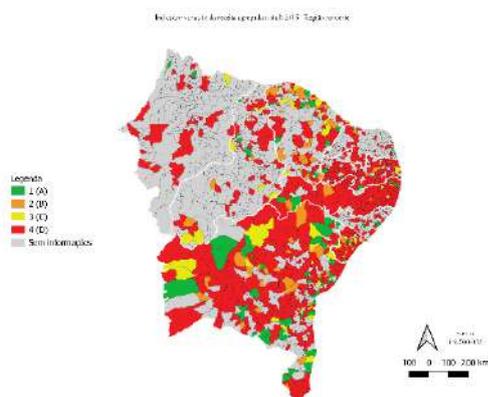
Fonte: Autoria própria.

Figura 154 - Variação na receita total Região Centro Oeste – 2015



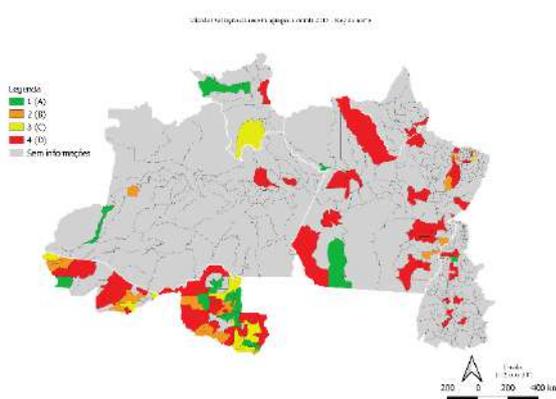
Fonte: Autoria própria.

Figura 155 - Variação na receita total Região Nordeste – 2015



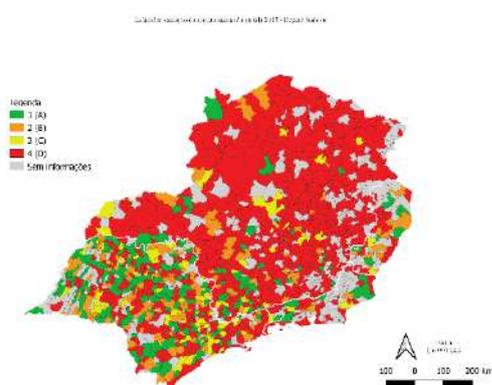
Fonte: Autoria própria.

Figura 156 - Variação na receita total Região Norte – 2015



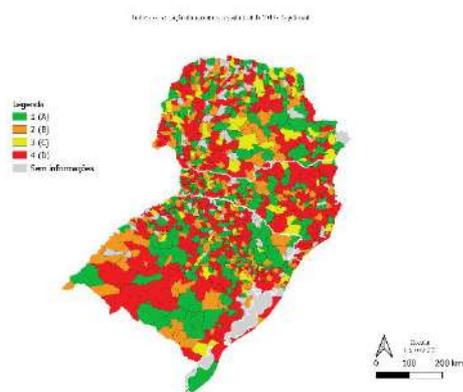
Fonte: Autoria própria.

Figura 157 - Variação na receita total Região Sudeste – 2015



Fonte: Autoria própria.

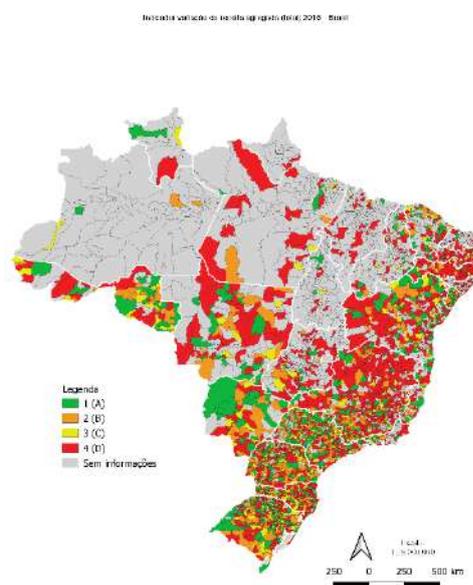
Figura 158 - Variação na receita total Região Sul – 2015



Fonte: Autoria própria.

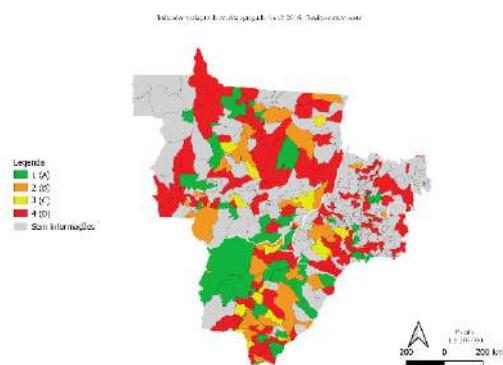
- VARIACÃO NA RECEITA TOTAL BRASIL 2016

Figura 159 - Variação na receita total Brasil – 2016



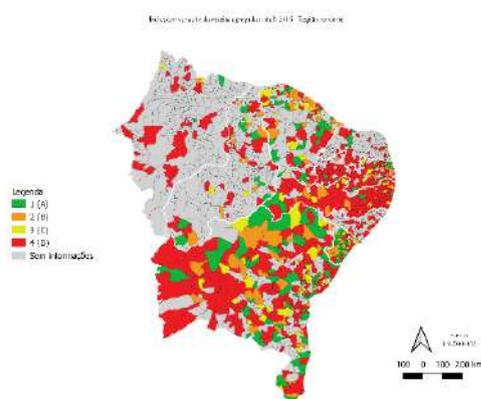
Fonte: Autoria própria.

Figura 160 - Variação na receita total Região Centro Oeste – 2016



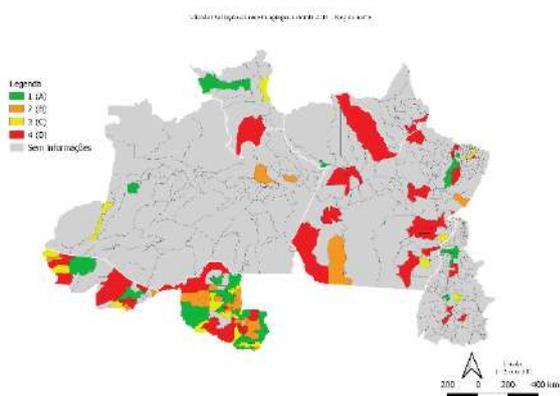
Fonte: Autoria própria.

Figura 161 - Variação na receita total Região Nordeste – 2016



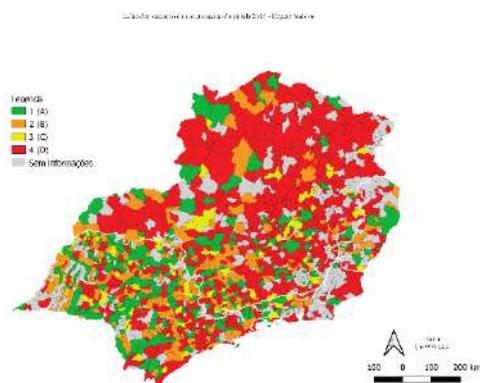
Fonte: Autoria própria.

Figura 162 - Variação na receita total Região Norte – 2016



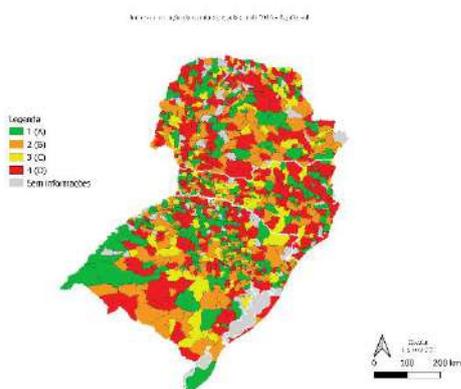
Fonte: Autoria própria.

Figura 163 - Variação na receita total Região Sudeste – 2016



Fonte: Autoria própria.

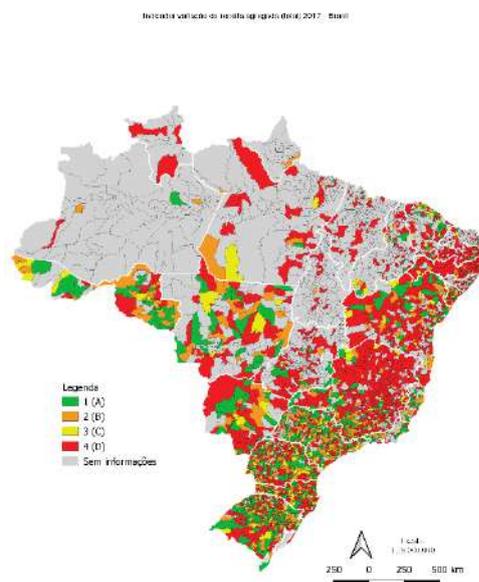
Figura 164 - Variação na receita total Região Sul – 2016



Fonte: Autoria própria.

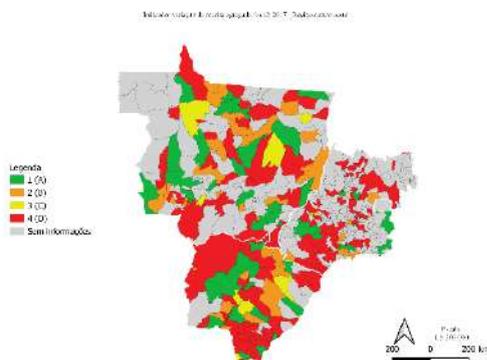
- VARIACÃO NA RECEITA TOTAL BRASIL 2017

Figura 165 - Variação na receita total Brasil – 2017



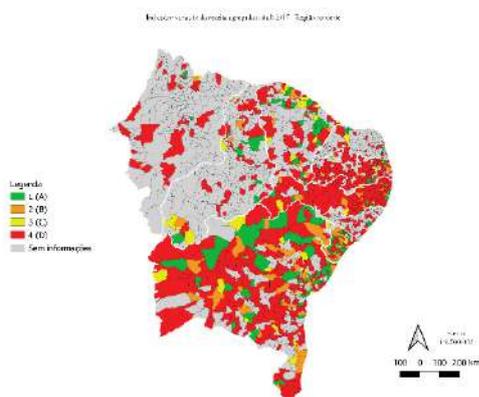
Fonte: Autoria própria.

Figura 166 - Variação na receita total Região Centro Oeste – 2017



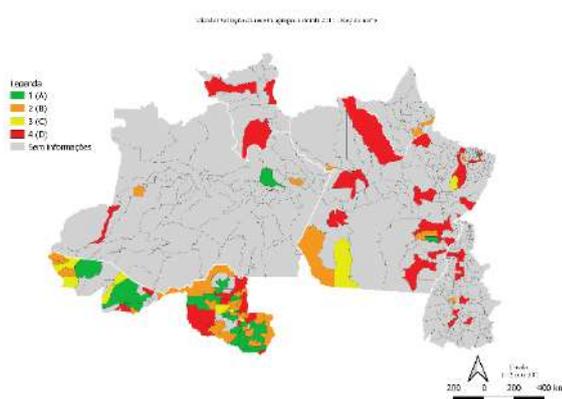
Fonte: Autoria própria.

Figura 167 - Variação na receita total Região Nordeste – 2017



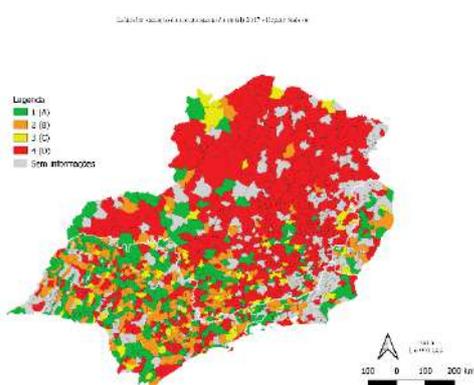
Fonte: Autoria própria.

Figura 168 - Variação na receita total Região Norte – 2017



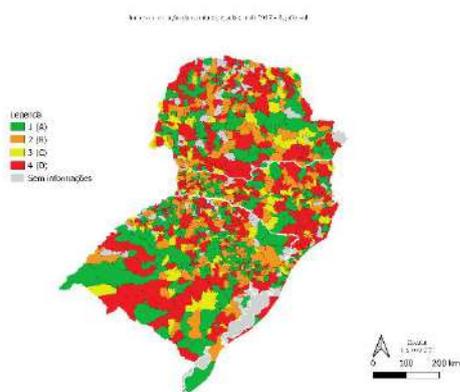
Fonte: Autoria própria.

Figura 169 - Variação na receita total Região Sudeste – 2017



Fonte: Autoria própria.

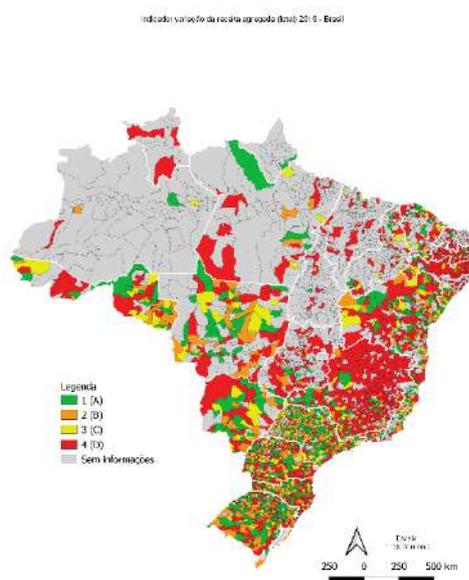
Figura 170 - Variação na receita total Região Sul – 2017



Fonte: Autoria própria.

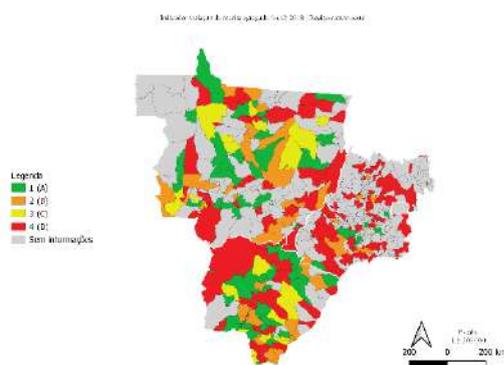
- VARIACÃO NA RECEITA TOTAL BRASIL 2018

Figura 171 - Variação na receita total Brasil – 2018



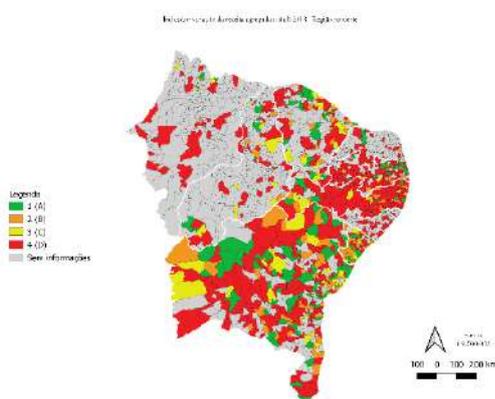
Fonte: Autoria própria.

Figura 172 - Variação na receita total Região Centro Oeste – 2018



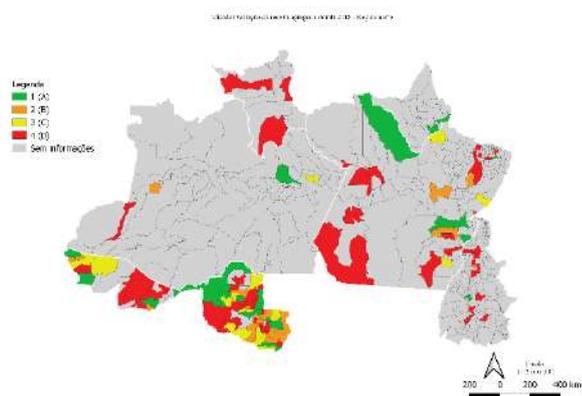
Fonte: Autoria própria.

Figura 173 - Variação na receita total Região Nordeste – 2018



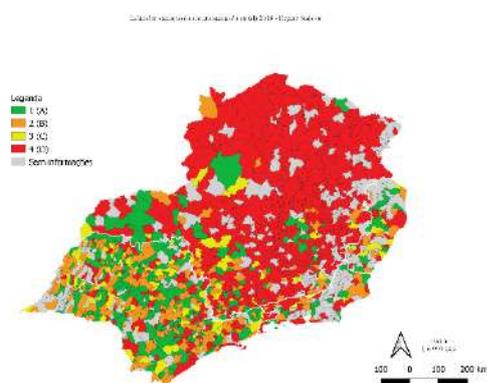
Fonte: Autoria própria.

Figura 174 - Variação na receita total Região Norte – 2018



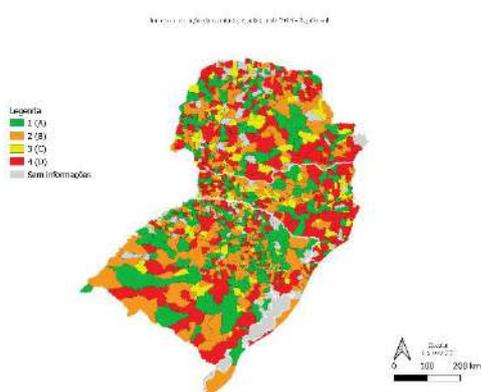
Fonte: Autoria própria.

Figura 175 - Variação na receita total Região Sudeste – 2018



Fonte: Autoria própria.

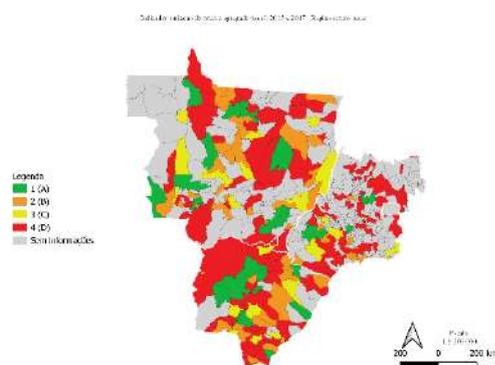
Figura 176 - Variação na receita total Região Sul – 2018



Fonte: Autoria própria.

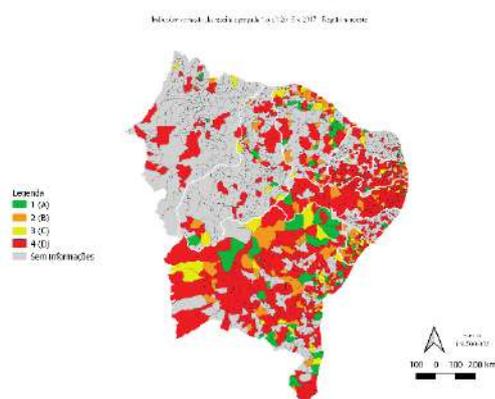
- VARIAÇÃO NA RECEITA TOTAL REGIÕES CENTRO OESTE, NORDESTE, NORTE, SUDESTE E SUL 2015-2017

Figura 177 - Variação na receita total Região Centro Oeste – 2015-2017



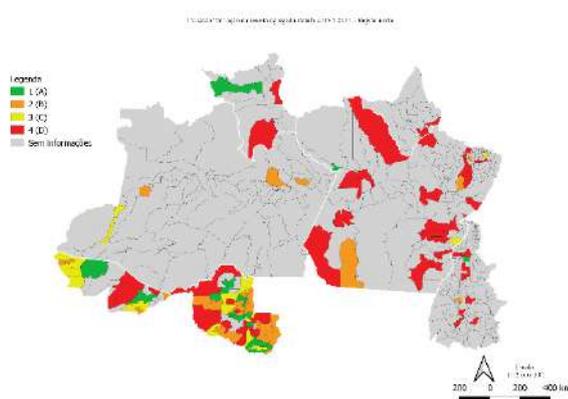
Fonte: Autoria própria.

Figura 178 - Variação na receita total Região Nordeste – 2015-2017



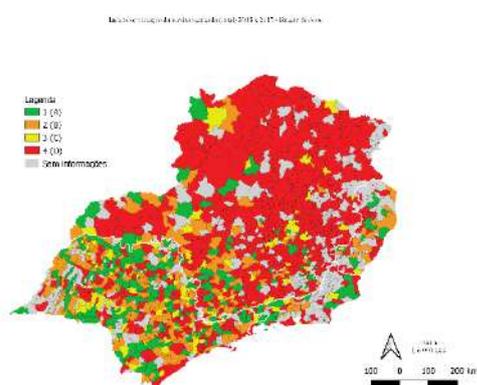
Fonte: Autoria própria.

Figura 179 - Variação na receita total Região Norte – 2015-2017



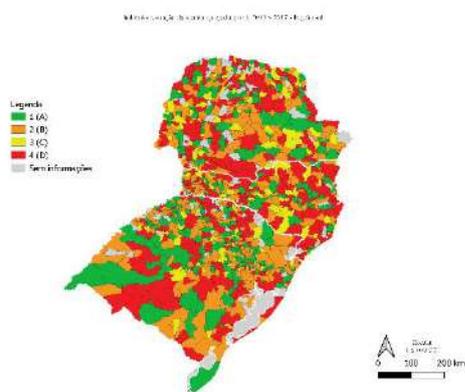
Fonte: Autoria própria.

Figura 180 - Variação na receita total Região Sudeste – 2015-2017



Fonte: Autoria própria.

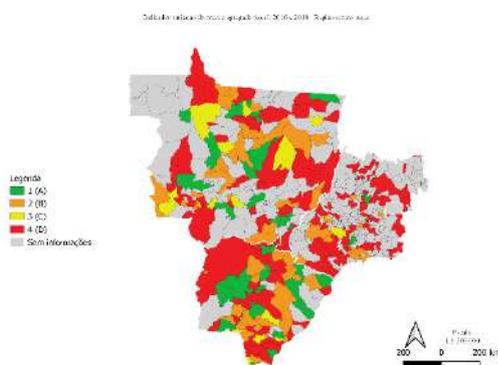
Figura 181 - Variação na receita total Região Centro Oeste – 2015-2017



Fonte: Autoria própria.

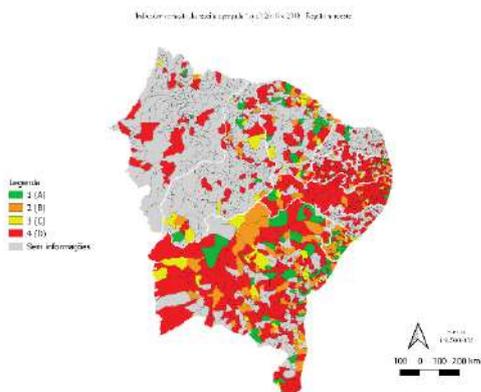
- VARIACÃO NA RECEITA TOTAL 2016-2018

Figura 182 - Variação na receita total Região Centro Oeste – 2016-2018



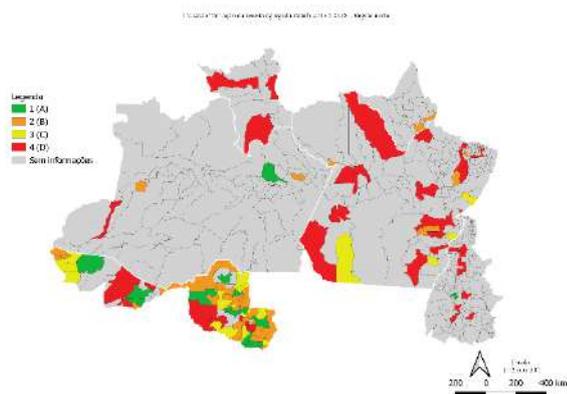
Fonte: Autoria própria.

Figura 183 - Variação na receita total Região Nordeste – 2016-2018



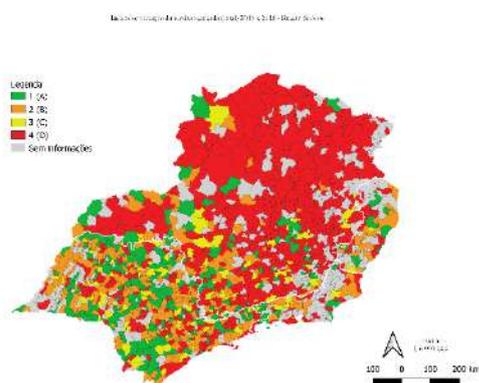
Fonte: Autoria própria.

Figura 184 - Variação na receita total Região Norte – 2016-2018



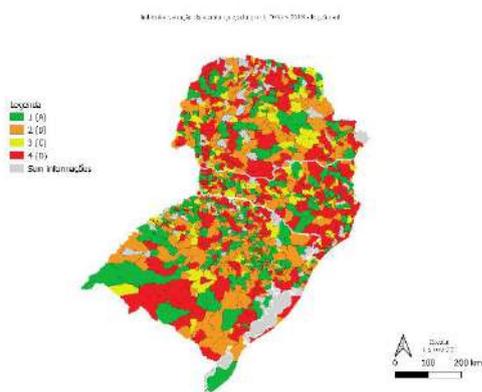
Fonte: Autoria própria.

Figura 185 - Variação na receita total Região Sudeste – 2016-2018



Fonte: Autoria própria.

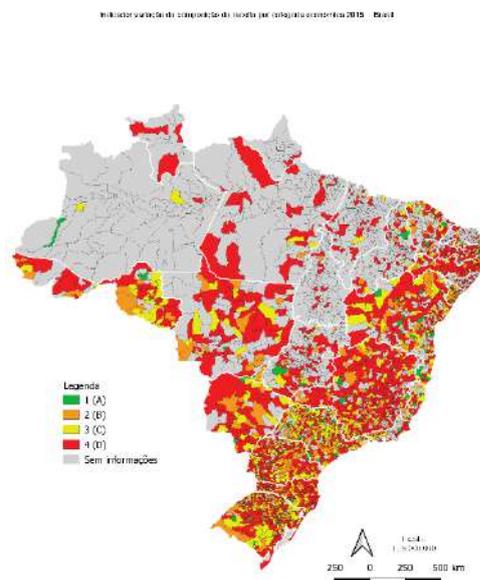
Figura 186 - Variação na receita total Região Sul – 2016-2018



Fonte: Autoria própria.

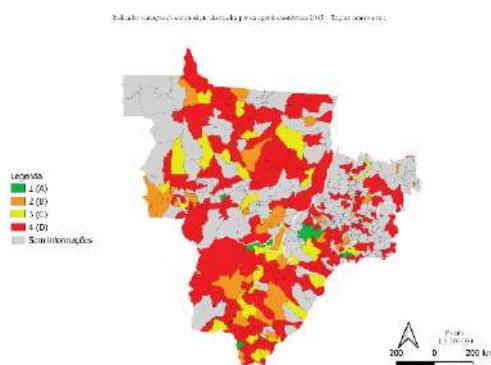
- VARIACÃO NAS RECEITAS POR CATEGORIA ECONÔMICA 2015

Figura 187 - Variação nas receitas por categoria econômica Brasil – 2015



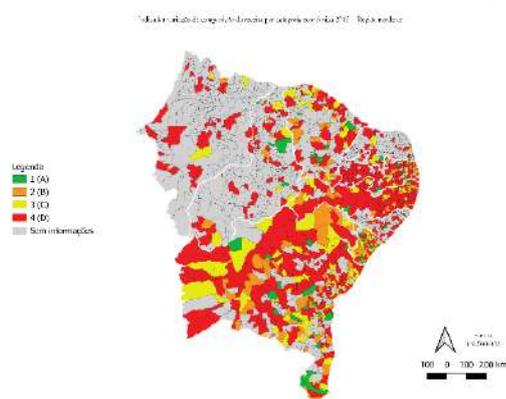
Fonte: Autoria própria.

Figura 188 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Centro Oeste – 2015



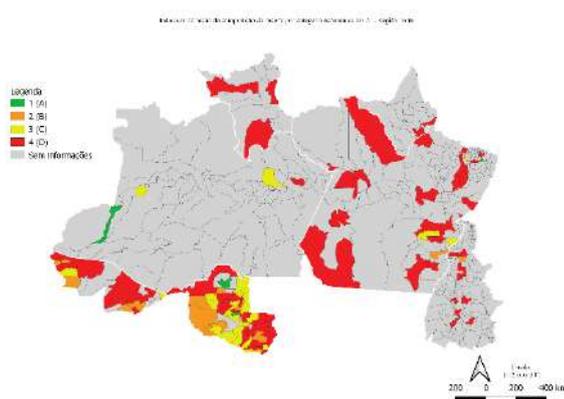
Fonte: Autoria própria.

Figura 189 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Nordeste – 2015



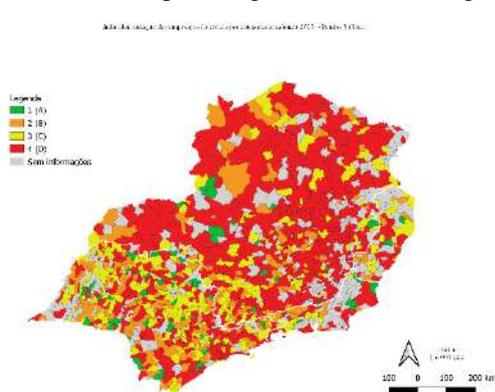
Fonte: Autoria própria.

Figura 190 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Norte – 2015



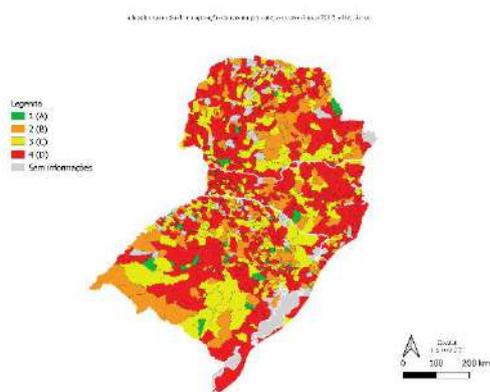
Fonte: Autoria própria.

Figura 191 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Sudeste – 2015



Fonte: Autoria própria.

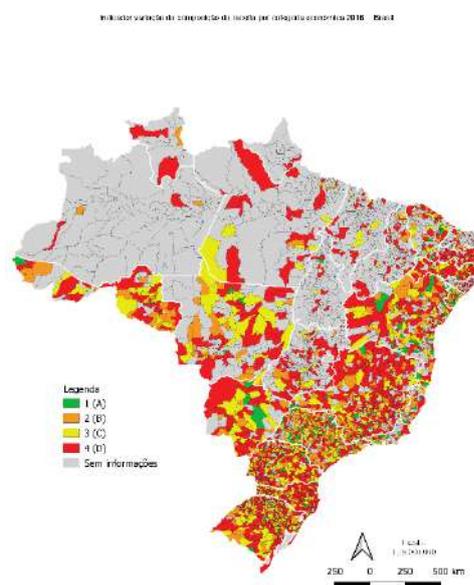
Figura 192 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Sul – 2015



Fonte: Autoria própria.

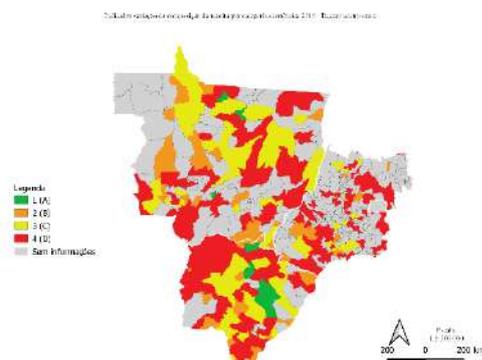
- VARIAÇÃO NAS RECEITAS POR CATEGORIA ECONÔMICA 2016

Figura 193 - Variação nas receitas por categoria econômica Brasil – 2016



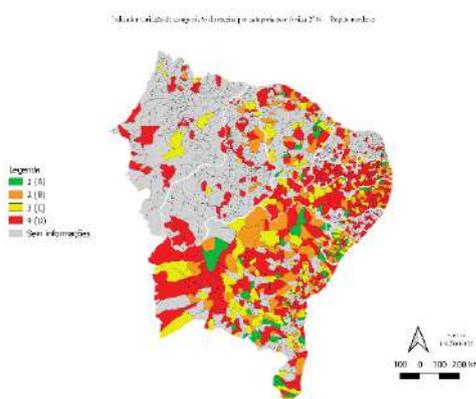
Fonte: Autoria própria.

Figura 194 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Centro Oeste – 2016



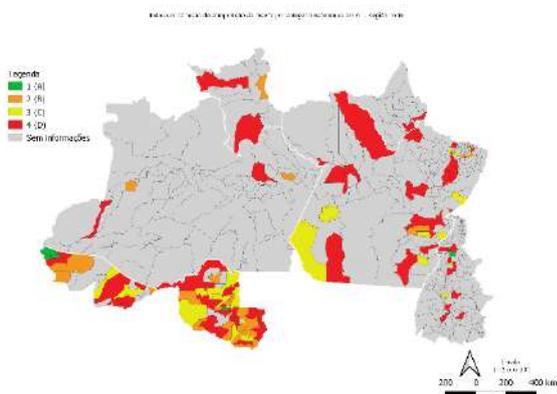
Fonte: Autoria própria.

Figura 195 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Nordeste – 2016



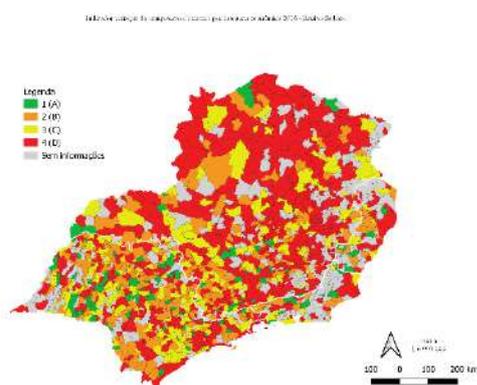
Fonte: Autoria própria.

Figura 196 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Norte – 2016



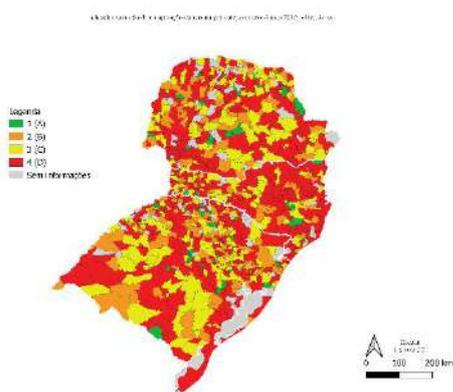
Fonte: Autoria própria.

Figura 197 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Sudeste – 2016



Fonte: Autoria própria.

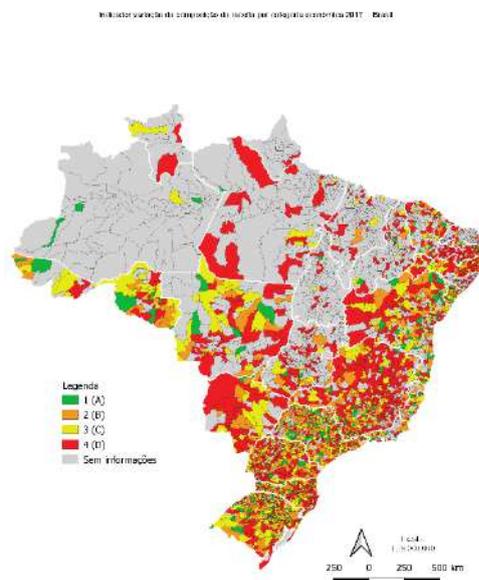
Figura 198 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Sul – 2016



Fonte: Autoria própria.

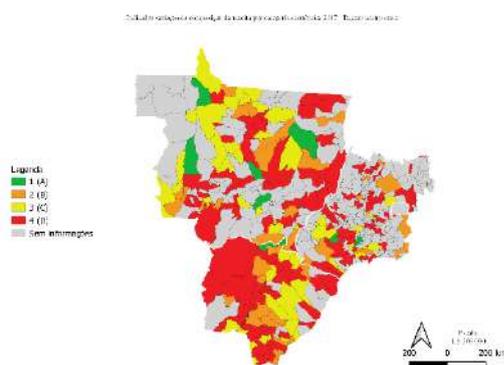
- VARIACÃO NAS RECEITAS POR CATEGORIA ECONÔMICA 2017

Figura 199 - Variação nas receitas por categoria econômica Brasil – 2017



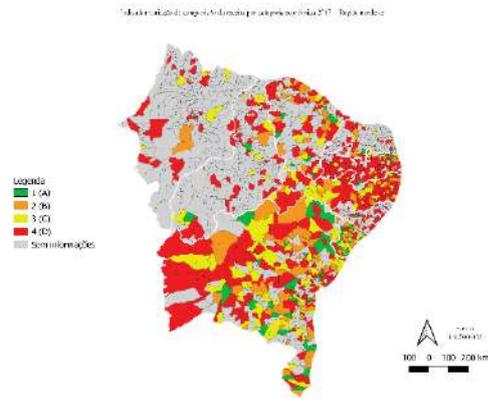
Fonte: Autoria própria.

Figura 200 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Centro Oeste – 2017



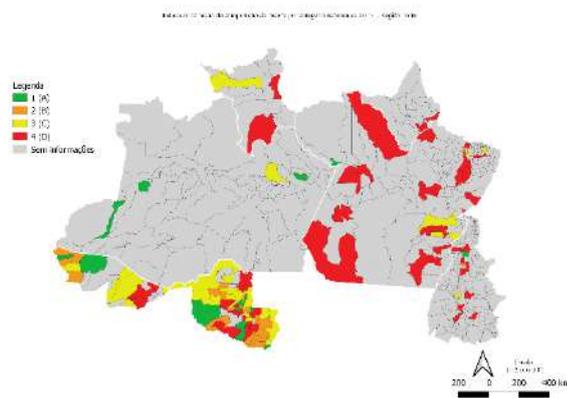
Fonte: Autoria própria.

Figura 201 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Nordeste – 2017



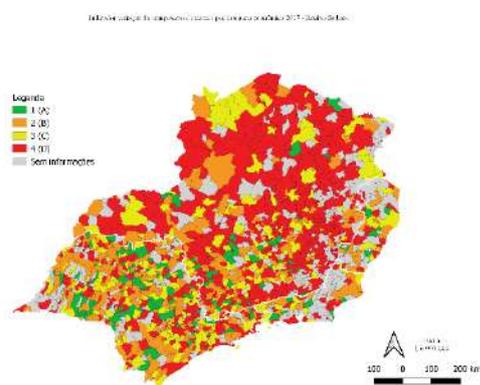
Fonte: Autoria própria.

Figura 202 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Norte – 2017



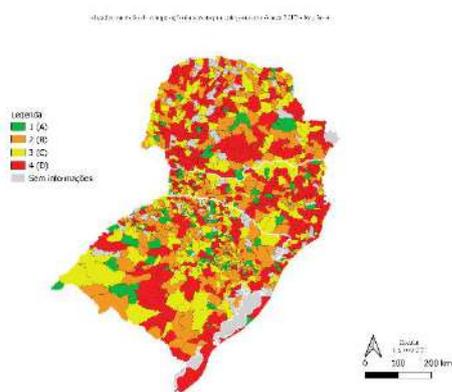
Fonte: Autoria própria.

Figura 203 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Sudeste – 2017



Fonte: Autoria própria.

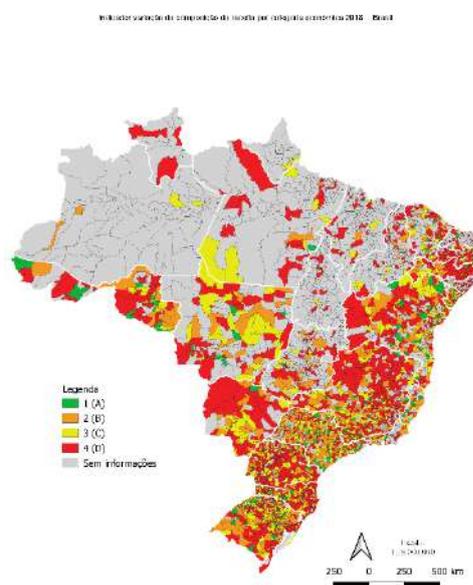
Figura 204 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Sul – 2017



Fonte: Autoria própria.

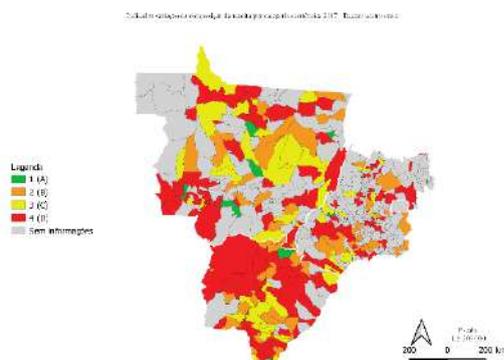
- VARIÇÃO NAS RECEITAS POR CATEGORIA ECONÔMICA 2018

Figura 205 - Variação nas receitas por categoria econômica Brasil – 2018



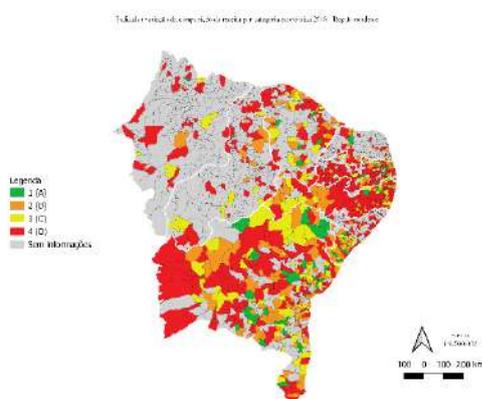
Fonte: Autoria própria.

Figura 206 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Centro Oeste – 2018



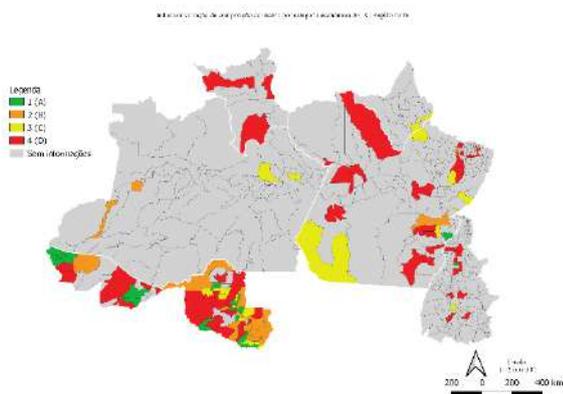
Fonte: Autoria própria.

Figura 207 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Nordeste – 2018



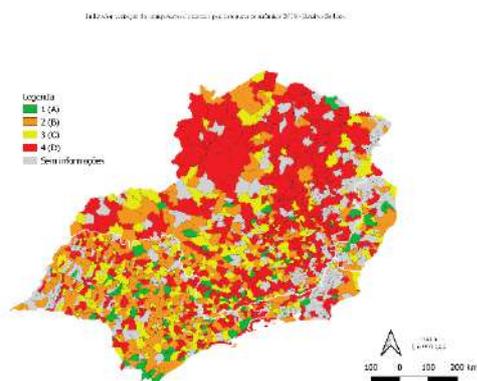
Fonte: Autoria própria.

Figura 208 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Norte – 2018



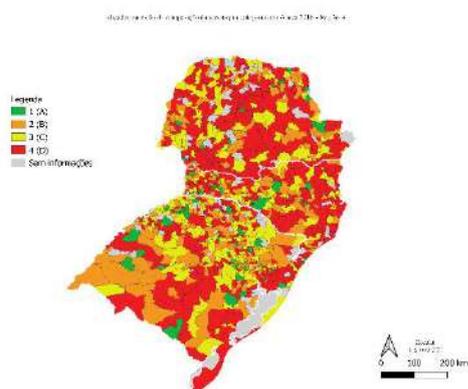
Fonte: Autoria própria.

Figura 209 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Sudeste – 2018



Fonte: Autoria própria.

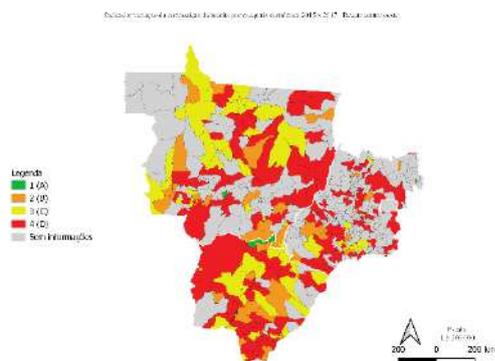
Figura 210 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Sul – 2018



Fonte: Autoria própria.

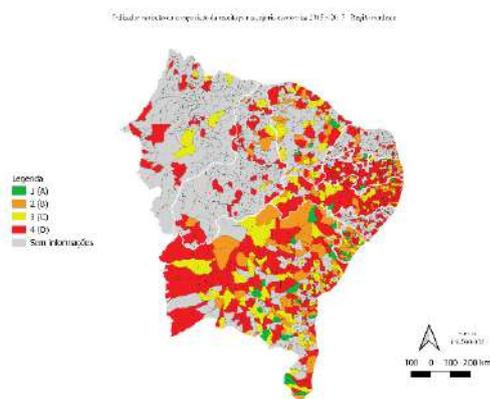
- VARIAÇÃO NAS RECEITAS POR CATEGORIA ECONÔMICA 2015-2017

Figura 211 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Centro Oeste – 2015-2017



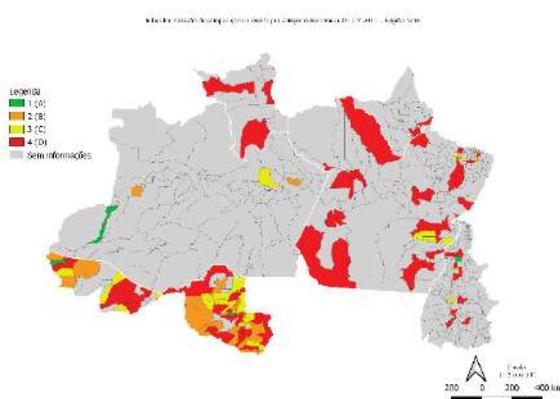
Fonte: Autoria própria.

Figura 212 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Nordeste – 2015-2017



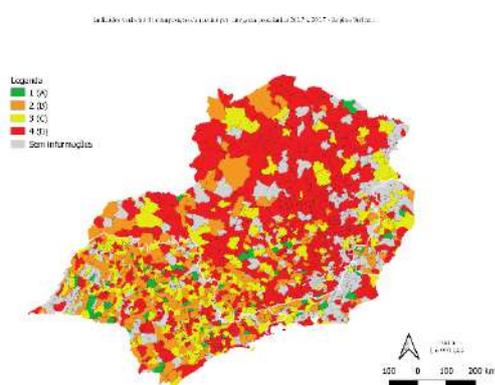
Fonte: Autoria própria.

Figura 213 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Norte – 2015-2017



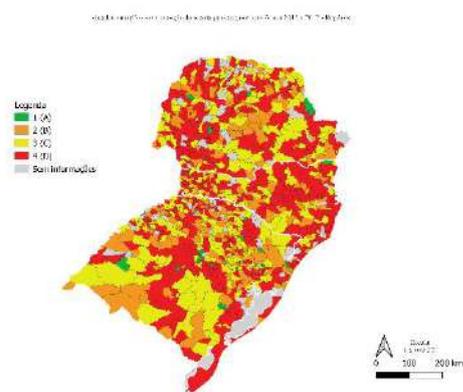
Fonte: Autoria própria.

Figura 214 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Sudeste – 2015-2017



Fonte: Autoria própria.

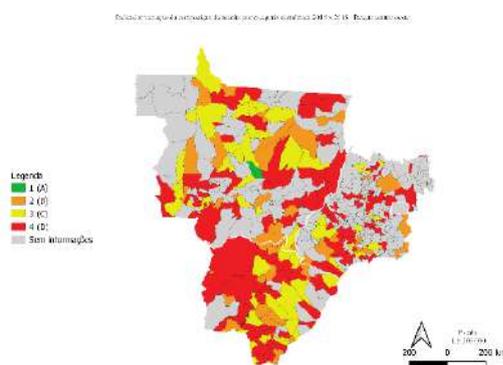
Figura 215 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Sul – 2015-2017



Fonte: Autoria própria.

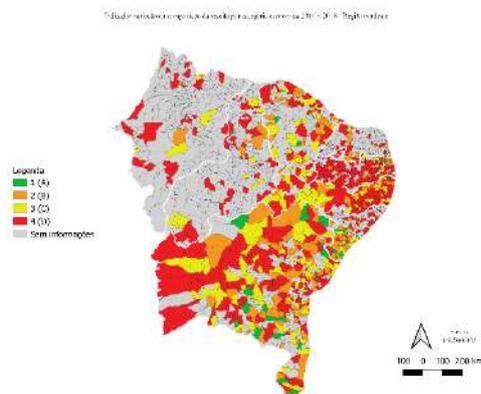
- VARIACÃO NAS RECEITAS POR CATEGORIA ECONÔMICA 2016-2018

Figura 216 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Centro Oeste – 2016-2018



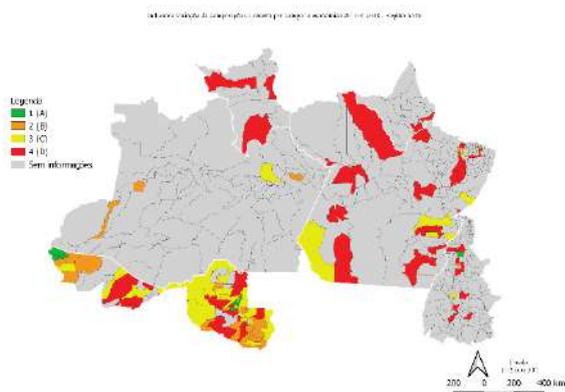
Fonte: Autoria própria.

Figura 217 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Nordeste – 2016-2018



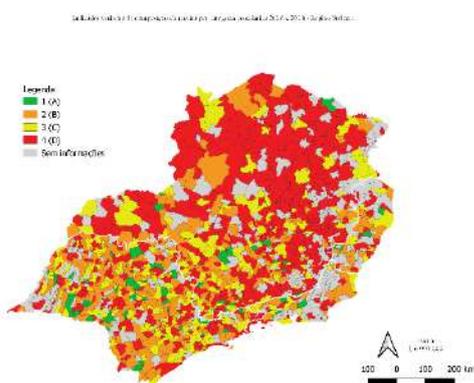
Fonte: Autoria própria.

Figura 218 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Norte – 2016-2018



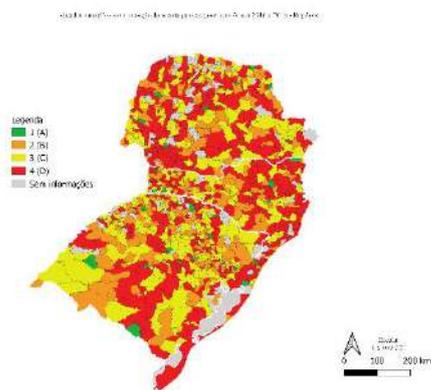
Fonte: Autoria própria.

Figura 219 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Sudeste – 2016-2018



Fonte: Autoria própria.

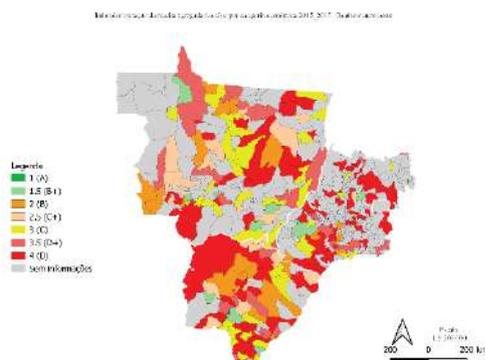
Figura 220 - Variação nas receitas por categoria econômica Região Sul – 2016-2018



Fonte: Autoria própria.

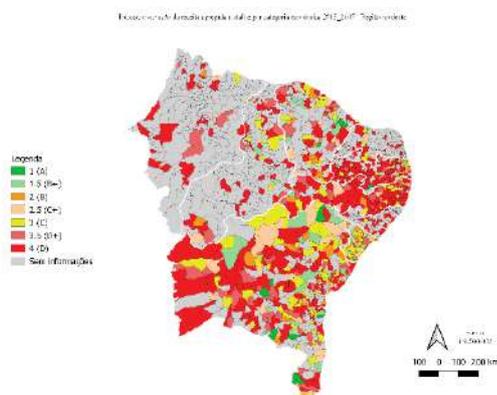
- VARIACÃO DA RECEITA AGREGADA E POR CATEGORIA ECONÔMICA 2015-2017

Figura 221 - Variação da receita agregada e por categoria econômica Região Centro Oeste – 2015-2017



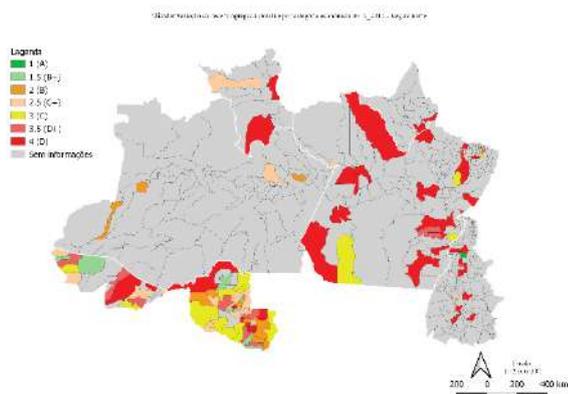
Fonte: Autoria própria.

Figura 222 - Variação da receita agregada e por categoria econômica Região Nordeste – 2015-2017



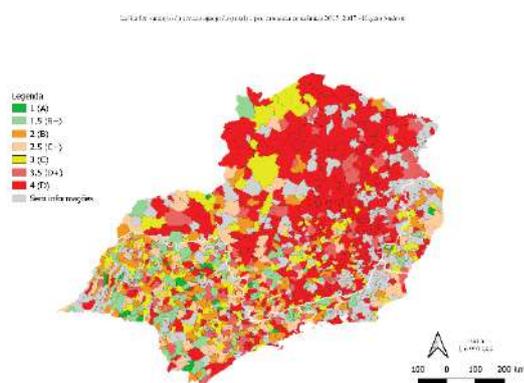
Fonte: Autoria própria.

Figura 223 - Variação da receita agregada e por categoria econômica Região Norte – 2015-2017



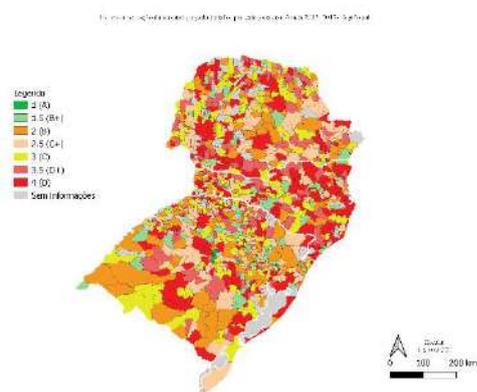
Fonte: Autoria própria.

Figura 224 - Variação da receita agregada e por categoria econômica Região Sudeste – 2015-2017



Fonte: Autoria própria.

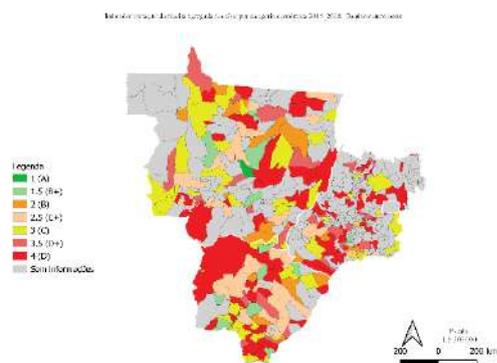
Figura 225 - Variação da receita agregada e por categoria econômica Região Sul – 2015-2017



Fonte: Autoria própria.

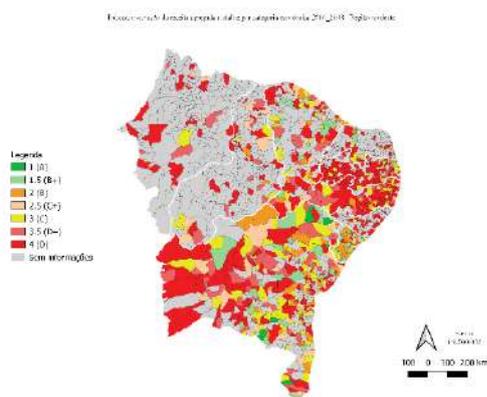
- VARIAÇÃO DA RECEITA AGREGADA E POR CATEGORIA ECONÔMICA 2016-2018

Figura 226 - Variação da receita agregada e por categoria econômica Região Centro Oeste – 2016-2018



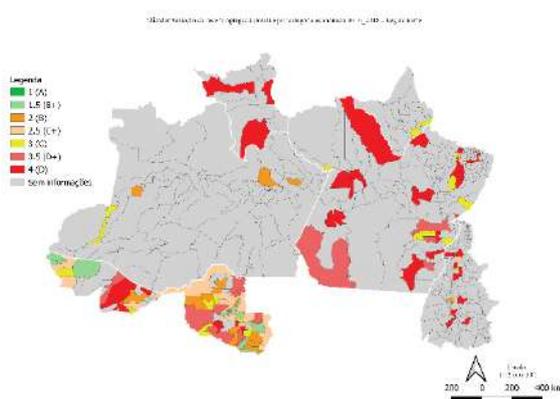
Fonte: Autoria própria.

Figura 227 - Variação da receita agregada e por categoria econômica Região Nordeste – 2016-2018



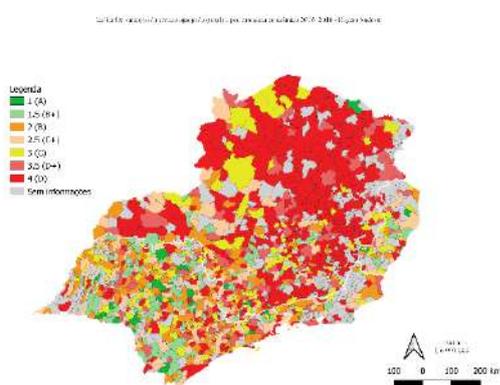
Fonte: Autoria própria.

Figura 228 - Variação da receita agregada e por categoria econômica Região Norte – 2016-2018



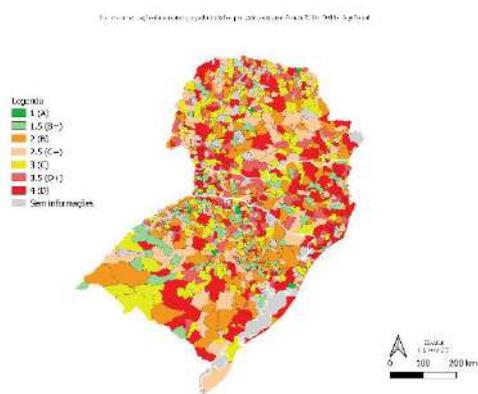
Fonte: Autoria própria.

Figura 229 - Variação da receita agregada e por categoria econômica Região Sudeste – 2016-2018



Fonte: Autoria própria.

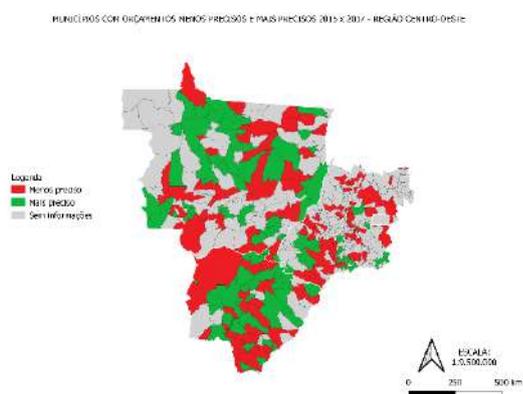
Figura 230 - Variação da receita agregada e por categoria econômica Região Sul – 2016-2018



Fonte: Autoria própria.

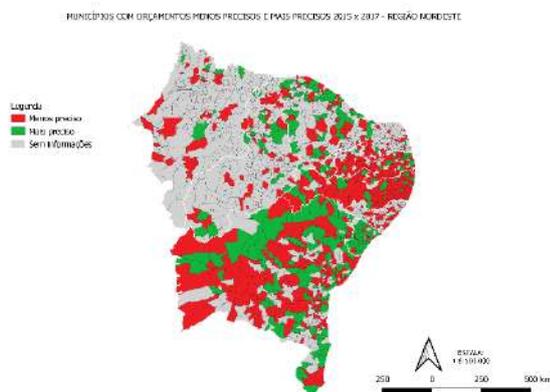
- CLASSIFICAÇÃO FINAL 2015-2017

Figura 231 - Classificação final Região Centro Oeste – 2015-2017



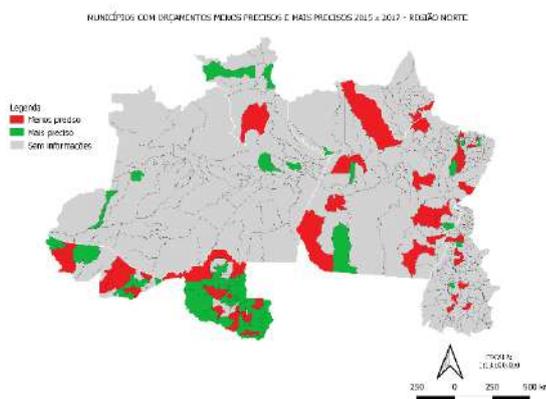
Fonte: Autoria própria.

Figura 232 - Classificação final Região Nordeste – 2015-2017



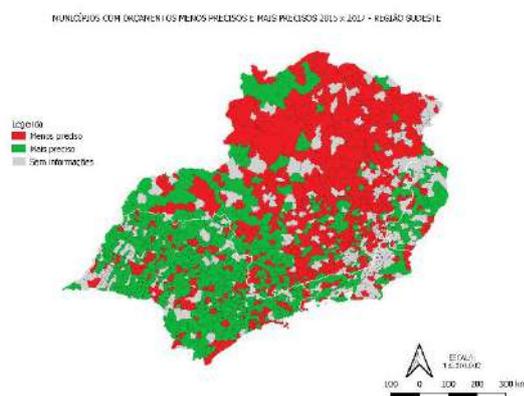
Fonte: Autoria própria.

Figura 233 - Classificação final Região Norte – 2015-2017



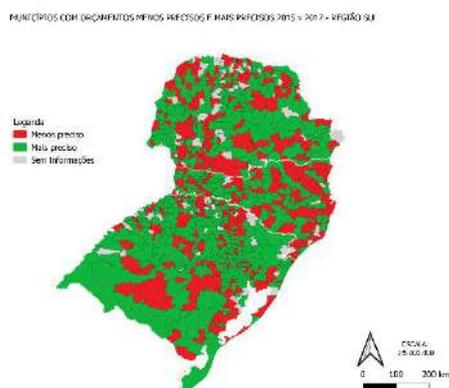
Fonte: Autoria própria.

Figura 234 - Classificação final Região Sudeste – 2015-2017



Fonte: Autoria própria.

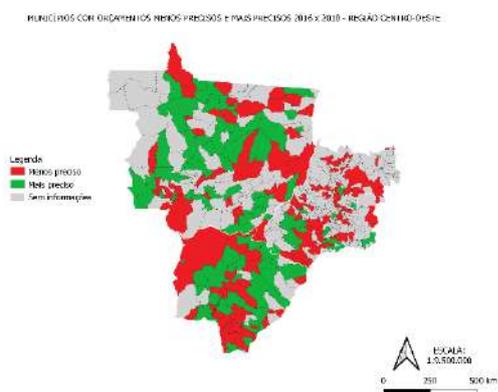
Figura 235 - Classificação final Região Sul – 2015-2017



Fonte: Autoria própria.

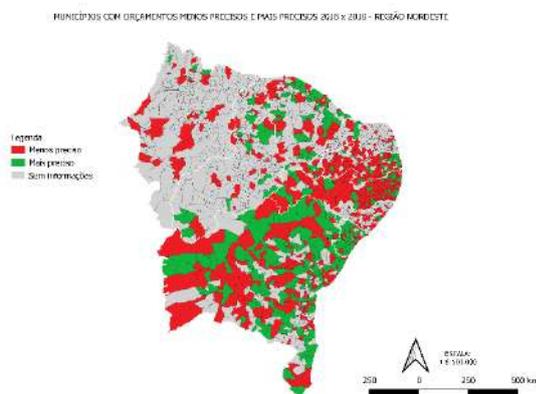
- CLASSIFICAÇÃO FINAL 2016-2018

Figura 236 - Classificação final Região Centro Oeste – 2016-2018



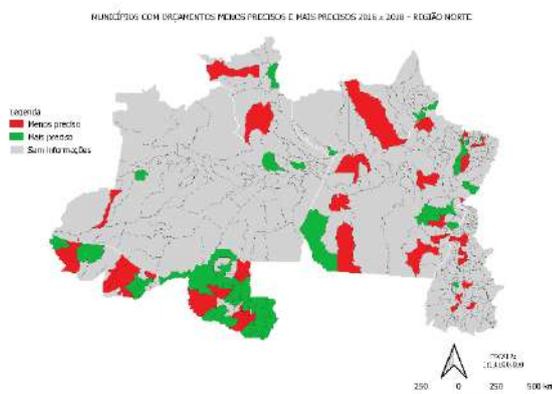
Fonte: Autoria própria.

Figura 237 - Classificação final Região Nordeste – 2016-2018



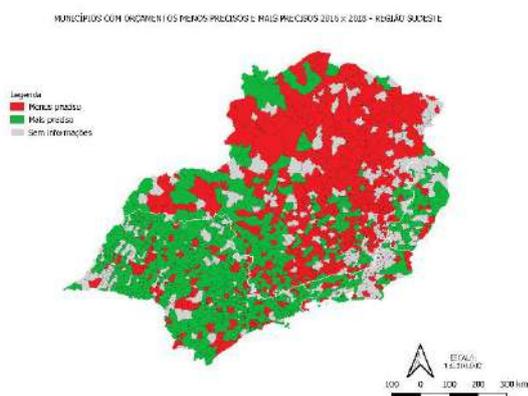
Fonte: Autoria própria.

Figura 238 - Classificação final Região Norte – 2016-2018



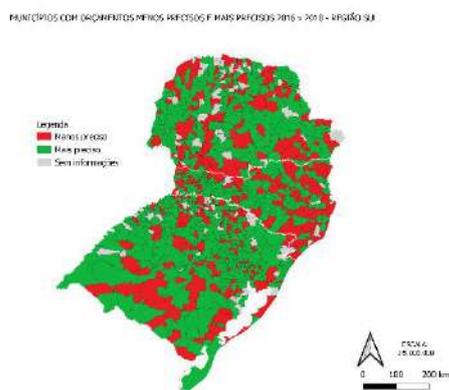
Fonte: Autoria própria.

Figura 239 - Classificação final Região Sudeste – 2016-2018



Fonte: Autoria própria.

Figura 240 - Classificação final Região Sul – 2016-2018



Fonte: Autoria própria.

ANEXO A – OPEN BUDGET SURVEY 2019 – BUDGET TRANSPARENCY SCORES

