

**A (IM) PRECISÃO NOS PLANEJAMENTOS ORÇAMENTÁRIOS EM
MUNICÍPIOS SELECIONADOS A PARTIR DA ANÁLISE DOS CRÉDITOS
ADICIONAIS¹**

**THE (IM) PRECISION IN BUDGET PLANNING IN SELECTED
MUNICIPALITIES THROUGH THE ANALYSIS OF ADDITIONAL CREDITS**

**LA (IM) PRECISIÓN EN LA PLANIFICACIÓN PRESUPUESTARIA EN
MUNICIPIOS SELECCIONADOS DEL ANÁLISIS DE CRÉDITOS ADICIONALES**

Rodrigo dos Santos Mathias. Universidade Federal do Pampa (UNIPAMPA), País Brasil. Mestre em Gestão de Organizações Públicas da Universidade Federal de Santa Maria - UFSM (2019). Especializando em Direito Público pela Universidade de Caxias do Sul - UCS. Especialista em Direito Tributário pela AVM (2016) e em Gestão Pública pela Estácio/Uniseb (2016). Bacharel em Direito pela Universidade Franciscana - UFN (2017). Possui graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Franciscana - UFN (2013). Atualmente é Contador na Fundação Universidade Federal do Pampa (UNIPAMPA).

Nelson Guilherme Machado Pinto. Universidade Federal de Santa Maria País Brasil. Professor Adjunto da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM) lotado no Departamento de Administração no Campus Palmeira das Missões, Professor do Programa de Pós-Graduação em Administração Pública e Professor do Programa de Pós-Graduação em Gestão de Organizações Públicas da Universidade Federal de Santa Maria (PPGOP/UFSM). Atualmente é Chefe do Departamento de Administração da UFSM, Coordenador do Grupo de Estudos em Administração Pública, Econômica e Financeira (GEAPEF), participante do Grupo de Extensão e Pesquisa em Estratégia Organizacional (GEPEO) e Líder da linha de pesquisa Ferramentas de Avaliação e Controle da Gestão Pública do PPGOP/UFSM. Doutor em Administração pela UFSM na linha de pesquisa de Economia, Controle e Finanças. Mestre em Administração pela UFSM na linha de pesquisa de Economia, Controle e Finanças. Bacharel em Administração pela UFSM.

Marcos Lucas de Oliveira. Universidade Federal de Santa Catarina. País Brasil. Doutorando em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina (em andamento), Mestre em Engenharia de Produção formado pela Universidade Federal de Santa Maria (2018), Engenheiro de Segurança do Trabalho formado pela Universidade Franciscana (2017), Engenheiro de Produção formado pela Universidade Federal de Santa Maria (2015), Técnico em Automação Industrial (2012) formado pela Universidade Federal de Santa Maria. Tem experiência na área de Engenharia de Produção, atuando principalmente nos seguintes temas: Análise de Riscos, Perícia em Engenharia, Engenharia de segurança do trabalho, Desenvolvimento de Produto e Ergonomia. Na UFSC atua dentro do Grupo de Pesquisa Multidisciplinar de Ergonomia do Trabalho e Tecnologias Aplicadas - GMETTA.

RESUMO

Esse estudo teve por objetivo analisar se os planejamentos orçamentários dos municípios pertencentes à microrregião de Restinga Seca - RS são eficientes por meio da utilização de créditos adicionais. A metodologia adotada é de natureza aplicada, cujos objetivos são caracterizados como exploratórios, baseado em um estudo de caso. A pesquisa, de modo geral,

¹ Artigo submetido em 23/04/2020, revisado em 26/06/2020 e divulgado em 28/12/2020 pelo Editor Rodrigo Santos de Melo, após *double blind review*.

deu-se mediante análises documentais. Os resultados da pesquisa mostram que os municípios estudados são ineficientes nos seus planejamentos orçamentários, dados os elevados índices de imprecisão que foram apurados. Tais índices refletem os montantes de créditos adicionais abertos nos exercícios financeiros, deixando clara a imprecisão nos planejamentos orçamentários, quando se analisam as alterações entre orçado e executado, mostrando que os municípios utilizam os créditos adicionais de forma desmedida, para corrigir seus deficientes planejamentos orçamentários.

Palavras-chave: Orçamento público. Planejamento orçamentário. Créditos adicionais.

ABSTRACT

This study aimed to analyze whether the budget plans of the municipalities belonging to the micro-region of Restinga Seca - RS are efficient through the use of additional credits. The methodology adopted is of an applied nature, whose objectives are characterized as exploratory, based on a case study. The research, in general, took place through documentary analyzes. The survey results show that the municipalities studied are inefficient in their budgetary planning, given the high levels of inaccuracy that were found. Such indices reflect the amounts of additional credits opened in the financial years, making clear the inaccuracy in budgetary planning, when analyzing the changes between budgeted and executed, showing that municipalities use the additional credits in an excessive way, to correct their deficient budgetary planning.

Keywords: Public budget. Budget planning. Additional credits.

RESUMEN

El objetivo de este estudio fue analizar si los planes presupuestarios de los municipios pertenecientes a la microrregión de Restinga Seca - RS son eficientes mediante el uso de créditos adicionales. La metodología adoptada es de naturaleza aplicada, cuyos objetivos se caracterizan por ser exploratorios, basados en un estudio de caso. La investigación, en general, se realizó a través de análisis documentales. Los resultados de la encuesta muestran que los municipios estudiados son ineficientes en su planificación presupuestaria, dados los altos niveles de inexactitud que se encontraron. Dichos índices reflejan los montos de créditos adicionales abiertos en los años financieros, dejando en claro la inexactitud en la planificación presupuestaria, al analizar los cambios entre presupuestados y ejecutados, mostrando que los municipios usan los créditos adicionales de manera excesiva para corregir su deficiente planificación presupuestaria.

Palabras clave: Presupuesto público. Planificación presupuestaria. Créditos adicionales

1 INTRODUÇÃO

As organizações, sejam elas públicas ou privadas, são sistemas que operam em condições de turbulência, risco e incerteza (CARAYANNIS et al, 2014). Para Fuerlinger, Fandl e Funke (2015), o desempenho dessas organizações é fortemente impactado pelas práticas gerenciais. No âmbito da Administração Pública é por meio da transparência, considerado princípio basilar da governança pública, que os entes avaliam a efetividade de seus indicadores de desempenho e desenvolvimento econômico (CRUZ et al., 2012).

Nesse sentido, a transparência nos atos de elaboração, execução e avaliação do orçamento público surgem como um importante instrumento de ação governamental, já que torna possível a implementação das ações governamentais e de políticas públicas (ABREU; CÂMARA, 2015). Segundo Cousins et al. (2014), o estabelecimento de procedimentos e

políticas relacionadas aos processos orçamentários contribui para que os gestores públicos executem a avaliação e o controle sobre todos os órgãos da Administração Pública. Para tanto, a Lei Complementar nº 4.320/1964 institui normas gerais de direito financeiro com vistas a orientar os procedimentos relativos à elaboração e o controle dos orçamentos e balanços de todos os entes federados (BRASIL, 1964).

Nessa ótica, os entes públicos devem evidenciar a situação de todos que arrecadem receitas, efetuem despesas, bem como os bens a ele pertencentes ou confiados, por força de Lei (BRASIL, 1964). Tais valores são evidenciados nas Leis Orçamentárias da organização pública. O modelo orçamentário brasileiro é definido pelo artigo 165 da Constituição Federal (CF) de 1988, que compreende: a) Plano Plurianual (PPA); b) Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e c) Lei do Orçamento Anual (LOA).

Conforme Giacomoni (2010), esse sistema de planejamento, formado pelas três leis, atua de maneira integrada. Dessa forma, o PPA leva em consideração o atingimento das diretrizes, objetivos e metas regionalizadas, enquanto a LDO contém as metas e prioridades da Administração Pública para o próximo exercício e a LOA corresponde ao modo como o orçamento será executado, compreendido pelo orçamento fiscal, da seguridade social e de investimento.

No entanto, no entender de Facchini e Melki (2013), a instituição pública tem dois efeitos contrastantes no que tange a alocação dos recursos públicos, custos e benefícios, os quais possuem impacto decisivo no desempenho social e econômico do ente (GWARTNEY; STROUP, 2014). Diante disso, sob o mecanismo da regra da maioria, o governo deve fornecer bens públicos com base nas preferências do público, a fim de atender à demanda ótima da sociedade (SU; BUI, 2017), sendo através do orçamento público que os entes federados programam suas ações governamentais, para, posteriormente, executá-las.

Assim, a aprovação do orçamento implica na autorização de créditos orçamentários, para fazer frente às despesas, mas são os créditos adicionais que possibilitam ao gestor público fazer alterações posteriores na peça orçamentária, com vistas à correção de distorções e até mesmo para suprir despesas imprevistas ou extraordinárias, que se mostrem necessárias no curso do exercício financeiro (GIACOMONI, 2010). Ocorre que, muitos municípios brasileiros distorcem a função real dos créditos adicionais, uma vez que, ao invés de aperfeiçoar seus planejamentos orçamentários e torna-los mais eficientes com o transcurso dos anos, acabam recorrendo de forma desmedida aos créditos adicionais para corrigir erros de imprecisão nos seus projetos de Lei Orçamentária.

A pesquisa foi realizada em uma microrregião do centro ocidental do estado do Rio Grande do Sul, no Brasil, onde a atuação mercantil dessa região é de cunho igualitário, ou seja, está voltada aos produtos de base primária. Além disso, todos os municípios estudados têm porte semelhante, ou seja, território, níveis de desenvolvimento e arrecadação relativamente equivalentes, o que permite a realização de análises comparativas mais consistentes.

Concomitantemente, a plenitude de atuação da pesquisa foi atribuída à uma microrregião central do Estado do Rio Grande do Sul, porque estudos preliminares apontam um baixo crescimento dos investimentos orçamentários *versus* retorno para a sociedade. Nesse sentido, o objetivo deste estudo é analisar se os municípios analisados são eficientes na gestão e alocação dos créditos orçamentários, ou seja, se buscam corrigir as falhas existentes nos seus planejamentos e torná-los mais eficientes, evitando imprecisões e distorções, as quais são corrigidas mediante abertura de créditos adicionais. Logo, o estudo tem por objetivo responder ao seguinte questionamento: há imprecisão nos planejamentos orçamentários dos municípios pertencentes à microrregião de Restinga Seca?

O orçamento público representa uma peça de suma importância, não somente para a Administração Pública, mas também para a sociedade, tendo em vista que é através dele que se torna possível analisar o desempenho do gestor público e também desenvolver novas práticas

de gestão (POLLITT, BOUCKAERT, 2011). Isto posto, o estudo mostra-se relevante na medida em que avalia a gestão dos créditos adicionais, sobretudo porque os entes públicos têm dado escassa transparência às alterações orçamentárias, se comparadas com as demais divulgações que ocorrem a partir do orçamento inicial (ANESSI-PESSINA; SICILIA; STECCOLINI, 2012).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 SISTEMA DE PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO PÚBLICO

De acordo com Piscitelli et al. (2004), é essencial que as autoridades e a sociedade civil tenham consciência da relevância e da necessidade da informação contábil como suporte para a tomada de decisões, assim como mecanismo de controle na utilização dos recursos públicos. Desta forma, é inegável que a Contabilidade Pública é imprescindível à geração de informações, tanto para os gestores quanto para a sociedade e torna possível o exercício do controle social, além de auxiliar na tomada de decisões, e, por esta razão é a principal responsável pelo planejamento e execução do orçamento público (MAGALHÃES et. al., 2019).

O orçamento público, por sua vez, representa um dos mecanismos de gerenciamento da Administração Pública que mais tem relevância no contexto atual, porquanto é por meio dele que o governo estima a receita a ser arrecadada e fixa a despesa a ser executada no exercício financeiro seguinte ao seu planejamento (FONTES FILHO, OLIVEIRA, 2017). Além disso, o orçamento público é um importante instrumento que viabiliza a implementação de políticas públicas de distribuição de renda, realizadas pelos governos (GIACOMONI, 2010), sobretudo por expressar de forma monetária os recursos a serem mobilizados para a execução dessas políticas públicas e do plano de trabalho como um todo (MILIONI, BEHR, 2014).

Além de ser um instrumento de administração das ações governamentais, por mensurar as próprias condições internas para a execução dos planos ali previstos, o orçamento público também consiste em uma ferramenta que expressa o programa de atuação do governo, demonstrando a origem e o montante dos recursos, assim como a natureza e o montante das despesas que são apresentadas à sociedade (MAGALHÃES et. al., 2019). O orçamento público cumpre um importante objetivo no âmbito da gestão pública: o de auxiliar no controle das Finanças Públicas, evitando que sejam executados gastos não previstos (SILVA, CARVALHO, MEDEIROS, 2009).

Destarte, o orçamento objetiva permitir o controle das Finanças Públicas, pois tem influência considerável no desempenho fiscal dos entes governamentais, além de influenciar e refletir nas decisões políticas destes (SILVA, CARVALHO, MEDEIROS, 2009; AZEVEDO, 2013). Soma-se a isto a possibilidade de realização de inúmeras outras análises que podem ser realizadas a partir dos dados orçamentários, especialmente a do nível de endividamento público, que pode ser aferido através dos registros orçamentários dos serviços da dívida pública (GUESS; LELOUP, 2010).

No Brasil, o orçamento público está relacionado à ideia de orçamento-programa, metodologia atualmente utilizada por todos os entes ou entidades da Administração Pública, uma vez que o Decreto-Lei nº 200/1967 determinou a elaboração dos orçamentos pela metodologia do orçamento-programa. Esse modelo orçamentário busca conciliar o planejamento com as funções de governo, dando ênfase às ações que se busca realizar.

O orçamento público, independente do modelo utilizado, é uma importante ferramenta de organização e avaliação da gestão pública, sendo um documento de política dos governos, essencial à administração financeira dos recursos públicos (SILVA, CARVALHO, MEDEIROS, 2009; ALMEIDA & NEROSKY, 2006). Assim, o planejamento orçamentário no âmbito do setor público objetiva a correção de falhas e distorções técnicas e administrativas,

bem como possibilita alterar condições indesejáveis à população e à economia, removendo empecilhos institucionais e assegurando o alcance do cumprimento dos objetivos e metas que o governo estipulou num dado momento (COUTO et. al, 2018), razão pela qual a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 165, aliou o orçamento ao planejamento, conectando o PPA, a LDO e a LOA.

A Constituição Federal de 1988 trouxe o atual modelo de orçamento adotado no Brasil, ou seja, o sistema de planejamento orçamentário brasileiro é composto pelo PPA, pela LDO e LOA. O PPA, projetado para quatro anos, deve conter as metas, diretrizes e objetivos da Administração Pública. A LDO deverá conter as metas e prioridades estipuladas no PPA, além de orientar a elaboração do orçamento efetivo (LOA), aplicável no exercício fiscal objeto da proposta. A LOA é o principal instrumento utilizado para a viabilização das políticas públicas de distribuição de renda dos entes governamentais (GIACOMONI, 2010).

2.2 CRÉDITOS ADICIONAIS

O instituto dos créditos adicionais é o único instrumento que permite ao gestor público realizar alterações na peça orçamentária, depois de aprovada, quando da execução orçamentária (GIACOMONI, 2010). Nesse sentido, os créditos adicionais apresentam-se como imprescindíveis para a realização de correções no planejamento orçamentário inicial, dada a possibilidade de existência de fatos novos que provocam o surgimento de novas necessidades, acarretando na reestruturação do planejamento prévio, com vistas à fiel execução dos programas de trabalho (FELGUEIRAS, 2007).

Conforme o artigo 40 da Lei nº 4.320/1964 os créditos adicionais correspondem a autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas no orçamento inicial. Os créditos adicionais são classificados pela legislação em três tipos: suplementares, especiais e extraordinários. O Quadro 1 demonstra as características de cada um desses tipos de créditos.

Quadro 1 – Tipos e características dos créditos adicionais

Créditos suplementares	Créditos especiais	Créditos extraordinários
<ul style="list-style-type: none"> - servem para reforço de dotações já existentes no orçamento em vigor; - vigoram até o término do exercício, ou seja, até 31 de dezembro, sem possibilidade de reabertura ou transposição para o exercício subsequente; 	<ul style="list-style-type: none"> - destinados às despesas para as quais não há dotação orçamentária específica; - autorizados para a cobertura de despesas eventuais ou essenciais. - vigoram dentro do exercício financeiro em que forem abertos, salvo se o ato da autorização ocorrer nos últimos 4 (quatro) meses do exercício, hipótese em que poderão ser reabertos no exercício seguinte; 	<ul style="list-style-type: none"> - estão relacionados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública. - vigoram dentro do exercício financeiro em que forem abertos, salvo se o ato da autorização ocorrer nos últimos 4 (quatro) meses do exercício, hipótese em que poderão ser reabertos no exercício seguinte;

Fonte: Autor com base em Angélico (1995).

Assim, pode-se observar, em apertada síntese, que os créditos suplementares servem para reforçar dotações já existentes no orçamento inicial, ao passo que os especiais se destinam a despesas sem dotação orçamentária na peça orçamentária inicial, ou seja, não previstas. Os extraordinários, por sua vez, se destinam a cobertura de despesas urgentes e/ou imprevistas, tais como casos de guerra, comoção ou calamidade pública (ANGÉLICO, 1995). Salienta-se, ainda, que para a abertura de créditos adicionais é necessário que haja recursos para seu financiamento, os quais foram sintetizados no Quadro 2, elaborado a partir da Lei nº 4.320/1964.

Quadro 2 – Recursos disponíveis para abertura de créditos adicionais

Tipo de recursos	Previsão legal	Definição
<i>Superávit</i> financeiro	Art. 43 da Lei nº 4.320/64	Corresponde à diferença positiva entre o ativo e o passivo financeiro, apurado em balanço patrimonial do exercício anterior, conjugando-se os saldos dos créditos adicionais especiais e extraordinários transferidos e as operações de créditos a eles vinculados.
Excesso de arrecadação		Equivale ao saldo positivo das diferenças acumuladas, mês a mês, entre a arrecadação prevista e a realizada.
Anulação de dotação		Corresponde ao cancelamento total ou parcial de dotações consideradas excedentes, com o objetivo de adicioná-las àquelas consideradas insuficientes.
Operações de créditos		Compreende os empréstimos obtidos pelo Estado, podendo ser internas ou externas, sendo internas quando contraídas dentro do próprio País e externas quando contratadas fora deste.
Veto/ emenda/ rejeição/outros	Art. 40 a 46 da Lei nº 4.320/64	Recursos que em decorrência de veto, emenda ou rejeição do projeto de Lei Orçamentária Anual, ficarem sem despesas correspondentes, utilizados com prévia e específica autorização legislativa.
Reserva de contingência	Art. 91 do Decreto Lei 200/1967	Serve como fonte de cancelamento para a abertura de créditos adicionais. Encontra respaldo no Princípio da Flexibilidade.

Fonte: Elaborado com base na Lei nº 4.320/64 e no Decreto nº 200/1967.

Logo, percebe-se que para a abertura de créditos adicionais é necessário que seja indicado o recurso que será utilizado para essa movimentação, sendo os mais comuns o superávit financeiro, o excesso de arrecadação e a anulação de dotação. Salienta-se que as alterações orçamentárias que têm como fonte de recursos a anulação de dotação representam uma mera realocação de recursos dentro do orçamento, destinadas a correções nas imprecisões contidas na própria peça orçamentária.

A imprecisão no orçamento afeta a credibilidade da informação perante os órgãos de controle e do próprio governo, que passa a não utilizá-la na gestão (AZEVEDO, 2013). Assim, a avaliação da gestão pública se mostra de grande relevância, visto que é por meio dela que se pode analisar os dados e propor melhorias na alocação dos gastos públicos.

2.3 GOVERNANÇA PÚBLICA

Scupola e Zanfei (2016) advogam que não há uma definição uniforme do termo governança pública em vista dos conjuntos de arranjos estruturais da Administração Pública. Para Ma et al. (2017) governança pública refere-se aos arranjos formais e informais que determinam como as decisões públicas são tomadas e como as ações públicas são realizadas, na perspectiva de manter os valores constitucionais de um país em face de problemas, atores e ambientes em constante mudança. Em outras palavras, a governança pública pode ser entendida como as decisões tomadas e implementadas para promover os objetivos da sociedade (GUARNACCI, 2012; GAJENDRAN; OLORUNTOBA, 2017).

De acordo com Bekker, Edelenbos e Steijn (2014) e McLoughlin (2015), para melhorar o processo de prestação de serviços precisamos criar mecanismos de governança mais eficientes e eficazes (MANDELI, 2016). Pesquisas indicam que o aprimoramento dos mecanismos de governança e a prestação de contas pode melhorar os resultados de desempenho no setor público (AUCION, 1990; POLLITT; BOUCKAERT, 2011).

Dessa forma, uma boa governança pública previne a corrupção e a volatilidade discricionária dos gastos públicos (ALBUQUERQUE, 2011; FONCHAMNYO; SAMA, 2016),

além de estabilizar a política fiscal (SENARATH YAPA, 2014). Portanto, existem ligações diretas entre boa governança pública e melhorias nos incentivos dos agentes econômicos na alocação de recursos públicos (SU; BUI, 2017).

A governança democrática, por sua vez, é considerada um modelo de administração aberto ao público, que dirige serviços e políticas públicas ao cidadão, indo mais além do gerencial e da qualidade do serviço (FILGUEIRAS, 2018), por esta razão, o conceito de governança pública envolve vários aspectos da gestão, sobretudo transparência, prestação de contas, ética, integridade, legalidade e participação social (OLIVEIRA; PISA, 2015).

A Constituição Federal (CF) de 1988 consolidou o processo de governança pública no país por meio da democracia, que pauta-se em três princípios fundamentais: a vontade popular, emanada do povo, o dever dos governantes em prestar contas de seus atos à sociedade e o regramento da ação do Estado que deve agir limitando seu campo de atuação, de forma a garantir a existência de direitos básicos aos cidadãos (LOUREIRO; ABRUCIO; PACHECO, 2010). Logo, a governança pública opera de maneira a facilitar o alcance dos objetivos públicos, envolvendo os cidadãos na construção de políticas públicas, valendo-se de mecanismos democráticos deliberativos e de rede de políticas públicas (SECCHI, 2009).

2.4 AVALIAÇÃO E CONTROLE DA GESTÃO PÚBLICA

A avaliação da gestão pública tem um papel importante no âmbito da Administração Pública, pois possibilita ao gestor mensurar o cumprimento dos seus planos de governo servindo como base para fiscalização pelos órgãos de controle e pela sociedade (CALIXTO; VELASQUEZ, 2005). Para Costa e Castanhar (2003), é a partir da análise da gestão pública que é possível aprimorar os resultados e corrigir as distorções, haja vista que o iminente crescimento das demandas por ações e serviços sociais impõe ao governo a necessidade de obter uma maior eficiência em seus programas e ações.

Nesse sentido, existem várias formas e critérios de se mensurar o desempenho do gestor público, uma delas é a avaliação física e financeira, que analisa os programas, projetos e atividades de governo, e suas finalidades são: i) aferir o resultado alcançado pelo gestor, tendo como referência os objetivos e metas fixados; ii) subsidiar a alocação dos recursos públicos, bem como a política de gastos e o monitoramento das ações de governo; e iii) abster a dispersão e o mau uso dos recursos públicos (BRASIL, 1998). Além dessa, Costa e Castanhar (2003), destacam a avaliação da gestão pública pela eficiência, eficácia, impacto, sustentabilidade e análise custo-efetividade.

Nessa linha de raciocínio, o controle da Administração Pública pode ser compreendido, segundo Azevedo (2013), como o monitoramento e avaliação das atividades e operações do gestor público. Tal controle pode ocorrer por meio do controle interno, externo e social (BRASIL, 1998).

Meirelles (2013) destaca que os controles podem ocorrer em três classes da Administração Pública, como: i) controle administrativo, que é a atividade da própria Administração sobre seus atos e agentes; ii) controle legislativo, que é exercido pelo Poder Legislativo, sobre atos e agentes do Poder Executivo; e iii) controle judicial, que busca avaliar a legalidade dos atos de qualquer um dos Poderes. Logo, o orçamento deve ser controlado e avaliado, não somente pela própria gestão, mas também pelos demais poderes, assim como pela sociedade, a fim de garantir que a gestão realize o interesse dos seus representados (ABRUCIO; PETROTI; PÓ, 2010).

Nesse sentido, Azevedo (2013) destaca que a imprecisão no orçamento público afeta a credibilidade da informação perante a sociedade, além de gerar inconsistências no controle externo e dentro do próprio Governo. Outrossim, a imprecisão do orçamento público contrafaz diretamente a credibilidade do ente, quanto ao equilíbrio e à previsibilidade (AZEVEDO,

2013).

Logo, a contabilidade gerencial é uma importante ferramenta que permite o exercício do controle orçamentário e de imprecisões (SCAPENS; ARNOLD, 1986), sendo amplamente conhecida como uma prática organizacional potencialmente institucionalizada, rotineira (BURNS, SCAPENS, 2000), razão pela qual pode, com o passar do tempo, sustentar formas de pensar e agir dentro de uma organização pública. Azevedo (2013) adverte que a avaliação da gestão pública deve ocorrer por meio de um processo de teorização, que tem por objetivo simplificar categorias abstratas, elaborando cadeias de causa e efeito.

Tolbert e Zucker (1996) defendem que a teorização se dá por meio de duas fases: (i) especificação de uma solução para tratamento de uma falha organizacional, e (ii) justificativa da adoção da inovação que está sendo proposta. Assim, este estudo buscou identificar as falhas existentes nos planejamentos orçamentários dos municípios selecionados para tanto e propor ações para a melhoria destas.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Os procedimentos metodológicos são um conjunto de atividades sistemáticas que baseiam e permitem atingir os objetivos do trabalho com resultados coerentes (MARCONI; LAKATOS, 2010). Isto posto, o Quadro 3 apresenta o enquadramento da metodologia do estudo.

Quadro 3 – Enquadramento metodológico

Classificação da pesquisa	
Natureza	Aplicada
Método científico	Indutivo
Abordagem	Qualitativa
Objetivos	Exploratória
Procedimentos técnicos	Documental

Fonte: Elaborado pelos autores, com base em Marconi e Lakatos (2010).

Esse estudo tem como objeto de estudo os municípios da microrregião de Restinga Seca. Os municípios que compõem essa microrregião são: Agudo, Dona Francisca, Faxinal do Soturno, Formigueiro, Ivorá, Nova Palma, Restinga Sêca, São João do Polêsine e Silveira Martins. A pesquisa foi realizada nessa microrregião em vista da atuação mercantil ser de cunho igualitário, isto é, estar voltada aos produtos primários e pelos municípios nela pertencentes possuírem população, renda e níveis de desenvolvimento relativamente equivalentes.

3.1 INSTRUMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

Para a coleta dos dados foram contatados todos os municípios objetos deste estudo, através de seus sítios eletrônicos, *e-mails* e/ou telefone, e realizados pedidos de informação, com base na Lei de Acesso à Informação – LAI (Lei nº 12.527/2011). Foram solicitados os balanços orçamentários de cada um dos entes públicos, da unidade gestora da prefeitura municipal, ou seja, sem considerar o poder legislativo (Câmaras de Vereadores) e eventuais autarquias municipais, dos exercícios financeiros de 2014, 2015, 2016, 2017 e 2018.

De igual modo, foram solicitados relatórios emitidos pelos sistemas de contabilidade gerencial dos municípios que demonstrassem todas as alterações orçamentárias (créditos adicionais) realizadas em cada um dos exercícios financeiros, com a indicação das respectivas fontes de recursos utilizadas para a abertura desses créditos. Feito isto, iniciou-se a fase de tabulação dos dados, de modo a atingir cada um dos objetivos específicos deste trabalho.

Nesse sentido Gil (2010), esclarece que uma pesquisa documental utiliza de materiais que podem sofrer readequação conforme o objetivo da pesquisa. Logo, os dados disponíveis

em relatórios distintos foram agrupados e sistematizados para embasar o estudo documental desta pesquisa.

Para atender aos primeiros objetivos específicos do trabalho, que consistiram na identificação dos quantitativos anuais de retificações orçamentárias (créditos adicionais) realizadas por cada ente público, por tipo e fonte de recurso, assim como a apuração dos respectivos percentuais utilizou-se o programa *Microsoft Excel*. Para tanto, primeiramente os dados constantes nos relatórios foram segregados por municípios, após por exercícios financeiros e agrupados em tabelas, de modo que representassem os valores individuais e totais utilizados por tipos e fontes de recurso, o que acabou permitindo a análise e apuração dessas informações.

A disposição dos dados nas tabelas e os cálculos estatísticos permitiram atingir o objetivo específico de verificação das fontes de recursos mais utilizadas para abertura dos créditos adicionais. Por fim, as demais análises (conjuntas), permitiram o atingimento dos demais objetivos específicos da pesquisa, tais como inferir sobre a cultura de utilização do instituto dos créditos adicionais por cada um dos entes públicos, possibilitando inferir se é ou não consciente e atinge a finalidade da norma, assim como propor ações de melhoria para os casos em que se observou aparente e significativa distorção na utilização dos créditos adicionais.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Inicialmente, foram apurados os totais da despesa executada de todos os municípios objetos deste estudo, por exercício financeiro estudado. Uma vez apurados os montantes de despesa executada pelos municípios, passou-se a analisar as alterações orçamentárias realizadas por cada um deles, com vistas a identificar os valores dos créditos adicionais abertos nos exercícios financeiros compreendidos entre 2014 e 2018.

Sendo assim, as tabelas a seguir apresentam os valores totais, em percentuais, dos créditos adicionais abertos pelos municípios, comparados com o total da despesa executada no ano correspondente. Ou seja, tais valores correspondem ao total dos créditos adicionais abertos, ou seja, à soma dos créditos adicionais do tipo suplementar, especial e extraordinário e estão expressos em percentual, por exercício financeiro, com a respectiva média no município, considerando-se os cinco exercícios financeiros analisados.

Tabela 1 – Representatividade dos créditos adicionais abertos.

MUNICÍPIO / ANO	AGUDO	DONA FRANCISCA	FAXINAL DO SOTURNO	FORMIGUEIRO	IVORÁ	RESTINGA SÊCA	SÃO JOÃO DO POLÊSINE	SILVEIRA MARTINS
2014	34,15%	27,57%	29,85%	60,12%	37,70%	45,97%	22,47%	30,91%
2015	32,29%	36,18%	15,67%	52,52%	35,64%	29,78%	15,38%	14,36%
2016	39,57%	24,71%	26,91%	54,68%	24,49%	40,62%	14,33%	21,50%
2017	24,17%	39,42%	17,18%	69,79%	34,92%	32,31%	14,46%	18,27%
2018	28,57%	33,76%	18,57%	48,22%	31,19%	40,17%	14,39%	26,15%
MÉDIA	31,75%	32,33%	21,64%	57,07%	32,79%	37,77%	16,21%	22,24%

Fonte: Elaborado pelos autores com base na pesquisa.

A Tabela 1 mostra, em percentis, quanto cada município alterou seu orçamento, mediante a abertura de créditos adicionais (suplementares, especiais e extraordinários) dentro do exercício financeiro, quando comparado com o total da despesa executada no mesmo período. Esses dados permitem verificar quanto por cento do total do orçamento executado pelo Município corresponde aos créditos adicionais abertos.

Por meio dos dados apresentados é possível constatar que o município de Agudo

realocou através de créditos adicionais, em média, aproximadamente 31,75% do total do orçamento executado durante o período compreendido entre os exercícios financeiros de 2014 a 2018, atingindo o máximo de 39,57% no ano de 2016. Já o município de Dona Francisca realocou, em média, aproximadamente 32,33% do total do orçamento executado durante o período de 2014 a 2018, atingindo o máximo de 36,18% em 2015.

O município de Faxinal do Soturno por sua vez, utilizou em créditos adicionais, em média, aproximadamente 21,64% do total executado no mesmo período, tendo como ápice o ano de 2014, onde 29,85% do total da despesa executada advieram da utilização de créditos adicionais. Em contrapartida, o município de Formigueiro apresentou uma média de aproximadamente 57,07% do total da despesa executada na abertura de créditos adicionais no período analisado, tendo como ápice o exercício de 2017, onde 69,79% do total do orçamento executado corresponderam a créditos adicionais abertos.

O município de Ivorá apresentou uma utilização de créditos adicionais média de aproximadamente 32,79% do total do orçamento executado no período, tendo realizado a maior movimentação em 2014, a qual representou 37,70% do total do orçamento executado naquele ano. Já o município de Restinga Sêca realocou, em média, aproximadamente 37,77% do total da despesa executada em créditos adicionais no período compreendido entre 2014 e 2018, tendo como ápice o exercício de 2014, que correspondeu a 45,97% do total da despesa executada no ano.

Por fim, os municípios de São João do Polêsine e Silveira Martins utilizaram em créditos adicionais, em média, aproximadamente 16,21% e 22,24% do total da despesa executada no período de 2014 a 2018, respectivamente. O exercício financeiro em que mais houve alterações na peça orçamentária foi 2014, em ambos os municípios, representando 22,47% do total da despesa em São João do Polêsine e 30,91% em Silveira Martins.

Assim, constata-se que os municípios analisados abriram, em média, de 16,21% a 57,07% do total dos seus orçamentos em créditos adicionais, no período analisado. O município com o melhor desempenho, ou seja, que menos precisou valer-se da abertura de créditos orçamentários para corrigir as falhas no planejamento orçamentário foi o de São João do Polêsine, com uma média de 16,21% no período analisado, seguido por Faxinal do Soturno e Silveira Martins, que apresentaram uma média de 21,64% e 22,24%, respectivamente.

Quanto aos demais Municípios, permaneceram na faixa dos 30%, com exceção do município de Formigueiro, que se destaca, já que demonstrou o pior desempenho dentre os analisados. Isto porque Formigueiro apresentou uma média de aproximadamente 57,07% de abertura de créditos adicionais, quando comparado com o total da despesa executada, no período de 2014 a 2018.

Feito isto, apurou-se como esses valores estão distribuídos, ou seja, dos totais apresentados acima, quanto representa cada tipo de crédito adicional, significa dizer, quanto por cento foi aberto de créditos adicionais do tipo suplementar, especial e extraordinário pelos municípios estudados. Para tanto, foram tabulados os dados, de forma individualizada, por tipo de crédito adicional e exercício financeiro, de cada um dos municípios.

Assim, constatou-se que, em quase todos os municípios, os maiores percentuais concentram-se nos créditos adicionais do tipo suplementar, seguidos pelos especiais, estes com representatividade deveras inferior, quando comparados aos percentuais de crédito adicional suplementar.

Além disso, observou-se que em nenhum dos municípios estudados ocorreu abertura de créditos adicionais do tipo extraordinário. Isto se dá em virtude da característica peculiar dos créditos adicionais do tipo extraordinário, uma vez que demandam, para sua abertura, de situações de comoção intestina, calamidade pública ou guerra, já que se visam ao atender despesas urgentes e imprevistas, nos termos do que estabelece a legislação.

No entanto, no tocante aos créditos adicionais do tipo suplementar e especial isto não

ocorre, já que se constatam elevados montantes de abertura. Em todos os municípios estudados se percebe que os maiores valores abertos em créditos adicionais estão concentrados nos do tipo suplementar.

Sendo assim, essa análise indica que a maior parte dos valores referentes a créditos adicionais abertos se destina a cobrir reforço de dotações já existentes no orçamento (créditos adicionais do tipo suplementar), ou seja, para fazer frente às despesas insuficientemente previstas quando da elaboração do orçamento. Isto porque os créditos adicionais do tipo especial se destinam à cobertura de despesas para as quais não havia dotação orçamentária específica, sendo, portanto, destinados a cobrir despesas não previstas.

Tecidas tais considerações, passa-se, então, à análise de quais foram as principais fontes de recurso utilizadas para a abertura desses créditos adicionais. Conforme já abordado, a Lei nº 4.320/64 e o DL nº 200/67 exigem que para a abertura de créditos adicionais seja indicada a fonte de recurso, que podem ser: superávit financeiro, excesso de arrecadação, anulação de dotação, operação de crédito, veto/emenda/rejeição/outros e reserva de contingência.

A Tabela 2 mostra as fontes de recurso utilizadas para abertura de créditos adicionais em percentis, no período de 2014 a 2018, do município de Agudo, ou seja, demonstra quanto por cento foi aberto em créditos adicionais, no período de 2014 a 2018, com fonte de recursos de superávit financeiro, excesso de arrecadação, anulação de dotação, operação de crédito e outras fontes de recurso, assim como o total.

Tabela 2 – Fontes dos créditos adicionais de Agudo, em percentual

Exercício financeiro	Superávit financeiro	Excesso de arrecadação	Anulação de dotação	Operação de crédito	Outros	Total
2014	31,81%	10,57%	57,62%	0,00%	0,00%	100,00%
2015	6,98%	4,05%	88,97%	0,00%	0,00%	100,00%
2016	7,81%	29,40%	53,42%	6,24%	3,12%	100,00%
2017	7,11%	7,51%	80,20%	0,00%	5,18%	100,00%
2018	4,23%	15,93%	78,51%	0,00%	1,33%	100,00%

Fonte: Elaborado pelos autores com base na pesquisa.

A partir da análise da Tabela 2 é possível observar que, em Agudo, a fonte de recurso mais utilizada para a abertura dos créditos adicionais é anulação de dotação. Essa fonte representou 57,62% dos créditos adicionais abertos em 2014, 88,97% em 2015, 53,42% em 2016, 80,20% em 2017 e 78,51% em 2018.

Quanto aos demais valores, observa-se que os realocados como fonte de excesso de arrecadação representaram no mínimo de 4,05% (2015) e no máximo 29,40% (2016) dos créditos adicionais abertos no período, enquanto o superávit financeiro representou um mínimo de 4,23% (2018) e um máximo de 31,81% (2014) no período analisado. No tocante às operações de crédito, somente houve ocorrência no ano de 2016, no importe de 6,24%, enquanto as outras fontes de recurso representaram percentuais que variam de 1,33% a 5,18%.

A Tabela 3 mostra as fontes de recurso utilizadas para abertura de créditos adicionais de Dona Francisca, em percentual, no período de 2014 a 2018.

Tabela 3 – Fontes dos créditos adicionais de Dona Francisca, em percentual

Exercício financeiro	Superávit financeiro	Excesso de arrecadação	Anulação de dotação	Operação de crédito	Outros	Total
2014	13,57%	11,17%	75,26%	0,00%	0,00%	100,00%
2015	11,07%	12,32%	73,75%	0,00%	2,87%	100,00%
2016	9,80%	26,65%	63,37%	0,00%	0,17%	100,00%
2017	5,88%	7,17%	86,35%	0,00%	0,60%	100,00%
2018	3,99%	20,70%	75,31%	0,00%	0,00%	100,00%

Fonte: Elaborado pelos autores com base na pesquisa.

Os dados da Tabela 3 permitem verificar que no município de Dona Francisca a principal fonte de recurso utilizada para a abertura dos créditos adicionais também é anulação de dotação. Essa fonte de recurso representou 75,26% dos créditos adicionais abertos em 2014, 73,75% em 2015, 63,37% em 2016, 86,35% em 2017 e 75,31% em 2018.

Quanto às demais, observa-se que os valores movimentados que tiveram como fonte de recurso o excesso de arrecadação representaram no mínimo de 7,17% (2017) e no máximo 26,65% (2016) dos créditos adicionais abertos no período, enquanto o superávit financeiro representou um mínimo de 3,99% (2018) e um máximo de 13,57% (2014) no período. No tocante às operações de crédito, não houve ocorrência no período de 2014 a 2018, enquanto outras fontes representaram 2,87% em 2015, 0,17% em 2016 e 0,60% em 2017.

A Tabela 4 traz as fontes de recurso usadas para abertura de créditos adicionais em percentual de Faxinal do Soturno, no período 2014-2018.

Tabela 4 – Fontes dos créditos adicionais de Faxinal do Soturno, em percentual

Exercício financeiro	Superávit financeiro	Excesso de arrecadação	Anulação de dotação	Operação de crédito	Outros	Total
2014	9,17%	15,20%	26,57%	0,00%	49,06%	100,00%
2015	29,24%	17,15%	48,33%	0,86%	4,42%	100,00%
2016	4,80%	7,28%	29,05%	0,00%	58,86%	100,00%
2017	11,17%	5,82%	67,13%	15,88%	0,00%	100,00%
2018	24,19%	11,92%	62,50%	0,00%	1,40%	100,00%

Fonte: Elaborado pelos autores com base na pesquisa.

Os dados do município de Faxinal do Soturno demonstram que a fonte de recurso mais utilizada para a abertura dos créditos adicionais é anulação de dotação, com exceção dos exercícios financeiros de 2014 e 2016, onde outras fontes teve montantes ainda maiores. A anulação de dotação representou 26,57% dos créditos adicionais abertos em 2014, 48,33% em 2015, 29,05% em 2016, 67,13% em 2017 e 62,50% em 2018.

Quanto às demais fontes, observa-se que os valores movimentados como fonte de excesso de arrecadação representaram um mínimo de 5,82% (2017) e um máximo 17,15% (2015) dos créditos adicionais abertos no período, enquanto o superávit financeiro representou um mínimo de 4,80% (2016) e um máximo de 29,24% (2015) dentro do período analisado. No que tange às operações de crédito, houve ocorrência de 0,86% em 2015 e 15,88% em 2017, enquanto outras fontes representaram 49,06% em 2014, 4,42% em 2016, 58,86% em 2016 e 1,40% em 2018.

A Tabela 5 traz as fontes de recurso utilizadas para abertura de créditos adicionais em percentil, no período de 2014 a 2018, do município de Formigueiro, o qual possui os percentuais mais elevados dentre todos os municípios da amostra.

Tabela 5 – Fontes dos créditos adicionais de Formigueiro, em percentual

Exercício financeiro	Superávit financeiro	Excesso de arrecadação	Anulação de dotação	Operação de crédito	Outros	Total
2014	16,10%	45,06%	36,00%	0,00%	2,84%	100,00%
2015	26,87%	33,78%	39,34%	0,00%	0,00%	100,00%
2016	13,75%	47,79%	38,46%	0,00%	0,00%	100,00%
2017	16,78%	36,12%	47,10%	0,00%	0,00%	100,00%
2018	22,67%	33,60%	43,73%	0,00%	0,00%	100,00%

Fonte: Elaborado pelos autores com base na pesquisa.

Os dados do município de Formigueiro mostram que a fonte de recurso mais utilizada para a abertura dos créditos adicionais é anulação de dotação, com exceção dos exercícios financeiros de 2014 e 2016, onde o excesso de arrecadação foi a superior. A anulação de dotação representou 36,00% dos créditos adicionais abertos em 2014, 39,34% em 2015, 38,46% em 2016, 47,10% em 2017 e 43,73% em 2018.

Quanto às demais fontes, percebe-se que os valores que tiveram como fonte de recurso o excesso de arrecadação também foram bastante elevados, representando 45,06% em 2014, 33,78% em 2015, 47,79% em 2016, 36,12% em 2017 e 33,60% em 2018, enquanto o superávit financeiro representou um mínimo de 13,75% (2016) e um máximo de 26,87% (2015) no período. No tocante às operações de crédito, não houve ocorrência no período de 2014 a 2018, enquanto outras fontes representaram 2,84% em 2014 e nos demais exercícios financeiros não foi observada ocorrência.

A Tabela 6 mostra fontes de recurso utilizadas para abertura de créditos adicionais em valores percentuais, no período de 2014 a 2018, do município de Ivorá.

Tabela 6 – Fontes dos créditos adicionais de Ivorá, em percentual

Exercício financeiro	Superávit financeiro	Excesso de arrecadação	Anulação de dotação	Operação de crédito	Outros	Total
2014	13,78%	4,46%	64,88%	0,00%	16,88%	100,00%
2015	22,01%	3,57%	68,74%	0,00%	5,68%	100,00%
2016	17,78%	0,51%	75,09%	0,00%	6,62%	100,00%
2017	23,63%	1,38%	68,42%	0,00%	6,57%	100,00%
2018	21,46%	12,96%	59,19%	0,00%	6,39%	100,00%

Fonte: Elaborado pelos autores com base na pesquisa.

Os dados da tabela mostram que no município de Ivorá a fonte de recurso mais utilizada para a abertura dos créditos adicionais também é a anulação de dotação. Essa fonte de recurso representou 64,88% dos créditos adicionais abertos em 2014, 68,74% em 2015, 75,09% em 2016, 68,42% em 2017 e 59,19% em 2018.

Quanto às outras fontes, observa-se que os valores movimentados como fonte de recurso, o excesso de arrecadação representou no mínimo de 0,51% (2016) e no máximo 12,96% (2018) dos créditos adicionais abertos no período, enquanto o superávit financeiro representou um mínimo de 13,78% (2014) e um máximo de 23,63% (2017) no período. No tocante às operações de crédito, não houve ocorrência no período de 2014 a 2018, enquanto outras fontes representaram valores que variam entre 5,68% (2015) e 16,88% (2014).

A Tabela 7 expressa as fontes de recurso utilizadas para abertura de créditos adicionais em percentuais, no período de 2014 a 2018, do município de Restinga Sêca.

Tabela 7 – Fontes dos créditos adicionais de Restinga Sêca, em percentual

Exercício financeiro	Superávit financeiro	Excesso de arrecadação	Anulação de dotação	Operação de crédito	Outros	Total
2014	15,83%	11,51%	45,28%	0,45%	26,94%	100,00%
2015	9,14%	9,71%	73,64%	0,00%	7,50%	100,00%
2016	17,19%	17,81%	61,91%	0,00%	3,08%	100,00%
2017	18,49%	18,73%	61,35%	0,00%	1,43%	100,00%
2018	12,88%	29,82%	43,11%	14,19%	0,00%	100,00%

Fonte: Elaborado pelos autores com base na pesquisa.

Os dados do município de Restinga Sêca demonstram que a fonte de recurso mais utilizada para a abertura dos créditos adicionais é anulação de dotação. Essa fonte de recurso

representou 45,28% dos créditos adicionais abertos em 2014, 73,64% em 2015, 61,91% em 2016, 61,35% em 2017 e 43,11% em 2018.

Quanto às demais fontes, observa-se que os valores movimentados como fonte de excesso de arrecadação representaram um mínimo de 9,71% (2015) e um máximo de 29,82% (2018) dos créditos adicionais abertos no período, enquanto o superávit financeiro representou mínimo de 9,14% (2015) e um máximo de 18,49% (2017) no período. No tocante às operações de crédito, apenas houve ocorrência nos exercícios de 2014 e 2018, os quais representaram 0,45% e 14,19%, respectivamente, do total de créditos abertos no exercício, enquanto outras fontes representaram de 1,43% (2017) a 26,94% (2014).

A Tabela 8 mostra as fontes de recurso utilizadas para abertura de créditos adicionais em percentual, no período de 2014 a 2018, do município de São João do Polêsine.

Tabela 8 – Fontes dos créditos adicionais de São João do Polêsine, em percentual

Exercício financeiro	Superávit financeiro	Excesso de arrecadação	Anulação de dotação	Operação de crédito	Outros	Total
2014	22,48%	4,55%	72,97%	0,00%	0,00%	100,00%
2015	25,99%	10,41%	63,59%	0,00%	0,00%	100,00%
2016	12,60%	4,33%	80,92%	0,00%	2,15%	100,00%
2017	12,94%	8,27%	78,79%	0,00%	0,00%	100,00%
2018	20,04%	18,63%	61,32%	0,00%	0,00%	100,00%

Fonte: Elaborado pelos autores com base na pesquisa.

Os dados de São João do Polêsine mostram que a fonte de recurso mais utilizada para a abertura dos créditos adicionais também é a anulação de dotação. Essa fonte de recurso representou 72,97% dos créditos adicionais abertos em 2014, 63,59% em 2015, 80,92% em 2016, 78,79% em 2017 e 61,32% em 2018.

Quanto às demais fontes, tem-se que os valores movimentados como fonte de excesso de arrecadação representaram um mínimo de 4,33% (2016) e um máximo 18,63% (2018) dos créditos adicionais abertos no período, enquanto o superávit financeiro representou um mínimo de 12,60% (2016) e um máximo de 25,99% (2015) no período. No tocante às operações de crédito, não houve ocorrência no período de 2014 a 2018, enquanto a utilização de outras fontes deu-se apenas no exercício financeiro de 2016, a qual correspondeu a 2,15% do total do valor de créditos adicionais abertos no respectivo ano.

Por fim, a Tabela 9 expressa as fontes de recurso utilizadas para abertura de créditos adicionais em percentuais, no período de 2014 a 2018, do município de Silveira Martins.

Tabela 9 – Fontes dos créditos adicionais de Silveira Martins, em percentual

Exercício financeiro	Superávit financeiro	Excesso de arrecadação	Anulação de dotação	Operação de crédito	Outros	Total
2014	7,92%	47,89%	44,19%	0,00%	0,00%	100,00%
2015	11,05%	22,18%	66,77%	0,00%	0,00%	100,00%
2016	13,70%	25,23%	51,19%	9,88%	0,00%	100,00%
2017	37,64%	20,51%	41,84%	0,00%	0,00%	100,00%
2018	28,39%	40,80%	30,81%	0,00%	0,00%	100,00%

Fonte: Elaborado pelos autores com base na pesquisa.

Os dados do município de Silveira Martins mostram que a fonte de recurso mais utilizada para a abertura dos créditos adicionais é anulação de dotação, com exceção dos exercícios financeiros de 2014 e 2018, onde o excesso de arrecadação foi a fonte de recurso mais utilizada. A anulação de dotação representou 44,19% dos créditos adicionais abertos em

2014, 66,77% em 2015, 51,19% em 2016, 41,84% em 2017 e 30,81% em 2018.

No que diz respeito às demais fontes, constata-se que os valores que tiveram como fonte de recurso o excesso de arrecadação também foram elevados, representando 47,89% em 2014, 22,18% em 2015, 25,23% em 2016, 20,51% em 2017 e 40,80% em 2018, enquanto o superávit financeiro representou um mínimo de 7,92% (2014) e um máximo de 37,64% (2017) no período. A fonte de recurso correspondente às operações de crédito mostra que houve utilização somente no exercício financeiro de 2016, a qual representou 9,88% do total dos créditos adicionais abertos no ano. Não se observa a utilização de outros recursos para abertura de créditos adicionais.

Percebe-se, a partir da sequência de tabelas apresentadas, o quão representativa é a fonte de recurso correspondente à anulação de dotação, sendo a que mais se destaca, seguida pelo excesso de arrecadação. Importante destacar que valores tão elevados como estes destacados acabam por indicar não somente que há imprecisão nos planejamentos orçamentários dos municípios, mas também que há subestimação da receita, sobretudo no município de Formigueiro.

Isto porque excessos de arrecadação tão elevados sugerem que a receita tem sido estimada de forma distinta da realidade dos municípios. O mesmo ocorre com a alocação das despesas, que diverge do previsto na proposta orçamentária, fato este comprovado pelos altos percentuais (maiores) de créditos adicionais abertos, do tipo suplementar, cuja fonte de recurso para sua abertura foi a anulação de dotação.

Sendo assim, o que ocorre nesses casos nada mais é do que um remanejamento de uma despesa para outra, indicando, desse modo, altas alterações na peça orçamentária, corroborada pelos elevados percentuais de movimentação de créditos orçamentários, o que importa na perceptível imprecisão orçamentária.

Azevedo (2013) sugere que a imprecisão orçamentária é um problema existente em todos os portes de municípios, tal qual se observa neste estudo. O autor também constatou em seu estudo que municípios efetuam realocações orçamentárias entre as funções de governo em média 25%, ou seja, é dada destinação diversa da aprovada pelo Legislativo a praticamente 25% do orçado.

Salienta-se, por fim, que os dados gerados na pesquisa mostram que todos os municípios analisados apresentaram um planejamento orçamentário muito aquém do nível de precisão esperado, isto porque movimentaram, em média, de 16,21% a incríveis 57,07% dos totais de despesa executada no exercício em realocações nos orçamentos. Welsch (2015) defende que contas contábeis que variam mais de 5% entre o orçado e realizado já merecem maior destaque, por ser considerado “anormal”.

Logo, tem-se que os percentuais apurados estão muito além do que deveriam para que fossem considerados aceitáveis ou ideais. No caso em estudo, além da imprecisão orçamentária observada na execução da despesa, também se observou que as projeções da receita orçamentária possuem elevados índices de imprecisão, haja vista os quantitativos de créditos adicionais abertos do tipo suplementar, cuja fonte teve por base o excesso de arrecadação (vide Tabela 5).

Sendo assim, pode-se inferir que a totalidade dos municípios analisados possui orçamentos que se mostraram imprecisos, frente aos elevados montantes de créditos adicionais que foram abertos ano após ano, necessários para corrigir as falhas e imprecisões dos próprios orçamentos. Ou seja, os dados mostram que os municípios da microrregião de Restinga Sêca têm práticas orçamentárias imprecisas.

Tal constatação demanda cautela e atenção, merecendo ser revista pelos entes públicos o quanto antes, com vistas a romper com tais práticas, que, aparentemente, encontram-se enraizadas na cultura orçamentária dos municípios, com o objetivo de buscar maior eficiência na alocação e gestão dos gastos públicos. Isto porque se não há bom planejamento dificilmente

haverá uma boa e adequada gestão na alocação dos recursos públicos, já que o orçamento público consiste num plano de ação governamental, tal como observa Magalhães et. al (2019).

Azevedo (2013), em seu estudo sobre a imprecisão na estimação orçamentária dos municípios brasileiros, constatou, a partir dos resultados encontrados em sua pesquisa, que o orçamento não é utilizado como um instrumento de planejamento e que a precisão nas estimativas das receitas e despesas nos orçamentos dos municípios brasileiros parece não ser o direcionador dos prefeitos. Assim, pode-se inferir que o orçamento, ao menos no âmbito dos municípios analisados, funciona mais como mecanismo de registro contábil de entradas e saídas financeiras do que como instrumento de planejamento.

Os dados apurados nesta pesquisa indicam uma tendência muito semelhante à observada por Azevedo (2013) em seu estudo, uma vez que os municípios estudados apresentaram altos percentuais de discrepância entre o prometido e o executado. Isto porque foram necessárias inúmeras aberturas de créditos adicionais para suplementar seus orçamentos imprecisos, as quais resultaram em vultosas realocações de recursos dentro da peça orçamentária.

Nesse sentido, sugere-se, para melhoria dos planejamentos orçamentários, algumas ações, as quais mostram-se essenciais para que os municípios melhorem seus projetos de Lei Orçamentária, tornando-os mais precisos e, conseqüentemente, mais eficientes. As ações propostas são divididas em três eixos.

O primeiro deles diz respeito à melhoria das análises dos desempenhos orçamentários no âmbito dos municípios, nos seus exercícios anteriores, similar ao que defende Welsch (2015) no campo do planejamento orçamentário empresarial. Essa ação consiste na análise e avaliação das execuções orçamentárias de exercícios passados, pelos próprios municípios, com o fito de apurar onde estão as maiores discrepâncias entre o planejado e executado, de modo a subsidiar a alocação dos créditos orçamentários de acordo com a real necessidade do ente, quando da elaboração do projeto de Lei Orçamentária.

O segundo eixo, por sua vez, diz respeito à realização de revisões na peça orçamentária no curso do próprio exercício financeiro e é defendida, no âmbito do planejamento orçamentário empresarial, por Bruni e Gomes (2010); Lunkes (2009); Padoveze e Taranto (2009), Welsch (2015) e Munger (2015). Essa ação implica na revisão da peça orçamentária no curso do exercício financeiro, ou seja, ensejaria uma revisão/avaliação trimestral ou semestral da execução orçamentária realizada até o momento, de modo a apurar onde se encontram as maiores diferenças entre o orçado e executado.

Por fim, o terceiro eixo diz respeito à intensificação dos controles e acompanhamento do orçamento, de forma individualizada, por secretarias e/ou unidades. Essa ação é usualmente proposta na seara do planejamento orçamentário empresarial por Bruni e Gomes (2010); Frezatti (2009); Guindani et. al (2012); Lunkes (2009); Padoveze e Taranto (2009); Sertek et. al (2011) e Welsch (2015).

Esse eixo de ação sugere a implementação de controles mais rigorosos de execução orçamentária por parte não só do setor contábil, como também das Secretarias Municipais, de modo a buscar uma alocação de recursos mais eficiente, conforme as demandas de cada uma das pastas do município.

As ações propostas e suas descrições podem ser melhor observadas no Quadro 4, apresentado a seguir.

Quadro 4 - Plano de ações

Ações	Descrição	Referência
Melhorar a análise dos desempenhos orçamentários de exercícios anteriores.	Analisar execuções orçamentárias de períodos passados, buscando identificar onde estão as maiores discrepâncias.	Welsch (2015)
Fazer revisões orçamentárias também durante o curso do exercício financeiro.	Revisar e acompanhar a execução orçamentária uma ou duas vezes ao ano, durante sua execução.	Bruni e Gomes (2010); Lunkes (2009); Padoveze e Taranto (2009); Welsch (2015); Munger (2015)
Realizar maior controle e acompanhamento do orçamento de forma individualizada, por secretarias e/ou por unidades.	Implementar controles de execução orçamentário por parte das Secretarias Municipais, buscando a melhor alocação dos recursos públicos conforme as necessidades da pasta.	Bruni e Gomes (2010); Frezatti (2009); Guindani et al (2012); Lunkes (2009); Padoveze e Taranto (2009); Sertek et al (2011); Welsch (2015)

Fonte: Elaborado pelos autores com base na bibliografia indicada

A partir da implementação das ações elencadas acima espera-se que grande parte das imprecisões nos planejamentos orçamentários observadas sejam eliminadas e os percentuais de imprecisão sejam drasticamente reduzidos. Tais ações são necessárias, uma vez que restou demonstrado, no estudo, que o desempenho orçamentário dos municípios está muito aquém do considerado bom ou ideal.

Por fim, faz-se mister salientar que para que o orçamento público possa cumprir seu real papel e refletir os programas e ações de governo ele deve ser o mais preciso possível, de modo a dar confiabilidade à tomada de decisões e se adequar à nova governança pública. Assim, o planejamento orçamentário não parece ter a atenção e importância que lhe é devida por parte dos municípios, dados os altos índices de imprecisão verificados.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A imprecisão nos planejamentos orçamentários é uma problemática de grande relevância no âmbito do setor público, já que o orçamento público deve ser compreendido como uma ferramenta de planejamento e implementação de políticas públicas, essenciais às demandas da sociedade, e não como uma peça meramente contábil, jurídica ou formal. Por esta razão, o estudo teve como objetivo verificar se há (im)precisão nos planejamentos orçamentários dos municípios da microrregião de Restinga Sêca e sua consequente (in)eficiência, a partir da análise dos créditos adicionais por eles utilizados.

Inicialmente, vale lembrar que o orçamento público pode ser analisado sob diferentes óticas, dada sua multiplicidade de aspectos. Nesta pesquisa os níveis de imprecisão nos planejamentos orçamentários foram avaliados a partir da utilização de créditos adicionais, já que tal análise permitiu a apuração dos montantes realocados dentro da peça orçamentária e seus respectivos percentuais de representatividade.

Os resultados encontrados no estudo apontam que os municípios da microrregião de Restinga Sêca não têm utilizado o orçamento público como um instrumento de programação e planejamento. Tal situação é corroborada pelo desempenho observado nos diferentes municípios estudados, já que necessitaram realocar, em média, no mínimo 16,21% dos recursos inicialmente orçados, chegando a uma média máxima de 57,07%.

É impossível afirmar que um planejamento orçamentário que tem a sua programação inicial alterada nesses patamares seja considerado bom, sem que isto represente prejuízos, sejam eles no âmbito interno quanto externo. Além disso, o estudo sugere que tais práticas não ocorrem de forma isolada, ou seja, não é algo eventual ou esporádico, na medida em que essas práticas se repetem ano após ano.

Logo, parece haver uma cultura orçamentária institucionalizada nestes municípios, que desconsidera a real função do orçamento, já que utilizam os créditos adicionais de forma desenfreada, para fazer frente às vultosas incorreções nos seus planejamentos orçamentários. No entanto, esta “cultura” deve ser combatida, já que os prejuízos são inúmeros, destaca-se, sobretudo, a implicação na perda de credibilidade do próprio governo municipal, que se mostra incapaz de prever com um mínimo de precisão sua própria ação governamental.

Surpreendentemente, os controles externos e internos parecem não demonstrar muita preocupação com tal situação, visto que essas práticas se mostraram reiteradas e ocorrem sucessivamente. Destaca-se, ainda, o fato de que o estudo avaliou um período de cinco exercícios financeiros, ou seja, foram analisados os projetos de Lei Orçamentária de diferentes gestores (prefeitos) e sua execução, razão pela qual não se poderia, em tese, atribuir tais resultados a questões políticas.

A principal limitação do estudo reside no número de municípios que foram avaliados, ou seja, um total de oito. Por isso, sugere-se, para futuros estudos, a análise de outras amostras, inclusive de municípios pertencentes a outras unidades da federação. Além disso, também seria de grande relevância estudos que objetivem a realização de análises individuais de cada município, mais aprofundadas, a fim de verificar onde se encontram as principais imprecisões e, quem sabe, os motivos que ensejam essa ocorrência. Como exemplo, cita-se a análise individual da imprecisão orçamentária de acordo com as funções e subfunções de governo, programas, projetos, atividades, entrevista com servidores dos setores de contabilidade, finanças e gestores responsáveis pela realização dos projetos de Lei Orçamentária do município.

REFERÊNCIAS

ABREU, C. R.; CÂMERA, L. M. O orçamento público como instrumento de ação governamental: uma análise de suas redefinições. **Revista Administração Pública**, v. 49 (1), p. 73-90, 2015.

ABRUCIO, F. L.; PEDROTI, P.; PÓ, M. V. **Burocracia e política no Brasil: desafios para o Estado democrático no século XXI**. Rio de Janeiro: FGV, 2010.

ALBUQUERQUE, B. Fiscal institutions and public spending volatility in Europe. **Economic Modelling**, v. 28, n. 6, p. 2544-2559, 2011.

ALMEIDA, A. J.; NEROSKY, L.C. **Diagnóstico do processo orçamentário federal e propostas de medidas de reforma - modelos orçamentários em outros países**. Disponível em: <www.portalsof.planejamento.gov.br>. 2006.

ANESSI-PESSINA, E; SICILIA, M.; STECCOLINI, I. Budgeting and Rebudgeting in Local Governments: Siamese Twins? **Public Administration Review**, v. 72(6), p. 875- 884, 2012.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. São Paulo: Atlas, 1995.

AUCION P. Administrative reform in public management: paradigms, principles, paradoxes, and pendulums. **Governance**, v. 3, n. 2, p. 115-37, 1990.

AUCOIN, P. Administrative reform in public management. **Governance**, v. 3, p. 115-137, 1990.

AZEVEDO, R. R. **Imprecisão na estimação orçamentária dos municípios brasileiros**. 2013. 178 p. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

BEKKER, V.; EDELENBOS, J.; STEIJN, B. **Innovation in the Public Sector: Linking capacity and leadership** (Public management series). United Kingdom: Palgrave Macmillan, 2014.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 20 set. 2018.

BRASIL. **Decreto n. 5.378**, de 23 de fevereiro de 2005. Brasília, 2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Decreto/D5378.htm>. Acesso em: 20 set. 2018

BRASIL. **Decreto nº 2.829**, de 29 de outubro de 1998. Estabelece normas para elaboração e execução do Plano Plurianual e dos Orçamentos da União, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D2829.htm>. Acesso em: 10 abr. 2019.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 200**, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Pública Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm>. Acesso em: 10 abr. 2019.

BRASIL. **Lei complementar nº 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de Finanças Públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 10 abr. 2019.

BRASIL. **Lei n. 4320**, de 17 de março de 1964, Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 20 set. 2018.

BRUNI, A. L.; GOMES, S. M. da S. **Controladoria: conceitos, ferramentas e desafios**. 1. ed. Salvador: Edufba, 2010.

BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**, v. 11, p. 3-25, 2000.

CARAYANNIS, E. G. et al. Business Model Innovation as Lever of Organizational Sustainability. **Journal of Technology Transfer**, v. 40, p. 440-463, 2014.

CALIXTO, G. E.; VELASQUEZ, M. D. P.. Sistema de controle interno na Administração Pública federal. **Revista Eletrônica de Contabilidade UFSM**, 2005.

COSTA, L. F.; CASTANHAR, C. J. Avaliação de programas públicos: desafios conceituais e

metodológicos. **Revista de Administração Pública**, v. 37(5), p. 969-992, 2003.

COUSINS, J., et al. Government and voluntary sector differences in organizational capacity to do and use evaluation. **Evaluation and Program Planning**, v. 44, p. 1–13, 2014.

COUTO, C. L.; BARBOSA NETO, E. J.; RESENDE, L. L. Flexibilidade do orçamento público perante a execução orçamentária. **Revista Mineira de Contabilidade**, v. 19, n. 1, p. 42-54, 2018.

CRUZ, C. F., et al. Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública**, 46, p. 153-176, 2012.

FACCHINI, F.; MELKI, M. Efficient government size: france in the 20th century. **European Journal of Political Economy**, v. 31, p. 1-14, 2013.

FELGUEIRAS, José Antônio. **Contabilidade Pública**. Rio de Janeiro:Freitas Bastos, 2007.

FILGUEIRAS, F. Indo além do gerencial: a agenda da governança democrática e a mudança silenciada no Brasil. **Revista Administração Pública**, v. 52(1), p. 71-88, 2018.

FONCHAMNYO, D.C.; SAMA, M. C. Determinants of public spending efficiency in education and health: evidence from selected CEMAC countries. **Journal of Economics and Finance**, v. 40, n.1, p. 199-210, 2016.

FREZATTI, F. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2009

FUERLINGER, G.; FANDL, U.; FUNKE, T. The role of the state in the entrepreneurship ecosystem: insights from Germany. **Triple Helix**, v. 2, n. 3, p. 1-26, 2015.

GAJENDRAN, T.; OLORUNTOBA, R. Governance and resilience: A case of re-development after a bushfire disaster. **Technological Forecasting & Social Change**, v. 121, p. 50-64, 2017.

GIACOMONI, J. **Orçamento Público**. São Paulo: Atlas, 2010.

GIL, A.C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. São Paulo. 5º Ed. Editora: Atlas. 2010

GUARNACCI, U. **Governance for sustainable reconstruction after disasters: lessons from Nias**. Indonesia. Environ. Dev, 2012.

GUESS, G. M.; LELOUP, L. T. **Comparative Public Budgeting**. New York: Suny Press, 2010.

GUINDANI, A. A.; GUINDANI, R. A.; CRUZ, J. A. W.; MARTINS, T. S. **Planejamento estratégico orçamentário**. Curitiba: Intersaberes, 2012

GUINDANI, M. V. F.; PINTO, N. G. M. Análise do Orçamento: O caso de uma cooperativa do Rio Grande do Sul. **Revista de Gestão e Organizações Cooperativas – RGC**, v. 3, n. 6, p. 31-42, 2016.

JENSEN M.; MECKLING, W. Theory of the firm: Managerial behavior, agency cost, and ownership structure. **Journal of Financial Economics. Elsevier**, v. 3, n. 4, p. 305-360, 1976.

LOUREIRO, M.R.; ABRUCIO, F.L.; PACHECO, R.S. **Burocracia e Política no Brasil: Desafios para a ordem democrática no século XXI**. Rio de Janeiro: FGV, 2010.

LUNKES, R. J. **Manual de orçamento**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MA, H.; *et al.* The societal governance of megaproject social responsibility. **International Journal of Project Management**, v. 35, p. 1365-1377, 2017.

MANDELI, K. N. New public governance in Saudi cities: An empirical assessment of the quality of the municipal system in Jeddah. **Habitat International**, v. 51, p. 114-123, 2016.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos da metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 320 p., 2010.

MCLOUGHLIN, C. When does service delivery improve the legitimacy of a fragile or conflict-affected state. **Governance**, v. 28, n. 3, p. 341-356, 2015.

MEIRELLES, H. L. **Direito administrativo brasileiro**. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MILIONI, C. K.; BEHR, A.; LOPES, L. J. Análise do processo de elaboração da proposta de Lei Orçamentária anual em uma instituição pública federal de ensino superior. **Revista Gestão Universitária na América Latina**, v. 5, p. 164-188. 2015.

OLIVEIRA, A. G.; PISA, B. J. IGovP: índice de avaliação da governança pública -instrumento de planejamento do estado e de controle social pelo cidadão. **Revista Administração Pública**, v. 49, n. 5, p.1263-1290, 2015

OLIVEIRA, B. C; FONTES FILHO, R. J. Problemas de agência no setor público: o papel dos intermediadores da relação entre poder central e unidades executoras. **Revista Administração Pública**, v. 51, n. 4, p. 596-615, 2017.

PADOVEZE, C. L.; TARANTO, F. C. **Orçamento empresarial: novos conceitos e técnicas**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2009.

PISCITELLI, R. B.; *et al.*, **Contabilidade pública: uma abordagem financeira pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

POLLITT, C.; BOUCKAERT, G. **Public management reform: A comparative analysis** (3ed.). Oxford: Oxford University Press, 2011.

SCAPENS, R. W.; ARNOLD, J. **Economics and management accounting research**. In: BROMWICH, M.; HOPWOOD, A. G. (edits.). *Research and current issues in management accounting*. London: Pitman, 1986. p. 78-102.

SCUPOLA, A.; ZANFEI, A. Governance and innovation in public sector services: The case of the digital library. **Government Information Quarterly**, v. 33, p. 237-249, 2016.

SECCHI, L. Modelos organizacionais e reformas da Administração Pública. **Revista de Administração Pública**, v. 43, n. 2, p. 347-369, 2009.

SENARATH YAPA, P. W. In whose interest? An examination of public sector governance in Brunei Darussalam. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 25, p. 803-818, 2014.

SERTEK, P.; GUINDANI, R. A.; MARTINS, T. S. **Administração e planejamento estratégico**. 3. ed. Curitiba: Ibpe, 2011.

SILVA, A. C.; CARVALHO, L. O.; MEDEIROS, O. L. **Dívida Pública: a experiência brasileira**. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional: Banco Mundial, 2009.

SU, T. D.; BUI, T. M. H. Government size, public governance and private investment: The case of Vietnamese provinces. **Economic Systems**, v. 41, n. 4, p. 651–666, 2017.

TOLBERT, P. S., ZUCKER, L. G. **Handbook de estudos organizacionais: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais**. São Paulo: Atlas, 1998.

WELSCH, G. A. Orçamento empresarial. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015.