

PLANEJAMENTO VERSUS EXECUÇÃO: ANÁLISE DE ASPECTOS JURÍDICOS E CONTÁBEIS ACERCA DA PRECISÃO ORÇAMENTÁRIA EM MUNICÍPIOS BRASILEIROS (*)

PLANNING VERSUS EXECUTION: ANALYSIS OF LEGAL AND ACCOUNTING ASPECTS ABOUT BUDGETARY ACCURACY IN BRAZILIAN MUNICIPALITIES

PLANIFICACIÓN VERSUS EJECUCIÓN: ANÁLISIS DE ASPECTOS LEGALES Y CONTABLES SOBRE LA EXACTITUD PRESUPUESTARIA EN LOS MUNICIPIOS BRASILEÑOS

Alexandre César Batista da Silva ¹
Luiz Carlos Miranda ²
Francivaldo dos Santos Albuquerque ³

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 *PublicExpenditureand Financial Accountabilityprogram* (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

(*) Recibido: 23/10/2021 | Aceptado: 24/11/2023 | Publicación en línea: 19/12/2021.



Esta obra está bajo una [Licencia Creative Commons Atribución-NoComercial 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/)

¹ Doutor em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), <https://orcid.org/0000-0001-7411-8579>

² PhD em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), <https://orcid.org/0000-0002-4144-4201>

³ Doutor em Ciências Contábeis, Universidade Federal do Pará, <https://orcid.org/0000-0003-4313-0641>

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.

SUMMARY

The municipal budget portrays the public policies that will be offered to the population and specifies where the resources to pay for them come from. Based on this context, we sought to identify variations between planning and execution and budgetary precision 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 the Public Expenditure and Financial Accountability program (Pefa) methodology, which served as the basis for classifying budgets as more accurate or less accurate. The results show that the majority of municipalities surveyed have the practice of overestimating planned revenue and expenditure values. It was also possible to observe that in relation to total expenses, some of the municipalities surveyed showed significant variations, but the majority executed them in totals close to those planned. The changes observed between planning and execution of elements of total revenue, revenue and expenses by economic category and expenses by functions, are significant in most of the municipal entities surveyed and can compromise budget planning and consequently the public policies listed therein. The results lead to the understanding that more general analyzes of budgets, carried out based on total values and compliance with legal limits, may not capture the changes made, as observed in this investigation. Based on the indicators that portray variations, municipal budgets were classified as more accurate and less accurate. Around half presented budgets considered to be less accurate, which indicates a lack of integration between planning and execution and a compromise in the provision of essential services to the population.

Keywords: Municipal budget. Planning. Execution. Budget accuracy. Budget accuracy rating.

RESUMEN

El presupuesto municipal retrata las políticas públicas que se ofrecerán a la población y especifica de donde 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 precisos. Los resultados muestran que la mayoría de los municipios en cuestión tienen la práctica de sobre dimensionar los valores planificados de ingresos y gastos. También fue posible observar que, en relación con los gastos totales, parte de los municipios en cuestión muestra 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 en cuestión y pueden comprometer la planificación presupuestaria y, en consecuencia, las políticas públicas enumeradas en ella. Los resultados conducen a la comprensión de que el análisis más general de 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 menor precisión, lo que indica una falta de integración entre la planificación y la ejecución y el compromiso de la estación de servicios esenciales a la población.

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

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 et al., 1991).

Na literatura muito se discute sobre orçamento, normalmente com 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 alterações feitas no orçamento durante a execução que, se significativas, podem provocar o distanciamento entre o que foi planejamento e o que efetivamente está sendo realizado em termos de políticas públicas (Anessi-Pessina et al., 2012; Aquino & Azevedo, 2015; Benito et al., 2015; Kasdin, 2017; Sedmihradská & Hruza, 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 et al., 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.

Assim, este trabalho teve por objetivo **identificar as variações entre planejamento e execução e a consequente precisão orçamentária em**

municípios brasileiros. Espera-se que o estudo contribua 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, seu cumprimento legal 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.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICO-FILOSÓFICA

A gestão pública compreende o poder de ação que o Estado possui para promover o bem estar social, segundo as normas legais vigentes, por meio de um planejamento estruturado para ofertar políticas públicas de forma eficiente e eficaz (Couto et al., 2018). O processo precisa ocorrer de forma integrada, já que acontecem um contexto de escassez de recursos, pensado de forma estratégica para suprir 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, 2016).

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 mesmo ocorrendo com o PPA e o Plano Diretor.

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 et al., 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 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 *PublicExpenditureand Financial Accountabilityprogram* (Pefa), criado em 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.

Em nível municipal observa-se que há grandes problemas enfrentados, decorrentes da descentralização ocorrida na administração pública, situação vivenciada no Brasil (Baião et al., 2017; Diniz, 2012; Queiroz, 2015; Rocha, 2008; Silva, 2012; 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, 2016; Erlina et al., 2017).

Assim, é importante que os orçamentos de entes municipais sejam transparentes e elaborados de forma participativa (Erlina et al., 2017), pois externam a vontade política dos cidadãos (Mayper et al., 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 Hrůza (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 gastarem 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 et al., 2015; Boukari & Veiga, 2018; Cassidy et al., 1989; Cruz & Ferreira, 2008). 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 et al., 2015; Cheib, 2016; Cruz et al., 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 et al., 2015; Cruz et al., 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 & Montoya, 2002).

A falta de transparência no processo também é um aspecto que permite aos gestores tomarem decisões de acordo com interesses próprios (Benito et al., 2015). Ausência de equipe capacitada para planejar e com condições de acompanhar a execução do orçamento (Erlina et al., 2017), bem como a carência de estrutura física e tecnológica em muitos municípios, podem ser fatores que tenham 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 a execução ser menos transparente (Aquino & Azevedo, 2017).

A forma de elaboração do orçamento também pode ter reflexo na sua execução, pois dependendo da dedicação da equipe responsável, a estimação pode ser feita com base em períodos anteriores e não retratar a realidade vigente (Azevedo & Aquino, 2016), 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 et al., 2017; Junita et al., 2018; Tassonyi, 2002) e não propicia maior interação entre governo e população. Porém, em estudo realizado por Erlina et al. (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 METODOLOGIA

Em princípio, destaca-se que este trabalho é parte integrante da tese de doutorado intitulada “Orçamento público: um estudo em municípios brasileiros sobre variações entre planejamento e execução e suas causas”, desenvolvida no Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco.

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.

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).

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).

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).

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

Com as variações calculadas, foi feita uma análise exploratória com utilização de estatística descritiva, com o intuito de observar se apresentavam tendências, 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).

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). 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.

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 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS 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).

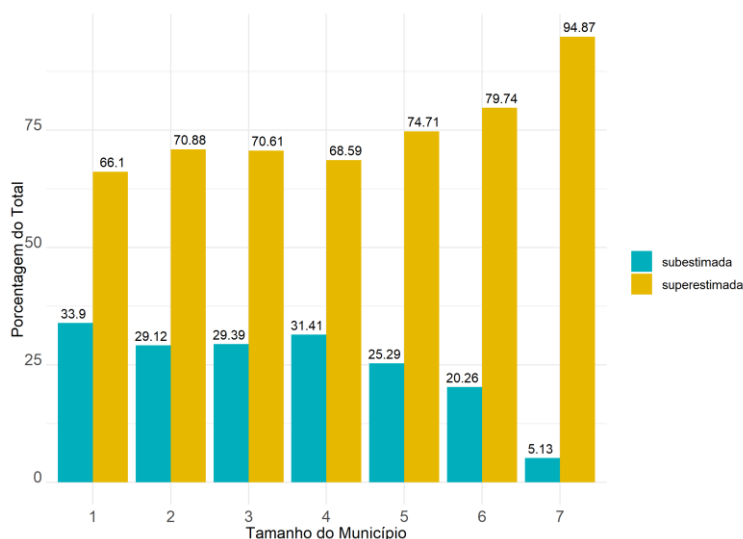
Primeiro, buscou-se observar variações na receita e despesa total pela média dos quatro anos e na sequência em cada um dos anos, separadamente, para verificar se havia mudanças no comportamento de superestimação ou subestimação nos municípios pesquisados. Em seguida foram identificadas variações anuais 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 têm a receita total superestimada daqueles que têm 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.

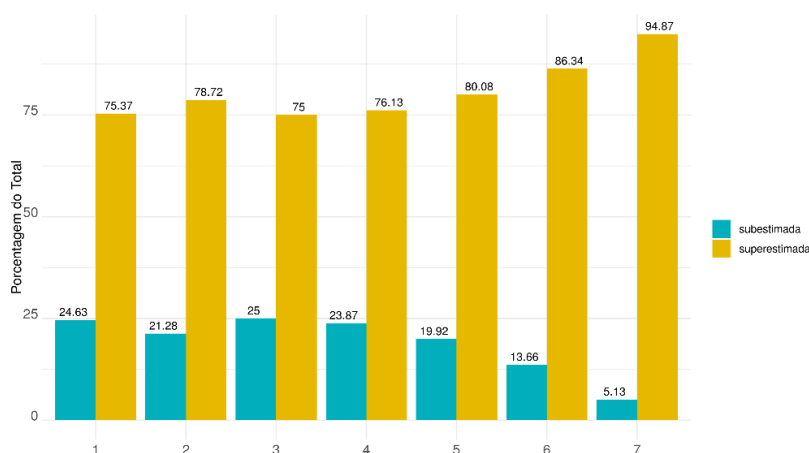
Gráfico 2 - Variação da receita total por região



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).

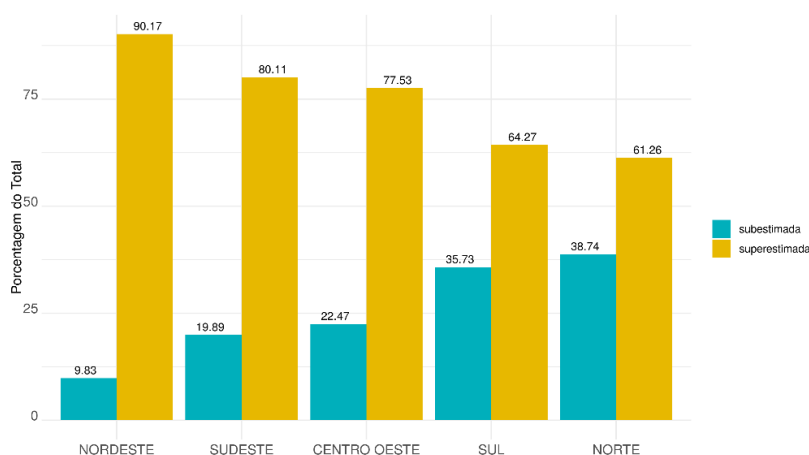
Gráfico 3 - Variação da despesa total por classe populacional



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.

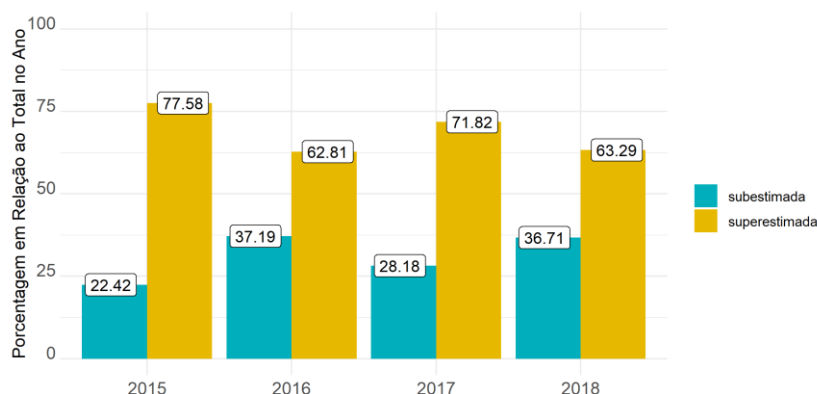
De forma geral, constatou-se que tanto elementos de receita como de despesa são superestimados pela maioria dos municípios. De acordo com Anessi-Pessina, Sicilia e Steccolini (2012), pesquisas em outros países indicam um posicionamento conservador dos gestores na previsão de receitas, que subestimam os valores com intuito de minimizar o risco de ocorrência de déficit. No Brasil, pelo observado neste estudo, o comportamento é contrário, o 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).

Gráfico 5 - Variações na receita total 2015-2018

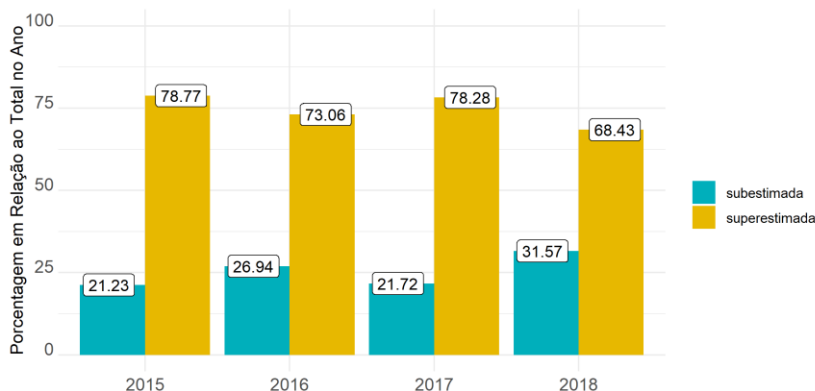


Fonte: Autoria própria.

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 das receitas também das despesas (Gráfico 6).

Gráfico 6 - Variações na despesa total 2015-2018



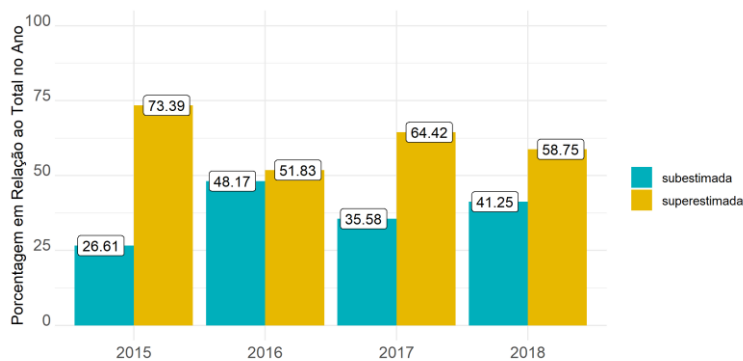
Fonte: Autoria própria.

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 fazerem os ajustes necessários à medida que os fatos vão ocorrendo, durante a execução.

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).

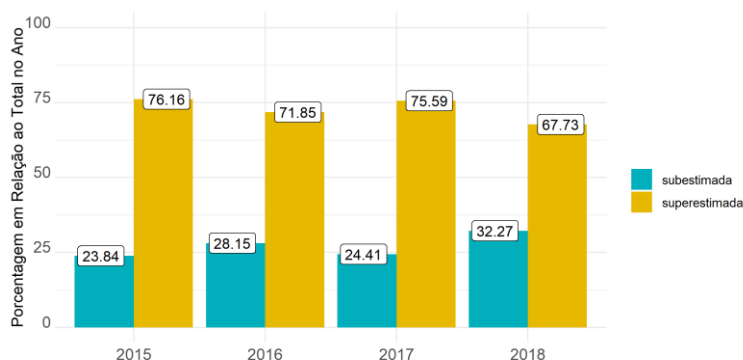
Já as receitas de capital, por possuírem maior incerteza na realização, já que dependem de emendas parlamentares, financiamentos, dentre outros, apresentam um percentual alto de superestimação. A prática ocorre porque caso os recursos de capital sejam efetivados, se já constam no orçamento, não precisam 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 7 - Variações nas receitas correntes 2015-2018



Fonte: Autoria própria.

Gráfico 8 - Variações nas receitas de capital 2015-2018

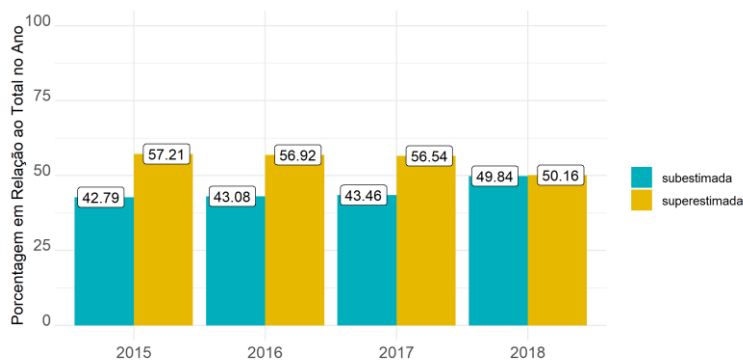


Fonte: Autoria própria.

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).

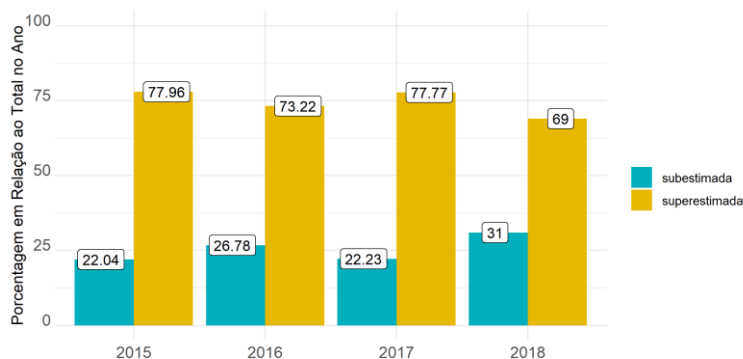
As despesas de capital representam a parcela de gastos onde os gestores têm maior discricionariedade para definir sua alocação. Por esse motivo e por dependerem de receitas que não possuem garantia de realização, as despesas de capital apresentam alto percentual de superestimação (Gráfico 10), já que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

Gráfico 9 - Variações nas despesas correntes 2015-2018



Fonte: Autoria própria.

Gráfico 10 - Variações nas despesas de capital 2015-2018



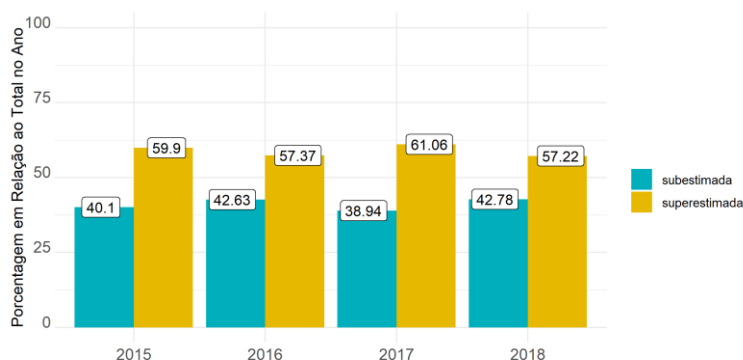
Fonte: Autoria própria.

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 nº 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: Educação; Saúde; Administração; Urbanismo; Encargos Especiais; Assistência Social; Saneamento; Transporte; Legislativa; Segurança Pública.

As funções de Educação e Saúde são elementos de despesa que têm percentuais mínimos de execução e 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

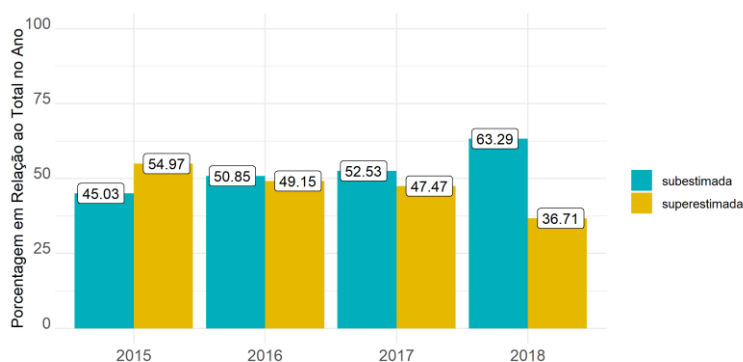
(Gráfico 12), pois em três, dos quatro anos analisados, ela é subestimada pela maioria dos municípios pesquisados.

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



Fonte: Autoria própria.

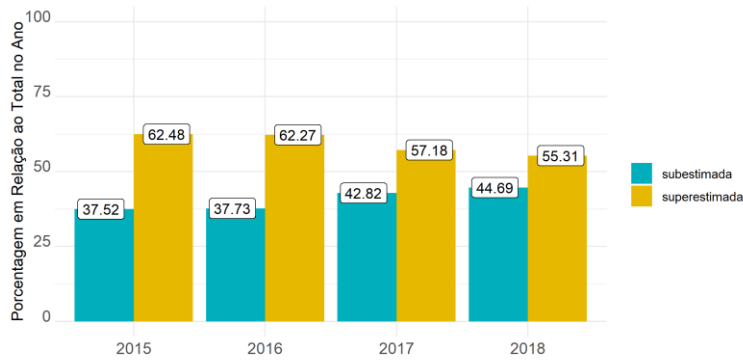
Gráfico 12 - Variações nas despesas/função Saúde 2015-2018



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.

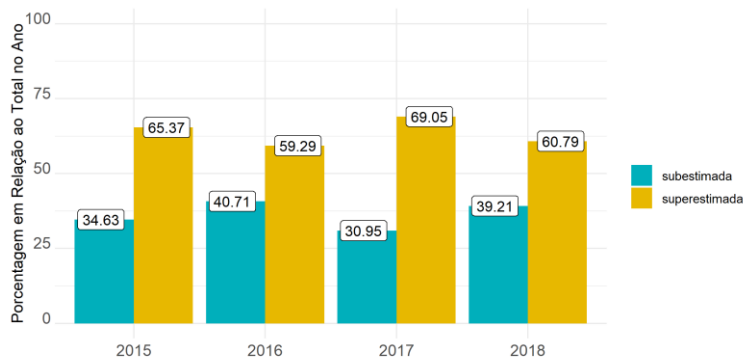
Gráfico 13 - Variações nas despesas/função Administração 2015-2018



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).

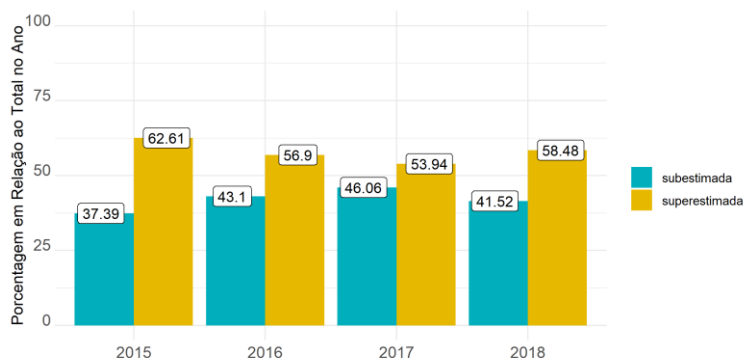
Gráfico 14 - Variações nas despesas/função Urbanismo 2015-2018



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).

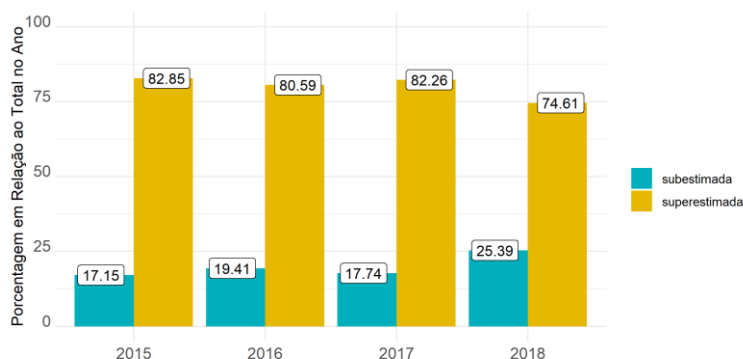
Gráfico 15 - Variações nas despesas/função Encargos Especiais 2015-2018



Fonte: Autoria própria.

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

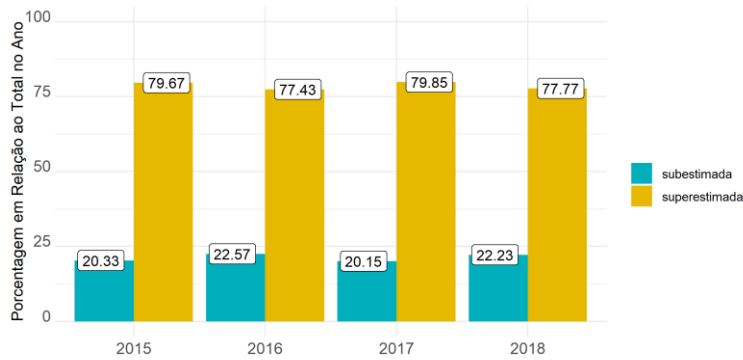
Gráfico 16 - Variações nas despesas/função Assistência Social 2015-2018



Fonte: Autoria própria.

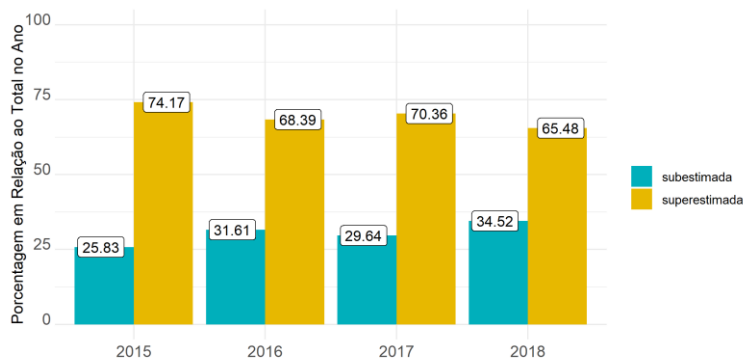
Saneamento e Transporte são funções que também apresentaram percentual alto de municípios que as superestimam (Gráficos 17 e 18). Novamente, elementos voltados à infraestrutura como instalação ou aprimoramento do saneamento e melhoramento das vias de acesso ao município, apesar de constarem no planejamento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

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



Fonte: Autoria própria.

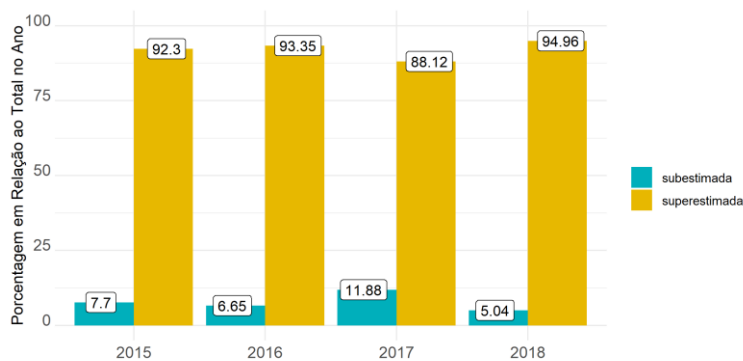
Gráfico 18 - Variações nas despesas/função Transporte 2015-2018



Fonte: Autoria própria.

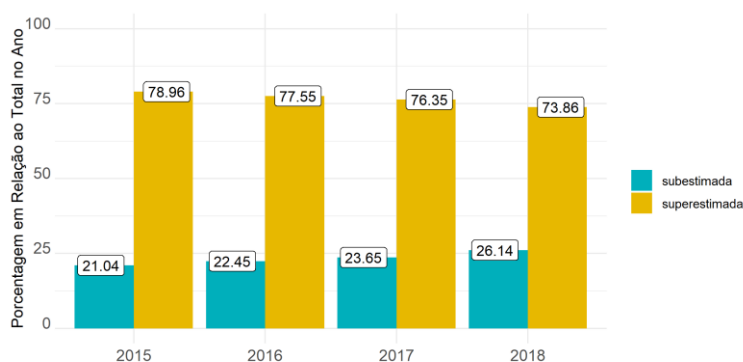
Assim como nas demais funções, a Legislativa e de Segurança Pública também são superestimadas por muitos municípios (Gráficos 19 e 20). Os resultados podem comprometer a ação do controle externo, já que os recursos previamente dotados não foram executados, no que se refere à execução das despesas referentes 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.

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.

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 et al., 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.

Os resultados foram verificados, em princípio, pelo total de municípios que integram a amostra e depois segregados por classes populacionais (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.

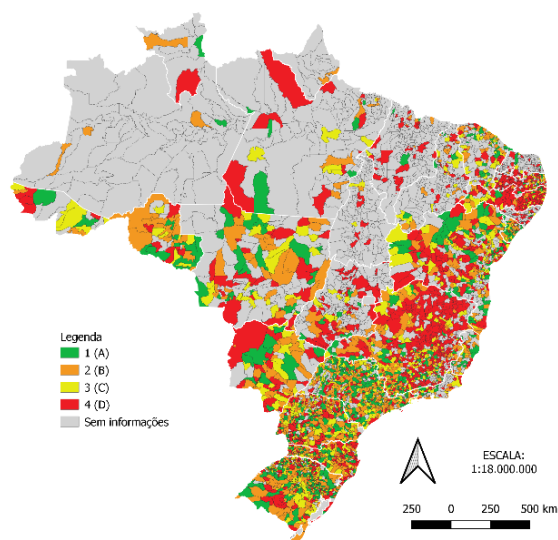
¹ Todos os resultados apresentam dois percentuais, o primeiro é referente ao triênio 2015-2017 e o segundo ao triênio 2016-2018.

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).

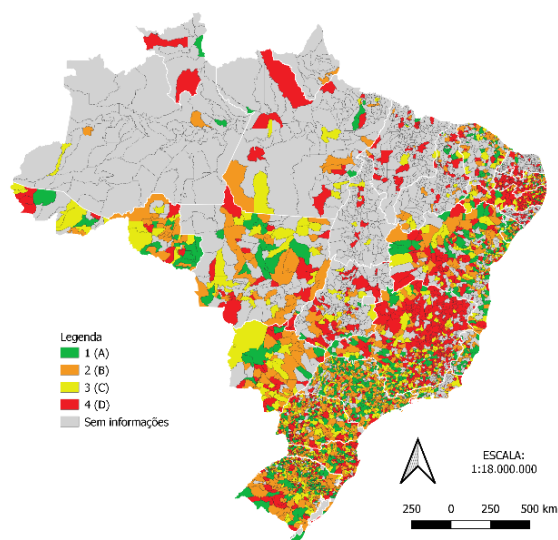
Nas figuras 1 e 2 estão evidenciados os resultados do indicador ID 1 para cada triênio, respectivamente. A cor verde representa a classificação A (menor variação) e a cor vermelha a classificação D (maior variação), essa lógica de apresentação se repete para todos os resultados.

Figuras 1 e 2 - Variações despesa total (ID 1) 2015-2017 e 2016-2018

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



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



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

1 e 2. 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%).

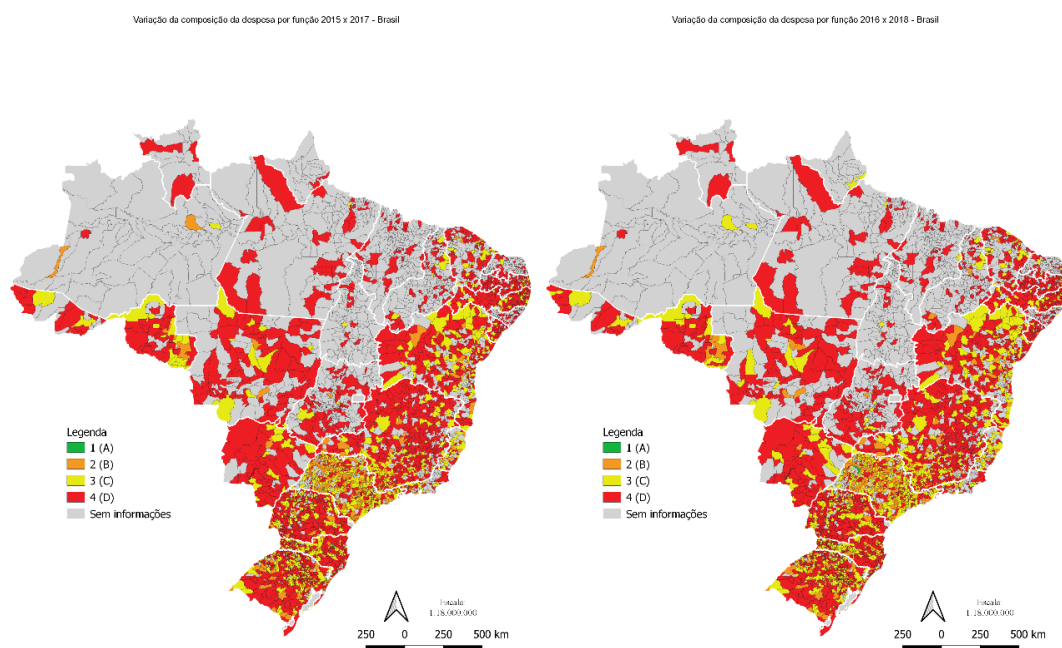
A análise por tamanho populacional evidencia que em todas as classes a maior parte dos municípios foi classificada com D (classe 1: 69,88% e 68,54%, classe 2: 68,22% e 67,82%, classe 3: 69,71% e 68,13%, classe 4: 64,06% e 62,14%, classe 5: 57,47% e 54,41%, classe 6: 59,03% e 56,83% e classe 7: 66,67%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

A análise da ID 2.1 pelo total de municípios, por região e por classe populacional indica que grande parte foi classificado 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 3 e 4).

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.

Figuras 2 e 4 - Variações entre elementos de despesa por função (ID 2.1) 2015-2017 e 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

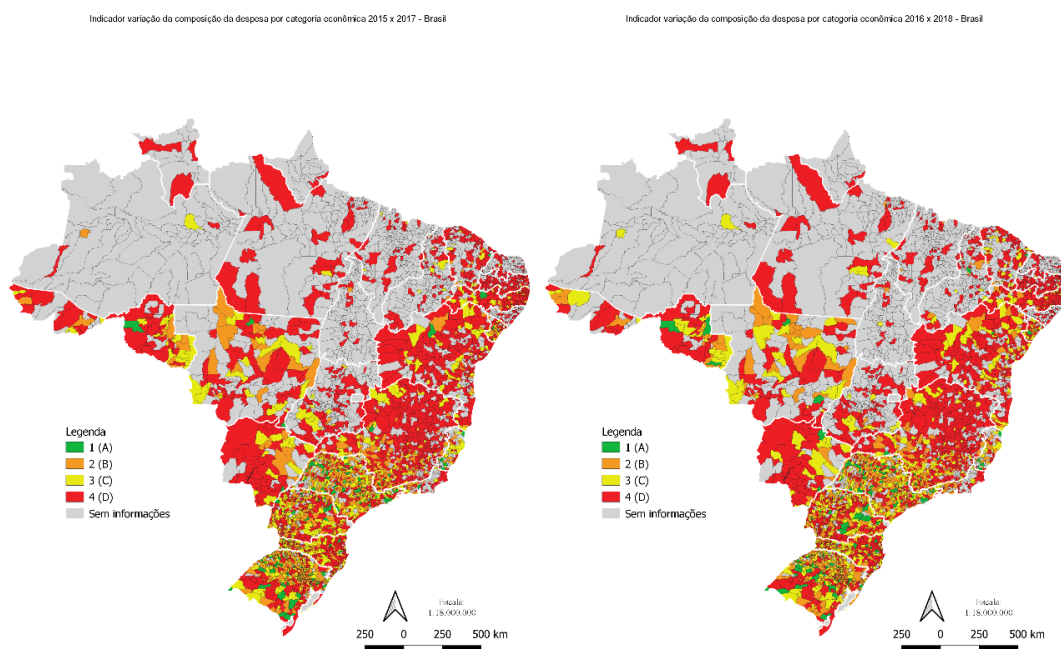
(29,82% e 29,27%), o que mostra que nessa região muitos municípios têm uma execução mais próxima ao planejado.

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 5 e 6).

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.

Figuras 3 e 6 - Variações entre elementos de despesa por categoria econômica (ID 2.2) 2015-2017 e 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

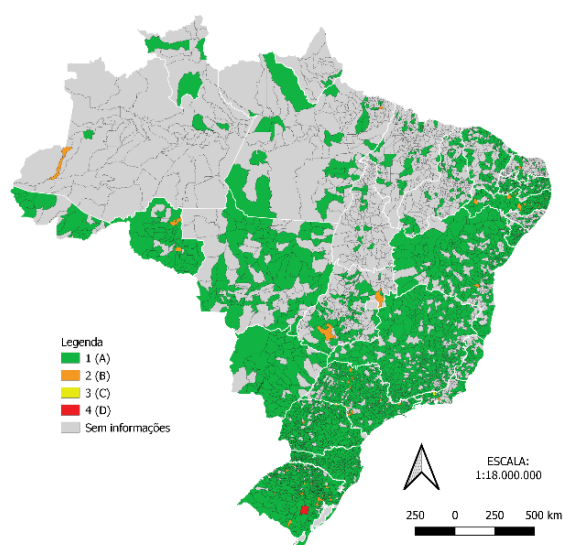
determinação legal para tal, não a utilizam e por esse motivo são classificados com A.

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 7 e 8). Só estariam classificados com D municípios que tivessem percentual médio superior a 10%.

Figuras 4 e 8 - Média das despesas imputadas às reservas de contingência em relação à despesa total (ID 2.3) 2015-2017 e 2016-2018

DESPESAS EFETIVAS IMPUTADAS ÀS RESERVAS DE CONTINGÊNCIA (2015 x 2017) - BRASIL



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 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.

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.

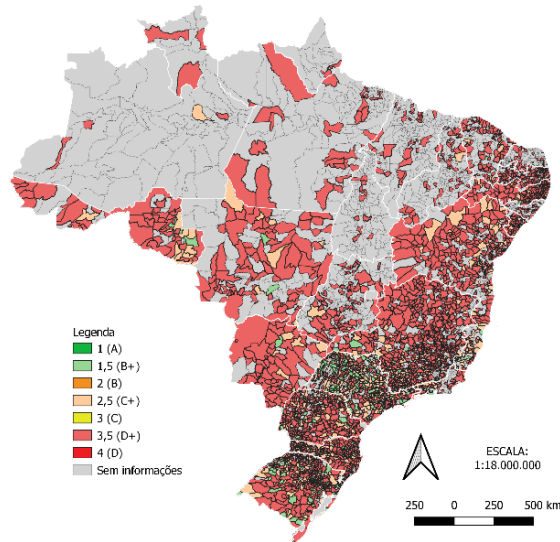
Enquanto o ID 1 mostra que o planejamento e execução da despesa total ocorrem sem muitas variações nos municípios pesquisados, o ID 2 mostra que as alterações orçamentárias se dão com grande expressividade entre elementos de despesas (por função e por categoria econômica), pois mesmo apresentando uma 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 9 e 10 podem indicar que o planejamento dos municípios pesquisados é falho ou

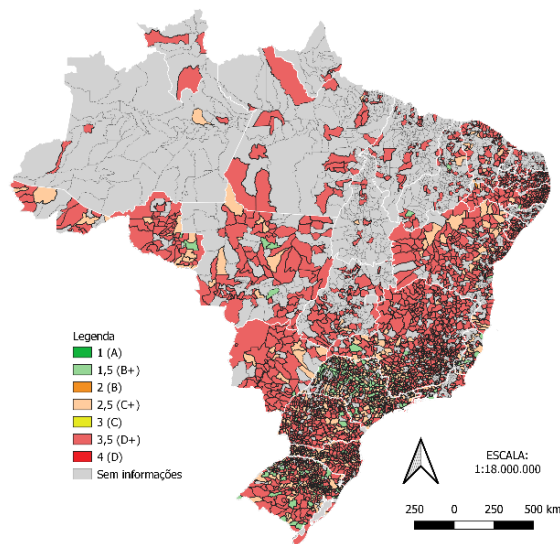
realizado com o intuito de possibilitar que alterações orçamentárias sejam feitas no decorrer do exercício fiscal.

Figuras 5 e 10 - Variações na composição das despesas executadas (ID 2) 2015-2017 e 2016-2018

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



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



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%).

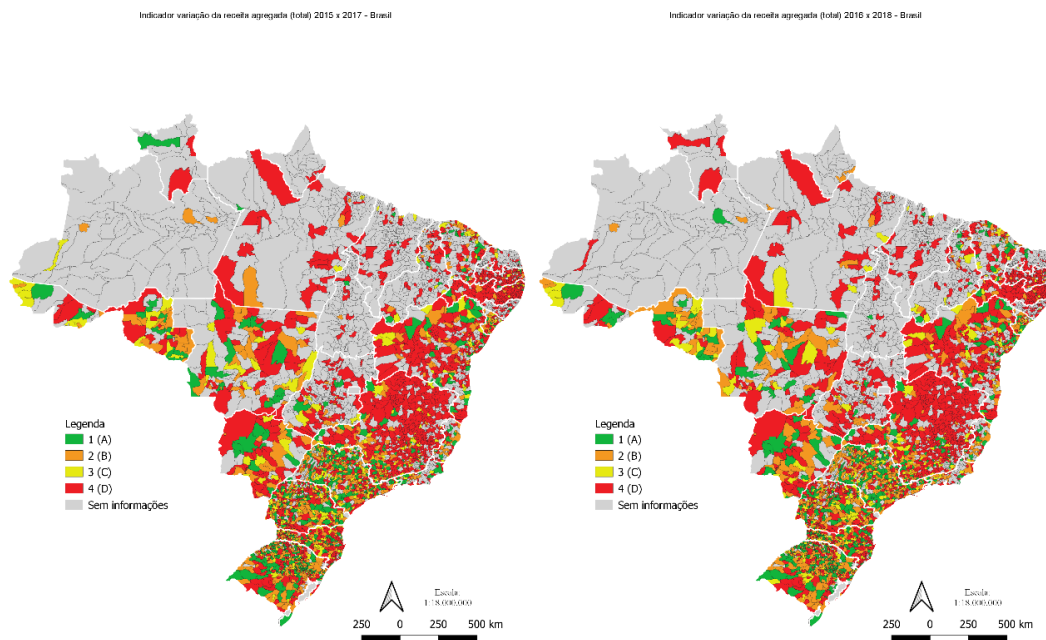
Na análise dos resultados por região, todas apresentam maior percentual de municípios com classificação D (Centro Oeste: 55,01% e 55,07%, Nordeste: 74,12% e 69,05%, Norte: 45,95% e 42,34%, Sudeste: 53,96% e 52,06% e Sul: 34,27% e 32,00%). Com exceção da região Nordeste, as regiões Centro Oeste (22,03% 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 entes 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 11 e 12).

Figuras 6 e 12 - Variações na receita total (ID 3.1) 2015-2017 e 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%).

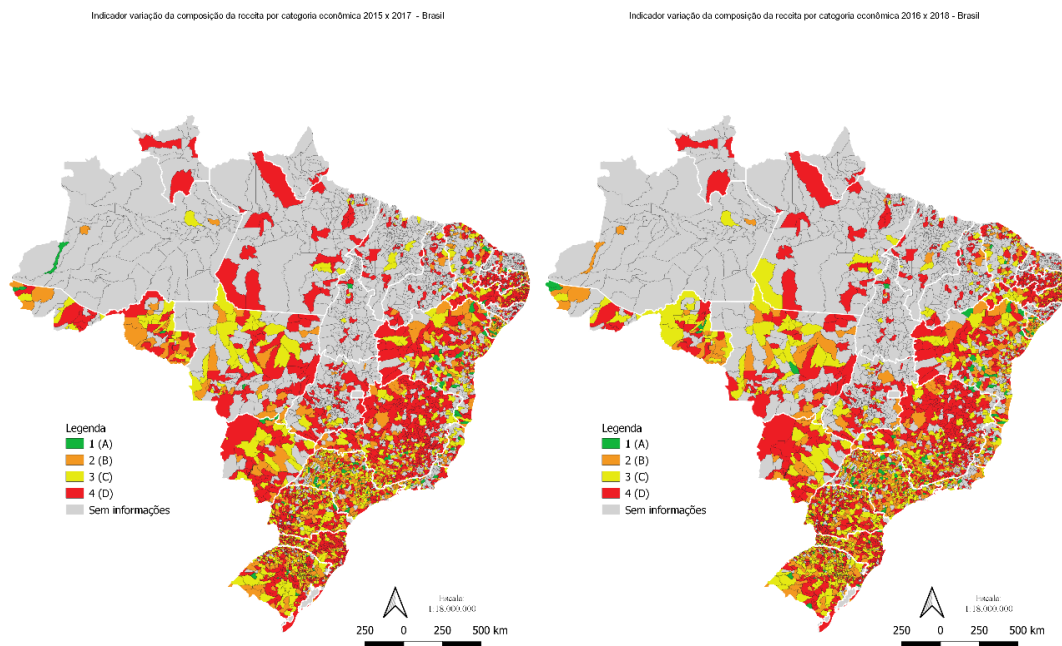
Na análise por região, a classificação D foi atribuída para a maioria dos municípios (Centro Oeste: 57,27% e 52,42%, Nordeste: 59,32% e 46,69%, Norte: 53,15% e 48,65%, Sudeste: 50,46% e 47,64% e Sul: 46,91% e 42,91%).

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 13 e 14), 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).

Figuras 13 e 14 - Variações entre elementos de receita por categoria econômica (ID 3.2) 2015-2017 e 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%).

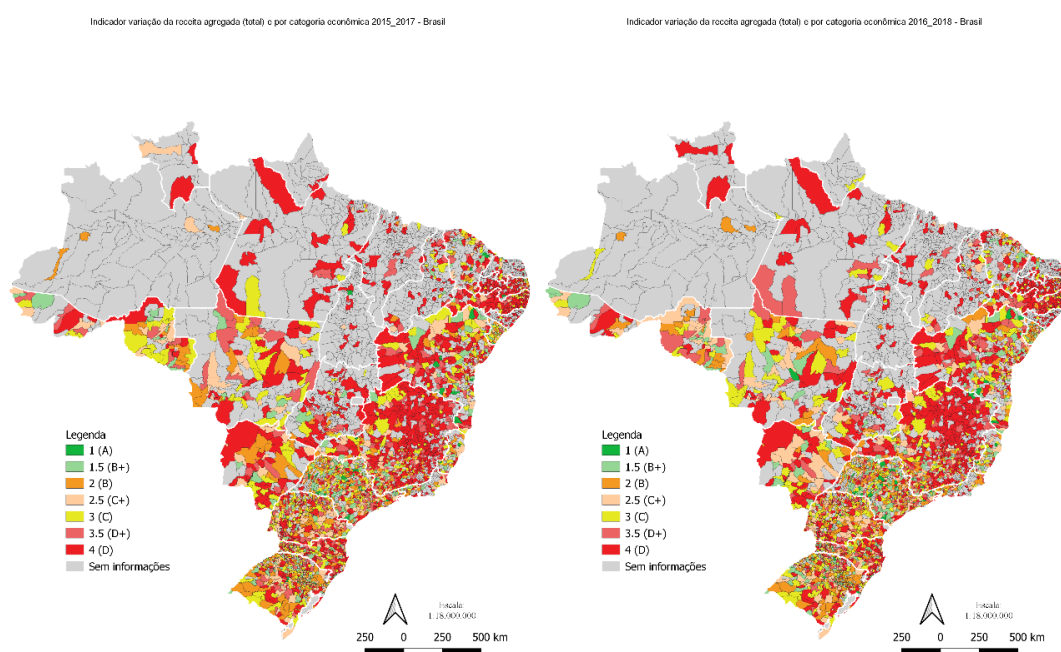
Analisando os resultados por região, observou-se um percentual significativo de municípios classificados com D em todas elas (Centro Oeste: 40,09% e 35,68%, Nordeste: 52,59% e 46,69%, Norte: 36,04% e 32,43%, Sudeste: 39,48% e 36,97% e Sul: 22,00% e 20,73%).

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 15 e 16), 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.

Figuras 8 e 16 - Realização da receita (ID 3) 2015-2017 e 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.

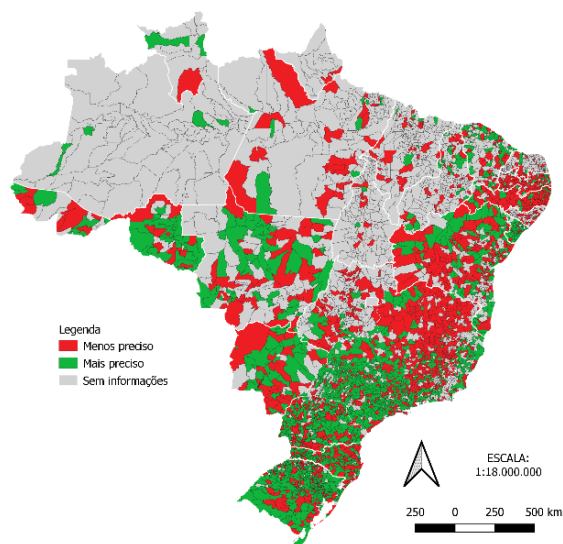
Resultados por tamanho populacional indicam que as classes 1 (50,61% e 51,34%) e 6 (50,22% e 52,27%) apresentaram maior percentual de orçamentos menos precisos no primeiro triênio e mais precisos no segundo triênio. As classes 2 (56,12% e 54,52%) e 7 (64,10% e 56,41%) apresentaram orçamentos menos precisos 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.

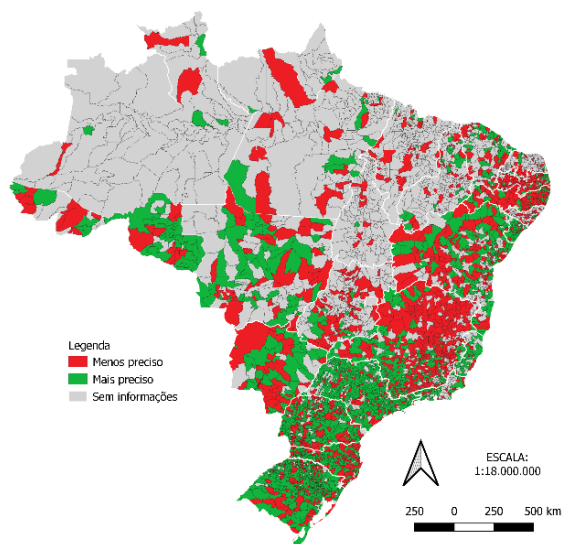
Foi possível observar que os resultados dos dois triênios apresentam poucas mudanças. Acredita-se que pelo fato de dois anos se repetirem nos triênios, os resultados são semelhantes, o que evidencia que as variações que ocorrem a cada ano não têm impacto tão significativo nos orçamentos municipais, ou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

Figuras 18 - Classificação final dos orçamentos municipais 2015-2017 e 2016-2018

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



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



Fonte: Autoria própria.

No primeiro triênio analisado, a maior parte dos municípios apresenta orçamentos menos precisos, já no segundo, orçamentos mais precisos (Figuras 17 e 18). 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, E., Sicilia, M., & Steccolini, I. (2012). Budgeting and Rebudgeting in Local Governments: Siamese Twins? *Public Administration Review*, 72(6), 875–884. <https://doi.org/10.1111/j.1540-6210.2012.02590.x>

- Aquino, A. C. B. de, & Azevedo, R. R. de. (2015). O "ir" realismo orçamentário nos municípios brasileiros. *Business And Management Review*, 5(1).
https://www.researchgate.net/publication/308516369_O_ir_realismo_orcamentario_nos_municipios_brasileiros_The_budgetary_unrealism_in_Brazilian_municipalities
- Aquino, A. C. B. de, & Azevedo, R. R. de. (2017). Restos a pagar e a perda da credibilidade orçamentária. *Revista de Administração Pública*, 51(4), 580–595. <https://doi.org/10.1590/0034-7612163584>
- Araújo, L., & Rodrigues, M. D. L. (2016). Modelos de análise das políticas públicas. *Sociologia, Problemas e Práticas*, 2017(83), 11–35.
<https://doi.org/10.7458/SPP2017839969>
- Azevedo, R. R., & Aquino, A. C. B. de. (2016). O planejamento em municípios de pequeno porte em São Paulo. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 10(26), 63–76.
<http://www.revistas.usp.br/rco/article/view/111202/113242>
- Azevedo, R. R. (2013). *Imprecisão na estimação orçamentária dos municípios brasileiros* [Universidade de São Paulo].
https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/96/96133/tde-17032014-110156/publico/RicardoRAzevedo_Corrigida.pdf
- Baião, A. L., Cunha, A. S. M. da, & Souza, F. S. R. N. de. (2017). Papel das Transferências Intergovernamentais na Equalização Fiscal dos Municípios Brasileiros. *Revista do Serviço Público Brasília*, 68.
<https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/1406/1578>
- Benito, B., Guillamón, M.-D., & Bastida, F. (2015). Budget Forecast Deviations in Municipal Governments: Determinants and Implications. *Australian Accounting Review*, 25(1), 45–70. <https://doi.org/10.1111/auar.12071>
- Bezerra Filho, J. E. (2017). *Orçamento Aplicado ao Setor Público: abordagem simples e objetiva* (2º ed). Atlas.
- Boukari, M., & Veiga, F. J. (2018). Disentangling political and institutional determinants of budget forecast errors: A comparative approach. *Journal of Comparative Economics*, 46(4), 1030–1045.
<https://doi.org/10.1016/j.jce.2018.03.002>
- Brasil. (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*.
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm
- Brasil. (1999). *Portaria No 42, de 14 de abril de 1999 (atualizada)*.
<http://www.orcamentofederal.gov.br/orcamentos-anuais/orcamento->

1999/Portaria_Ministerial_42_de_140499.pdf/

Brasil. (2000). *Lei Complementar Nº 101, de 4 de maio de 2000.*

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm

Cassidy, G., Kamlet, M. S., & Nagin, D. S. (1989). An empirical examination of bias in revenue forecasts by state governments. *International Journal of Forecasting*, 5(3), 321–331. [https://doi.org/10.1016/0169-2070\(89\)90036-8](https://doi.org/10.1016/0169-2070(89)90036-8)

Cheib, A. S. (2016). Maximização do Orçamento à Luz da Teoria da Escolha Pública: Uma análise do Estado de Minas Gerais [Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho]. In *Fundação João Pinheiro*. [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/Maximizacao%20do%20orcamento%20a%20luz%20da%20teoria%20da%20escolha%20publica.pdf)

Couto, L. C. do, Barbosa Neto, J. E., & Resende, L. L. (2018). Flexibilidade do Orçamento Público Perante a Execução Orçamentária. *Revista Mineira de Contabilidade*, 19(1), 42–54.

<http://revista.crcmg.org.br/index.php?journal=rmc&page=article&op=view&path%5B%5D=739&path%5B%5D=577594>

Cruz, C. F. da, & Ferreira, A. C. de S. (2008). 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*, 13(2), 1–14.

Cruz, C. F. da, Ferreira, A. C. de S., & Silva, L. M. da. (2011). Tendências Teóricas nos estudos com abordagem na Divulgação e Transparência de Informações sobre Gestão Pública. *III Encontro de Administração da Informação (EnADI)*, 1–17.

<http://www.anpad.org.br/admin/pdf/EnADI192.pdf>

Dantas, F. C., Albuquerque, L. S., Rêgo, T. de F., Carvalho, J. R. M. de, & Batista, F. F. (2014). 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, 2(1), 91–104.
<https://doi.org/10.18405/recfin20140106>

Diniz, J. A. (2012). *Eficiência das Transferências Intergovernamentais Para a Educação Fundamental de Municípios Brasileiros* [Universidade de São Paulo]. <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-26072012-113928/publico/JosediltonAlvesDinizVC.pdf>

Erlina, Tarigan, Z. A., & Muda, I. (2017). Antecedents of budget quality empirical evidence from provincial government in Indonesia. *International Journal of Economic Research*, 14(12), 301–312.

https://www.researchgate.net/publication/320335555_Antecedents_of_Budget_Quality_Empirical_Evidence_from_Provincial_Government_In_Indon

esia

- Ferreira, M. A. M., Reis, A. de O., Sediya, G. A. S., & Silva, A. de A. P. (2016). Integração entre Planejamento e Orçamento na Administração Pública Estadual: o Caso de Minas Gerais. *Contabilidade Gestão e Governança*, 19(1), 3–22.
- Firjan. (2019). *Índice Firjan de Gestão Fiscal 2019*.
https://www.firjan.com.br/data/files/8F/50/19/81/B2E1E610B71B21E6A8A809C2/IFGF-2019_estudo-completo.pdf
- Forrester, J. P. (1993). Municipal Capital Budgeting: An Examination. *Public Budgeting and Finance*, 13(2), 85–103. <https://doi.org/10.1111/1540-5850.00977>
- Forrester, J. P., & Mullins, D. R. (1992). Rebudgeting: The Serial Nature of Municipal Budgetary Processes. *Public Administration Review*, 52(5), 467–473. <http://www.jstor.org/stable/976806>
- Giacomoni, J. (2017). *Orçamento Público* (17. ed. re). Atlas.
- IBGE, I. B. de G. e E. (2019). *IBGE Cidades*.
<https://cidades.ibge.gov.br/brasil/panorama>
- Junita, A., Erlina, Abubakar, E., & Abdullah, S. (2018). The Effect of Budget Variances on the Local Government Budget Changes with Legislature Size as Moderator. *Academic Journal of Economic Studies*, 4(1), 162–173.
https://www.researchgate.net/publication/323961717_THE_EFFECT_OF_BUDGET_VARIANCES_ON_THE_LOCAL_GOVERNMENT_BUDGET_CHANGES_WITH_LEGISLATURE_SIZE_AS_MODERATOR
- Kasdin, S. (2017). An Evaluation Framework for Budget Reforms: A Guide for Assessing Public Budget Systems and Selecting Budget Process Reforms. *International Journal of Public Administration*, 40(2), 150–163. <https://doi.org/10.1080/01900692.2015.1077462>
- Kim, T. K. (2015). T test as a parametric statistic. *Korean Journal of Anesthesiology*, 68(6), 540. <https://doi.org/10.4097/kjae.2015.68.6.540>
- Lanis, G. P., & Bueno, N. P. (2018). Fatores que Influenciam a Eficiências da Gestão Orçamentária Anual. *ANPCONT*.
http://anpcont.org.br/pdf/2018_CPT120.pdf
- Leite, H. F. (2009). Segurança Jurídica e Elaboração do Orçamento Público. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, 17(86), 128–152.
- Lima, S. C., & Diniz, J. A. (2016). *Contabilidade Pública: análise financeira governamental*. Atlas.

- Mayper, A. G., Granof, M., & Giroux, G. (1991). An Analysis of Municipal Budget Variances. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 4(1). <https://doi.org/10.1108/09513579110003358>
- Nobre, C. J. F., Diniz, J. A., Lima, S. C., & Araújo, R. J. R. (2016). O impacto dos indicadores socioeconômicos no grau de eficácia orçamentária. 2 *Congresso UnB de Contabilidade e Governança*. <https://conferencias.unb.br/index.php/ccgunb/ccgunb2/paper/view/5325/1425>
- Pefa. (2016). *Quadro de Avaliação da Gestão das Finanças Públicas* (S. PEFA (org.)). <https://www.pefa.org/resources/pefa-2016-quadro-de-avaliacao-da-gestao-das-financas-publicas>
- Pefa. (2019). *Pefa*. <https://www.pefa.org/about>
- Queiroz, D. B. (2015). *Composição dos Gastos Públicos e Resultados Eleitorais: Um estudo nos municípios brasileiros* [Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte]. https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/19215/1/2015_DimasBarretodeQueiroz.pdf
- Razaki, K. A., & Lindberg, D. L. (2012). Municipal Budgeting : Positives , Pitfalls , and Politics. *ASBBS Annual Conference: Las Vegas*, 19(1), 775–786. <http://asbbs.org/files/ASBBS2012V1/PDF/R/RazakiK.pdf>
- Rocha, M. M. Q. (2008). *Análise do Nível de Eficiência no Processo de Previsão e Arrecadação da Receita Pública dos Municípios do Estado do Rio Grande do Norte* [Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte]. https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/5168/1/2008_MariseMagalyQRocha.pdf
- Sedmíhradská, L., & Hruza, F. (2014). Rebudgeting in Czech towns. *Ekonomická revue - Central European Review of Economic Issues*, 17(3), 101–110. <https://doi.org/10.7327/cerei.2014.09.01>
- Silva, M. C. da. (2012). *Avaliação de Desempenho de Governos Municipais Brasileiros na Execução Orçamentária da Despesa por Funções de Governo* [UnB/UFPB/UFRN]. https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/22320/1/2016_MauricioCorredaSilva.pdf
- Tassonyi, A. (2002). Municipal Budgeting. *canadian tax journal*, 50(1), 181–181. http://www.ctf.ca/ctfweb/Documents/PDF/2002ctj/2002ctj1_tassonyi.pdf
- Varela, P. S. (2004). *Indicadores Sociais no Processo Orçamentário do Setor*

Público Municipal de Saúde: Um Estudo de Caso [Universidade de São Paulo]. <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-12062005-230030/publico/varela.pdf>

Vecchia, E. D., & Montoya, M. A. (2002). Orçamento e Planejamento Municipal: Um Estudo de Caso. *Brazilian Journal of Political Economy*, 22(2), 136–155. <http://www.rep.org.br/pdf/86-8.pdf>

Vier, M. B., & Schreiber, D. (2018). Análise do processo de planejamento orçamentário e de custos no âmbito municipal. *Congresso Brasileiro de Custos*. <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4490/4491>