

CAUSAS DAS VARIAÇÕES ENTRE PREVISÃO E EXECUÇÃO EM ORÇAMENTOS MUNICIPAIS SOB A ÓTICA DE ATORES ORÇAMENTÁRIOS^(*)**CAUSES OF VARIATIONS BETWEEN FORECASTING AND EXECUTION IN MUNICIPAL BUDGETS FROM THE PERSPECTIVE OF BUDGETARY ACTORS****CAUSAS DE LAS VARIACIONES ENTRE PREVISIÓN Y EJECUCIÓN EN LOS PRESUPUESTOS MUNICIPALES DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS ACTORES PRESUPUESTARIOS****Alexandre César Batista da Silva¹****Luiz Carlos Miranda²****Yumara Lúcia Vasconcelos³****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, este estudo teve por objetivo verificar, sob a ótica de atores envolvidos no processo orçamentário municipal, causas das variações existentes entre planejamento e execução. 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. Acredita-se que elaboradores de orçamentos municipais podem utilizar-se dos resultados encontrados, utilizando-os na elaboração 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

^(*) Recibido: 03/02/2022 | Aceptado: 17/03/2022 | Publicación en línea: 25/03/2022.



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

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

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

³ Doutora em Administração, Universidade Federal Rural de Pernambuco, <https://orcid.org/0000-0003-2280-7692>

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

Palavras-chave: Orçamentos municipais. Variações orçamentárias. Causas das variações orçamentárias. Atores orçamentários. Aprimoramento do processo orçamentário municipal.

ABSTRACT

In Brazil, variations between budget planning and execution in most municipalities are significant and can compromise the implementation of public policies. Thus, this study aimed to verify, from the perspective of actors involved in the municipal budget process, the causes of variations between planning and execution. To this end, a multi-case study was carried out in seven municipalities in Pernambuco, through a survey and content analysis of interviews carried out with fifteen participants, developers and/or executors of the budget process. Several causes cause variations in budget execution, according to those interviewed. It is important to improve the process, especially regarding internal problems, over which the municipal government has greater management. External causes, despite occurring independently of managers' actions, can be minimized by improving the process. The integration between municipal management and social representation can be a key element in creating budgets that effectively meet the real needs of the population. Changes in the budget will always be necessary, as long as they occur to meet essential demands and not to serve political opportunism. It is believed that municipal budget makers can use the results shown to prepare budgets that better reflect the reality of municipalities and do not require substantial changes during their execution, through the opening of additional credits, transpositions, relocations and transfers. The causes of budget variations presented and suggestions made, if previously observed, can help in the preparation of more real and credible budgets.

Keywords: Municipal budgets. Budget variations. Causes of budget variations. Budget actors. Improvement of the municipal budget process.

RESUMEN

En Brasil, las variaciones entre la planificación y la ejecución presupuestaria en la mayoría de los municipios son significativas y pueden comprometer la implementación de las políticas públicas. Así, este estudio tuvo como objetivo verificar, desde la perspectiva de los actores involucrados en el proceso presupuestario municipal, las causas de las variaciones entre la planificación y la ejecución. Para ello, se realizó un estudio de casos múltiples en siete municipios de Pernambuco, a través de una encuesta y análisis de contenido de entrevistas realizadas a quince participantes, promotores y/o ejecutores del proceso presupuestario. Varias causas provocan variaciones en la ejecución presupuestaria, según los entrevistados. Es importante mejorar el proceso, especialmente en lo que respecta a los problemas internos, sobre los cuales el gobierno municipal tiene mayor control. Las causas externas, a pesar de ocurrir independientemente de las acciones de los directivos, pueden minimizarse mejorando el proceso. La integración entre la gestión municipal y la representación social puede ser un elemento clave en la creación de presupuestos que satisfagan efectivamente las necesidades reales de la población. Los cambios en el presupuesto siempre serán necesarios, siempre que se produzcan para satisfacer demandas esenciales y no para servir al oportunismo político. Se cree que los responsables de los presupuestos municipales pueden utilizar los resultados mostrados para elaborar presupuestos que reflejen mejor la realidad de los municipios y no requieran cambios sustanciales durante su ejecución, mediante la apertura de créditos adicionales, transposiciones, reubicaciones y transferencias. Las causas de las variaciones presupuestarias presentadas y las sugerencias hechas, si se observan previamente, pueden ayudar en la preparación de presupuestos más reales y creíbles.

Palabras clave: Presupuestos municipales. Variaciones presupuestarias. Causas de las variaciones presupuestarias. Actores presupuestarios. Mejora del proceso presupuestario municipal.

1 INTRODUÇÃO

O orçamento público é o planejamento das ações a serem efetivadas nas três esferas governamentais, por meio do qual são evidenciados 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, que deve ter por preceitos a clareza, a credibilidade, a confiabilidade e a transparência (OECD, 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, 2019), 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, 2018), 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 *et al.*, 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 et al., 2012; Aquino & Azevedo, 2015; Kasdin, 2017; Sedmihradská & Hruza, 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 observado 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 teve 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 et al., 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 multicasos (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 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICO-FILOSÓFICA

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, 2016a; 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 *et al.*, 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 na 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, pois 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 ao 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 et al., 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 et al., 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 et al., 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 et al., 1991). Fatores políticos, sociais e econômicos são preponderantes para que ocorram modificações nos orçamentos durante a sua execução (Anessi-Pessina et al., 2012; Forrester & Mullins, 1992; Junita et al., 2018; Sedmihradská & Hruza, 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, 2015), 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

Em princípio, ressalta-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.

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 multicase 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 1.

Tabela 1 - 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
3	Controladora Municipal	Servidora pública (comissionada)	

4	Controlador Municipal	Servidor público (comissionado)	estudo e discussão do orçamento
5	Controladora Municipal	Servidora pública (efetiva/cedida)	
6	Controladora Municipal	Servidora pública (comissionada)	
7	Contador e Assessor Contábil	Profissional liberal	Envolvido diretamente no planejamento, elaboração e execução e indiretamente no estudo e discussão do orçamento
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)	
13	Secretário de Administração e Planejamento	Servidor público (comissionado)	Envolvidos diretamente no planejamento, elaboração e execução e indiretamente no estudo e discussão do orçamento
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; M. B. Miles & Huberman, 1994; Matthew B. Miles et al., 2013; Saunders et al., 2012), estruturadas com base na organização do instrumento de coleta, como evidenciado no Quadro 1.

Quadro 1 – Categorias de análise

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
Categoria 10	Aspectos emergentes

Fonte: Autoria própria.

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 *et al.*, 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 *et al.*, 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 irreais (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.]) e processo orçamentário, se realizado por equipe própria ou terceirizada, foi possível observar o enquadramento das unidades caso com relação a esse contexto como evidenciado no Quadro 2.

Quadro 2 – Municípios, classes populacionais e equipe responsável pelo processo orçamentário

Município 1	Classe 6	Equipe terceirizada
Município 2	Classe 5	Equipe terceirizada
Município 3	Classe 7	Equipe própria
Município 4	Classe 6	Equipe terceirizada
Município 5	Classe 7	Equipe própria
Município 6	Classe 3	Equipe terceirizada
Município 7	Classe 4	Equipe própria

Fonte: Autoria própria.

Nota. 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.

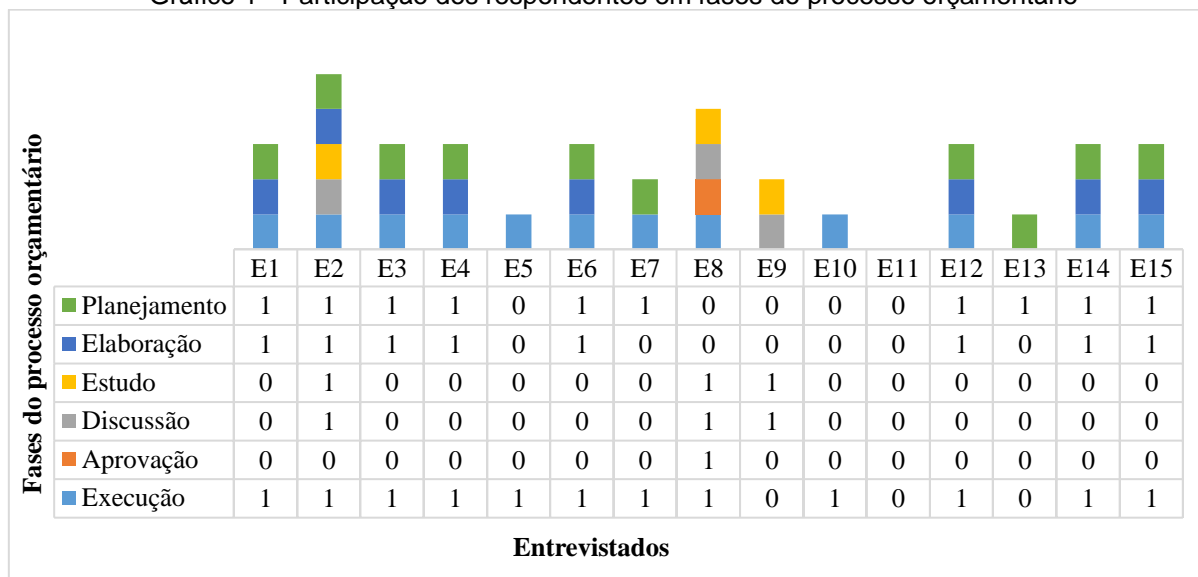
Outro aspecto que pôde ser observado na fala de alguns respondentes é que o foco de preocupação dos gestores no processo orçamentário se concentra mais no atendimento aos órgãos de fiscalização externa do que com as demandas sociais. Também há motivações políticas arbitrarias, oriundas de grupos de interesses, 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.

Essa característica evidenciada por 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 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 1

evidencia a participação de cada um no processo, considerando as etapas observadas no desenvolvimento deste estudo.

Gráfico 1 - Participação dos respondentes em fases do processo orçamentário



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 *et al.*, 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 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 repercute 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 conselhos 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 trimestrais. 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, 2017), 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 et al., 2012; Chortareas et al., 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 & Montoya, 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, 2017).

“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 3 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 3 - 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

Alexandre César Batista da Silva
Luiz Carlos Miranda
Yumara Lúcia Vasconcelos

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	EXÓGENOS
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	
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 4.

Quadro 4 - 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 o resultado 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 et al., 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 uma possível alternativa para incentivar a população a se integrar ao processo.

REFERÊNCIAS

- Abreu, C. R. de, & Câmara, L. M. (2015). 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*, 49(1), 73–90. <https://doi.org/10.1590/0034-76121776>
- 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., & Azevedo, R. R. (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. (2016a). O planejamento em municípios de pequeno porte em São Paulo. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 26, 63–76.
- Azevedo, R. R., & Aquino, A. C. B. (2016b). 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
- Babbie, E. (1999). *Métodos de Pesquisa de Survey*. Ed. UFMG.
- Barbosa Filho, F. H. (2017). A crise econômica de 2014/2017. *Estudos Avançados*, 31(89), 51–60. <https://doi.org/10.1590/s0103-40142017.31890006>
- Bardin, L. (2011). *Análise de Conteúdo*. Edições 70.
- 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. (2016). *Emenda Constitucional 95, de 2016. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para instituir o Novo Regime Fiscal, e dá outras providências*. <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/2016/emendaconstitucional-95-15-dezembro-2016-784029-publicacaooriginal-151558-pl.html>
- Brasil, H. G. (1993). Processo Decisório e a Questão Orçamentária: Uma analogia. *Revista de Administração Pública*, 27(3), 115–146. <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/8661/7392>
- Cardano, M. (2017). *Manual de Pesquisa Qualitativa: a contribuição da teoria da argumentação*. Vozes.
- Castro, H. O. (2016). Vinculações de Recursos e Efeitos sobre a Flexibilidade Orçamentária do Município. *Revista de Administração, Sociedade e Inovação*, 2(2), 147–166. <http://www.rasi.vr.uff.br/index.php/rasi/article/view/21/pdf>
- Chortareas, G., Logothetis, V., & Papandreou, A. A. (2016). Political budget cycles and reelection prospects in Greece's municipalities. *European Journal of Political Economy*, 43, 1–13. <https://doi.org/10.1016/j.ejpoleco.2016.02.001>

- Corrêa, V. A. (1980). O processo político no contexto orçamentário. *Revista de Administração*, 15(2). <http://www.spell.org.br/documentos/ver/19379/o-processo-politico-no-contexto-orcamentario>
- Creswell, J. W. (2010). *Projeto de Pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto*. Artmed.
- Cruz, C. F. (2015). *Responsabilidade na Gestão Fiscal: um estudo em grandes municípios com base nos pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal no período de 2010-2013* [Universidade de São Paulo]. <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-25062015-094403/publico/TeseClaudiaCruzVC.pdf>
- Dantas, F. C., Albuquerque, L. S., Rêgo, T. F., Carvalho, J. R. M., & 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_Indonesia
- Ferreira, M. A. M., Reis, A. O., Sedyama, G. A. S., & Silva, A. 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. (2018). *Índice Firjam de Desenvolvimento Municipal 2018*.
- Firjan. (2019). *Índice Firjam de Gestão Fiscal 2019*. https://www.firjan.com.br/data/files/8F/50/19/81/B2E1E610B71B21E6A8A809C2/IFGF-2019_estudo-completo.pdf
- Flick, U. (2009). *Introdução à Pesquisa Qualitativa* (3ª ed). Artmed.
- 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>

Fowler Jr., F. J. (2011). *Pesquisa de Levantamento* (4^o ed). Penso.

Giacomoni, J. (2017). *Orçamento Público* (17. ed. re). Atlas.

Hou, Y., & Brewer, G. A. (2010). Substitution and Supplementation Between Co-Functional Policy Instruments: Evidence from State Budget Stabilization Practices. *Public Administration Review*, 70(6), 914–924. <https://doi.org/10.1111/j.1540-6210.2010.02223.x>

IBGE. (2019). *Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística*. Recuperado 11 de outubro de 2019, de <https://www.ibge.gov.br/>

IBP. (2019). *International Budget Partnership*. Recuperado 12 de julho de 2019, de <https://www.internationalbudget.org/about-ibp/>

Johansson, T., & Siverbo, S. (2014). The appropriateness of tight budget control in public sector organizations facing budget turbulence. *Management Accounting Research*, 25(4), 271–283. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2014.04.001>

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>

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>

Melo, V. D. S., Lunkes, R. J., Schäfer, J. D., & Antonini Bortoluzzi, D. (2018). Tomada de decisão em orçamento: o caso da Universidade Federal de Santa Catarina. *Revista Gestão Universitária na América Latina - GUAL*,

11(1), 253–275. <https://doi.org/10.5007/1983-4535.2018v11n1p253>

Miles, M. B., & Huberman, A. M. (1994). *Qualitative data analysis: An expanded sourcebook* (2^o ed). Sage.

Miles, Matthew B., Huberman, A. M., & Saldaña, J. (2013). *Qualitative Data Analysis: A Methods Sourcebook*. Sage.

OECD. (2014). *Draft recommendation of the OECD council on the principles of budgetary governance*, (2014) (testimony of OCDE). <https://www.oecd.org/gov/budgeting/Draft-Principles-Budgetary-Governance.pdf>

PEFA. (2018). *Public Expenditure and Financial Accountability*. Recuperado 14 de novembro de 2018, de <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

Rubin, I. S. (2019). *The Politics of Public Budgetings: Getting and Spending, Borrowing and Balancing* (9^o ed). Sage.

Santos, D., Santos, V. N., & Cunha, P. P. (2019). *Estudo Sobre as Despesas com Assessoria Contábil e Jurídica dos Municípios Goianos e seu Reflexo na Despesa Total de Pessoal Referente ao 3^o Quadrimestre de 2018*. <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. (2017). O orçamento-programa e a execução de políticas públicas. *Revista do Serviço Público*, 68(1), 191–212. <https://doi.org/10.21874/RSP.V68I1.1038>

Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2012). *Research Methods for Business*

Students. Pearson.

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, F. A. G. H., Quintela, M. C. A., & Vieira, N. S. (2018). Perfil Orçamentário de Pequenos Municípios : O Caso do Município de Ladainha – MG. *Revista de Administração, Sociedade e Inovação*, 4(2), 160–182. <http://www.rasi.vr.uff.br/index.php/rasi/article/view/207/64>

Silva, M. C. (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_MaurícioCorrêdaSilva.pdf

Tourinho, R. (2013). *A Principiologia Jurídica e o Controle Jurisdicional da Discricionariedade Administrativa* (E. Garcia (org.); 2º ed). Arraes Editores.

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>

Vicente, E. F. R., & Nascimento, L. S. (2012). A efetividade dos ciclos políticos nos municípios brasileiros: Um enfoque contábil. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 6(14), 106–126. <https://doi.org/10.11606/rco.v6i14.45402>

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>

Wildavsky, A. (1964). *The politics of the budgetary process*. Little, Brown & Company.

Yin, R. K. (2016). *Pesquisa Qualitativa do Início ao Fim*. Penso.