

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO
EM GESTÃO DE ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS**

Rodrigo dos Santos Mathias

**A (IM)PRECISÃO NOS PLANEJAMENTOS ORÇAMENTÁRIOS
MUNICIPAIS A PARTIR DA ANÁLISE DOS CRÉDITOS ADICIONAIS**

Santa Maria, RS
2019

Rodrigo dos Santos Mathias

**A (IM)PRECISÃO NOS PLANEJAMENTOS ORÇAMENTÁRIOS MUNICIPAIS A
PARTIR DA ANÁLISE DOS CRÉDITOS ADICIONAIS**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado do Programa de Pós-Graduação em Gestão de Organizações Públicas, Área de Concentração em Ferramentas de Avaliação e Controle da Gestão Pública, da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do grau de **Mestre em Gestão de Organizações Públicas**.

Orientador: Prof. Dr. Nelson Guilherme Machado Pinto

Santa Maria, RS
2019

Rodrigo dos Santos Mathias

**A (IM)PRECISÃO NOS PLANEJAMENTOS ORÇAMENTÁRIOS MUNICIPAIS A
PARTIR DA ANÁLISE DOS CRÉDITOS ADICIONAIS**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado do Programa de Pós-Graduação em Gestão de Organizações Públicas, Área de Concentração em Ferramentas de Avaliação e Controle da Gestão Pública, da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Gestão de Organizações Públicas.

Aprovado em 27 de setembro de 2019

Nelson Guilherme Machado Pinto, Dr. (UFSM)
(Presidente/Orientador)

Michael Gonçalves da Silva, Dr. (UFRGS)

Daniel Arruda Coronel, Dr. (UFSM)
(Por parecer)

Santa Maria, RS
2019

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente ao meu orientador, Professor Doutor Nelson Guilherme Machado Pinto, pela oportunidade, ajuda e paciência. Deixo aqui minha gratidão e admiração pela orientação e competência profissional.

À minha família, pelo apoio e incentivo aos estudos.

Aos meus amigos, que estiveram ao meu lado, me apoiando e auxiliando, especialmente ao meu amigo Marcos Lucas de Oliveira e à minha amiga Monique Filipini Machado.

RESUMO

A (IM)PRECISÃO NOS PLANEJAMENTOS ORÇAMENTÁRIOS MUNICIPAIS A PARTIR DA ANÁLISE DOS CRÉDITOS ADICIONAIS

AUTOR: Rodrigo dos Santos Mathias
ORIENTADOR: Prof. Dr. Nelson Guilherme Machado Pinto
Data e Local da Defesa: Santa Maria, 27 de setembro de 2019.

O orçamento público é peça obrigatória a todos os entes federados, sendo esse o meio pelo qual o gestor público aloca e fixa os gastos públicos, estimando as receitas a serem arrecadadas, com vistas à implementação das políticas públicas por ele. Dessa forma, esse estudo de pesquisa 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, 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. Além disso, o estudo propôs ações a serem implementadas por parte dos municípios, com o objetivo de corrigir os problemas identificados e proporcionar uma alocação mais eficiente dos créditos orçamentários, objetivando a melhoria do desempenho orçamentário e, conseqüentemente, das ações governamentais, de modo a fortalecer a própria governança no âmbito do setor público.

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

ABSTRACT

THE (IM) ACCURACY IN MUNICIPAL BUDGET PLANNING A PART OF ANALYSIS OF ADDITIONAL CREDITS

AUTHOR: Rodrigo dos Santos Mathias

ADVISOR: Prof. Dr. Nelson Guilherme Machado Pinto

Date and Place of Defense: Santa Maria, september 27, 2019.

The public budget is mandatory for all federated entities, which is the means by which the public manager allocates and fixes public expenditures, estimating the revenues to be collected, with a view to implementing public policies for him. Thus, this research study aimed to analyze whether the budget planning of the municipalities belonging to the Restinga Seca microregion, 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 generally took place through documentary analysis. The survey results show that the municipalities studied are inefficient in their budget planning, given the high levels of inaccuracy found. These ratios reflect the amount of additional credits opened in fiscal years, making clear the inaccuracy in budget planning when analyzing changes between budgeted and executed, showing that municipalities use excess credit excessively to correct their poor budget planning. In addition, the study proposed actions to be implemented by the municipalities, with the aim of correcting the identified problems and providing a more efficient allocation of budget credits, aiming at improving budget performance and, consequently, governmental actions, so as to strengthen governance itself in the public sector.

Keywords: Governance. Public budget. Budget planning. Additional credits.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Estrutura da pesquisa.....	19
---------------------------------------	----

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Tipos de teorias de administração da governança pública.....	21
Quadro 2 – Fases evolutivas da administração da governança pública.....	22
Quadro 3 – Tipos e características dos créditos adicionais.....	31
Quadro 4 – Recursos disponíveis para abertura de créditos adicionais.....	32
Quadro 5 – Enquadramento metodológico.....	35
Quadro 6 – Plano de ação.....	60

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Total da despesa executada por Município.....	39
Tabela 2 – Total da despesa executada por Município.....	39
Tabela 3 – Total de créditos adicionais abertos.....	40
Tabela 4 – Total de créditos adicionais abertos.....	41
Tabela 5 – Representatividade dos créditos adicionais abertos.....	41
Tabela 6- Total de créditos adicionais por tipo, município de Agudo.....	43
Tabela 7 - Total de créditos adicionais por tipo, município de Dona Francisca.....	43
Tabela 8 - Total de créditos adicionais por tipo, município de Faxinal do Soturno.....	44
Tabela 9 - Total de créditos adicionais por tipo, município de Formigueiro.....	44
Tabela 10 - Total de créditos adicionais por tipo, município de Ivorá.....	45
Tabela 11 - Total de créditos adicionais por tipo, município de Restinga Sêca.....	45
Tabela 12 - Total de créditos adicionais por tipo, município de São João do Polêsine.....	45
Tabela 13 – Total de créditos adicionais por tipo, município de Silveira Martins.....	46
Tabela 14 – Fontes dos créditos adicionais de Agudo, em termos monetários.....	47
Tabela 15 – Fontes dos créditos adicionais de Agudo, em percentual.....	48
Tabela 16 – Fontes dos créditos adicionais de Dona Francisca, em termos monetários.....	48
Tabela 17 – Fontes dos créditos adicionais de Dona Francisca, em percentual.....	49
Tabela 18 – Fontes dos créditos adicionais de Faxinal do Soturno, em termos monetários.....	50
Tabela 19 – Fontes dos créditos adicionais de Faxinal do Soturno, em percentual.....	50
Tabela 20 - Fontes dos créditos adicionais de Formigueiro, em termos monetários.....	51
Tabela 21 – Fontes dos créditos adicionais de Formigueiro, em percentual.....	51
Tabela 22 – Fontes dos créditos adicionais de Ivorá, em termos monetários.....	52
Tabela 23 – Fontes dos créditos adicionais de Ivorá, em percentual.....	53
Tabela 24 – Fontes dos créditos adicionais de Restinga Sêca, em termos monetários.....	53
Tabela 25 – Fontes dos créditos adicionais de Restinga Sêca, em percentual.....	54
Tabela 26 – Fontes dos créditos adicionais de São João do Polêsine, em termos monetários...	55
Tabela 27 – Fontes dos créditos adicionais de São João do Polêsine, em percentual.....	55
Tabela 28 – Fontes dos créditos adicionais de Silveira Martins, em termos monetários.....	56
Tabela 29 – Fontes dos créditos adicionais de Silveira Martins, em percentual.....	56
Tabela 30 – Créditos adicionais, Município de Agudo.....	72
Tabela 32 – Créditos adicionais, Município de Faxinal do Soturno.....	72
Tabela 33 – Créditos adicionais, Município de Formigueiro.....	73

Tabela 34 – Créditos adicionais, Município de Ivorá.....	73
Tabela 35 – Créditos adicionais, Município de Restinga Sêca.....	73
Tabela 36 – Créditos adicionais, Município de São João do Polêsine.....	73
Tabela 37 – Créditos adicionais, Município de Silveira Martins.....	74

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABNT	Associação Brasileira de Normas Técnicas
GP	Governança Pública
PPA	Plano Plurianual
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
GP	Governança Pública
GesPública	Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização
CF	Constituição Federal
LAI	Lei de Acesso à Informação

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	14
1.2 OBJETIVOS.....	16
1.2.1 Objetivo Geral	16
1.2.2 Objetivos Específicos.....	16
1.3 JUSTIFICATIVA.....	16
1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO	18
2. REFERENCIAL TEÓRICO.....	20
2.1 GOVERNANÇA PÚBLICA.....	20
2.1.1 Governança Pública Brasileira	23
2.2 SISTEMA DE PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO PÚBLICO	25
2.2.1 Sistema de Planejamento Orçamentário Brasileiro	30
2.2.2 Créditos Adicionais	31
2.3 AVALIAÇÃO E CONTROLE DA GESTÃO PÚBLICA	33
3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	35
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	35
3.2 DELIMITAÇÕES DA PESQUISA	36
3.3 INSTRUMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DOS DADOS	37
4. RESULTADOS E DISCUSSÕES	39
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	61
REFERÊNCIAS	64
ANEXO I.....	72

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. Nesse contexto, as recorrentes críticas ao modelo organizacional burocrático de gestão governamental fizeram com que a administração pública começasse a passar por um longo processo de transformação e redefinição, o que resultou no surgimento do gerencialismo e da governança pública. Enquanto a Administração Pública gerencial e o governo empreendedor incorporam prescrições com vistas à otimização da efetividade no âmbito das organizações públicas, a governança pública oferece uma abordagem diferenciada entre o sistema e o ambiente que circunda o governo (SECCHI, 2009).

O fortalecimento da governança se dá pelo conjunto entre a autonomia burocrática da administração pública e das capacidades políticas relativas à sociedade civil (PIRES; GOMIDE, 2016). Assim, 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, o orçamento público surge como um importante instrumento de ação governamental, que torna possível a implementação das ações governamentais e de políticas públicas (ABREU; CÂMARA, 2015). Segundo Salamon (2002) os instrumentos de ação pública são mais do que um conjunto de regras formais e técnicas, já que representam um produto de demandas sociais, permeadas de juízo de valor e, muitas vezes, condicionam as opções do gestor (decisor).

Por outro lado, 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 os quantos, 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 à execução do orçamento, compreendido pelo orçamento fiscal, da seguridade social e de investimento. Ferris e Voia (2015) destacam que a lei do orçamento deve prever o montante de receitas que serão arrecadas pelo ente público e fixar os gastos (créditos orçamentários) para o ano do exercício a que se refere.

Porém, 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.

Nesse sentido, o estudo busca avaliar se há (im)precisão dos planejamentos orçamentários, com base na utilização dos créditos adicionais e na boa governança no âmbito do setor público. Logo, o estudo tem por objetivo responder ao seguinte questionamento: há imprecisão nos planejamentos orçamentários dos municípios pertencentes à microrregião de Restinga Seca?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral deste trabalho é analisar se os municípios estudados 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. Sendo assim, a análise dos créditos adicionais e sua boa gestão permitirá que se conclua sobre a imprecisão ou não dos planejamentos orçamentários dos municípios analisados.

Segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE, a microrregião de Restinga Seca é composta os 8 municípios. São eles: Agudo, Dona Francisca, Faxinal do Soturno, Formigueiro, Ivorá, Nova Palma, Restinga Seca, São João do Polêsine e Silveira Martins.

1.2.2 Objetivos Específicos

Como forma de alcançar o objetivo geral deste trabalho, estabeleceram-se os seguintes objetivos específicos:

- a. Identificar os quantitativos anuais de retificações orçamentárias realizadas mediante créditos adicionais abertos por cada ente público e apurar seus percentuais;
- b. Verificar as fontes de recursos mais utilizados para abertura dos créditos adicionais;
- c. Inferir se os planejamentos orçamentários dos municípios analisados são precisos ou imprecisos; e
- d. Propor ações de melhoria, no caso de identificação grande alocação dos créditos adicionais.

1.3 JUSTIFICATIVA

Estudos tradicionais retratam a contabilidade gerencial como um sistema de fornecimento de informações para o planejamento e controle gerencial, fundamentado na teoria neoclássica da firma (SCAPENS; ARNOLD, 1986). Segundo Hodgson (1993), a teoria neoclássica baseia-se nos pressupostos econômicos da racionalidade e do equilíbrio, não permitindo a análise dos processos de mudança. Na visão de Scapens (2000), essa é razão pela qual essa teoria preocupa-se em prever os melhores resultados ao invés de explicar os

processos de mudança.

Nesse sentido, a presente proposta de pesquisa busca na contabilidade gerencial os dados que permitirão analisar práticas de boa governança e gestão, com vistas ao fortalecimento da própria governança pública. Uma vez que, é notório que 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 (BOUCKAERT, 2011).

Para Munger (2015), a gestão do orçamento público deve ser acompanhada e avaliada constantemente, como forma afirmar a efetividade do exercício do controle social. Hur (2011) ressalta que como o orçamento público transcende um planejamento (projeção), já que é permitido ao gestor realizar alterações durante sua execução. Assim, conforme já observado, após aprovado o projeto de lei orçamentária, eventuais alterações somente poderão ocorrer por meio da abertura de créditos adicionais.

Dito isso, esta pesquisa mostra-se relevante na medida em que avalia a gestão dos créditos adicionais, sobretudo porque os entes públicos tem dado escassa transparência às alterações orçamentárias, se comparadas com as demais divulgações que ocorrem a partir do orçamento inicial (ANESSI-PESSINA; SICILIA; STECCOLINI, 2012). Ademais, verificou-se que o tema desse estudo é pouco difundido na literatura científica, o que demonstra que há uma lacuna de pesquisa com base no potencial de exploração.

Outra razão pela qual se desenvolve este estudo é a possibilidade de se evidenciar o quanto os orçamentos municipais são modificados após sua aprovação inicial, já que tais modificações são pouco fiscalizadas e analisadas pela academia. Igualmente, cita-se a possibilidade de realização de comparativos entre os objetos da amostra, identificando quantitativos de retificações, fontes de recursos utilizadas para essas retificações, de modo identificar (ou não) a existência de uma boa gestão e governança no âmbito do setor público.

Scapens (2000) reconhece que as práticas de contabilidade gerencial podem moldar e ser moldadas pelas organizações que gerem a atividade organizacional. Nessa linha de argumentação, o estudo busca investigar se os municípios utilizam os créditos adicionais de forma a atingir a sua real finalidade, isto é, não somente corrigindo distorções, mas tornando seus planejamentos orçamentários mais precisos, ano após ano.

A pesquisa será 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

tem 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. Dessa forma, esse estudo visa aferir se há precisão ou imprecisão nos planejamentos orçamentários municipais analisados, a partir da análise dos créditos adicionais, nos municípios pertencentes à microrregião de Restinga Sêca.

1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO

Essa pesquisa foi dividida em seis capítulos, compreendidos pela introdução, referencial teórico, procedimentos metodológicos, resultados e discussões, considerações finais e referências.

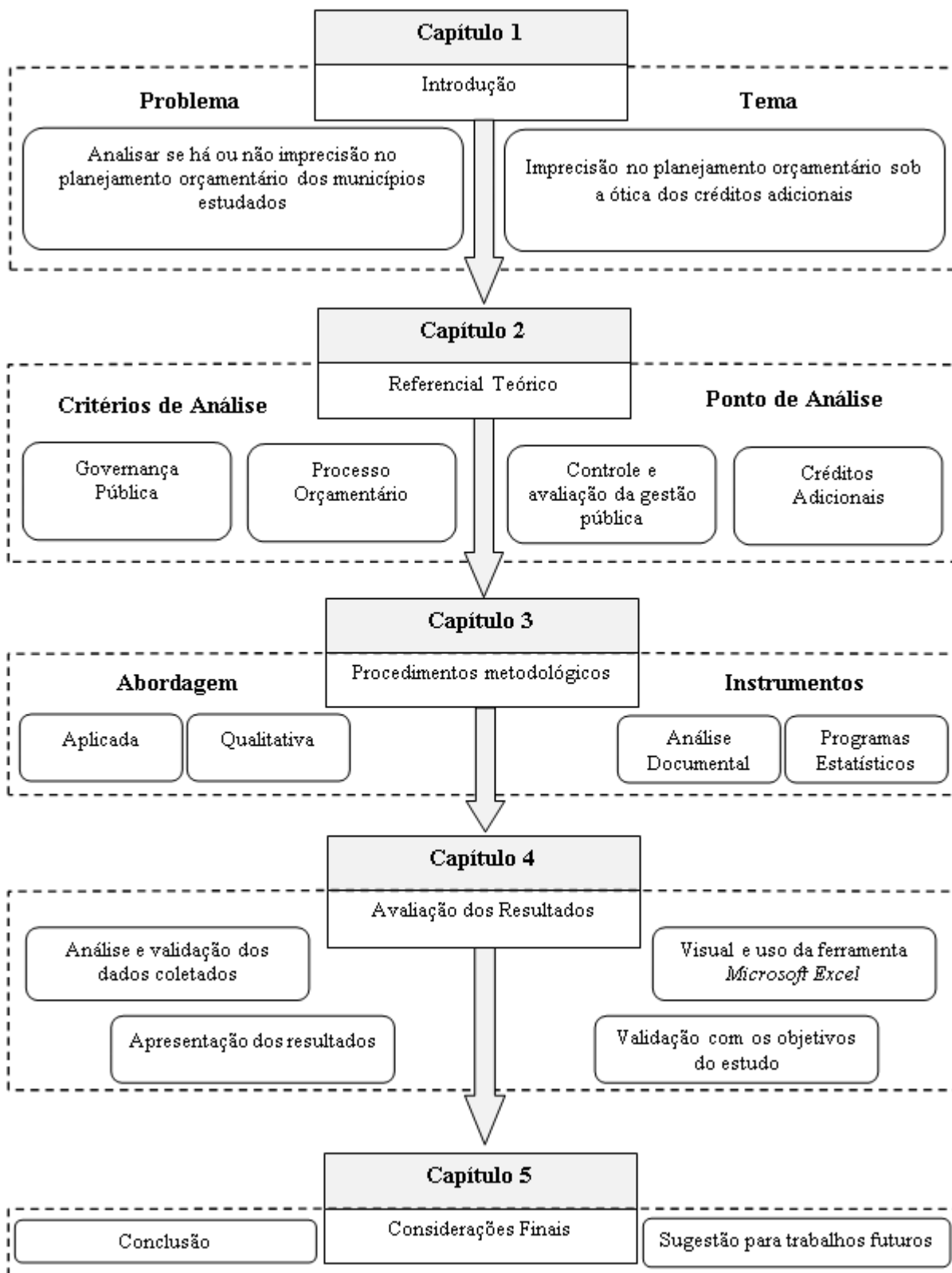
O capítulo da introdução é composto pelos seguintes tópicos: introdução, objetivos (geral e específicos), justificativa e a estrutura do trabalho. Este tópico permite ao leitor um panorama geral sobre a contextualização do estudo e sua problemática.

Já o capítulo do referencial teórico é composto pelos seguintes tópicos: governança pública, processo orçamentário e controle e avaliação da gestão pública. O aludido tópico dá embasamento científico à pesquisa, bem como proporciona ao leitor o conhecimento da literatura, no tocante aos principais avaliados e abordados no estudo.

Faz parte do capítulo de procedimentos metodológicos os seguintes tópicos: classificação da pesquisa, delimitação da pesquisa e instrumento de coleta e análise de dados. Esse tópico tem por escopo classificar a pesquisa, através dos meios técnico-científicos escolhidos para a elaboração do estudo e consequente análise de dados.

Por fim, no capítulo de resultados e discussões são analisados os dados obtidos no período estudado e feitos destaques importantes à compreensão e demonstração dos resultados apurados, seguido pelo capítulo onde constam as considerações finais do estudo, seguido pelas referências bibliográficas utilizadas na elaboração e contextualização deste.

Figura 1 – Estrutura da pesquisa



Fonte: Autor com base em Oliveira (2018).

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo tem como propósito contextualizar o tema da pesquisa com o conhecimento científico que se tem do assunto estudado. Sendo assim, o capítulo é composto pelos seguintes tópicos: governança pública, processo orçamentário e controle e avaliação da gestão pública.

2.1 GOVERNANÇA PÚBLICA

Scupola e Zanfei (2018) advogam que não há uma definição trivial do termo governança pública (GP) 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 GP pode ser entendida como as decisões tomadas e implementadas para promover os objetivos da sociedade (GUARNACCI, 2012; GAJENDRAN; OLORUNTOBA, 2017).

No juízo de Cashore (2002), o termo governança é comumente usado em relação ao governo ou às autoridades estatais de formulação de políticas. Nesse contexto, as instituições públicas são genericamente chamadas de governança pública, já que determinam como o governo e os agentes públicos administram um país (NORTH, 1990; KAUFMANN; KRAAY, 2000; BROUSSEAU et al., 2011). Conforme Gajendran e Oloruntoba (2017), as principais características das autoridades estatais de formulação de políticas e dos sistemas de governança associados incluem: (i) a localização da autoridade no governo; (ii) a fonte da autoridade governamental; e (iii) autoridade de formulações de políticas. Nesse contexto, os regimes de governança possuem várias características e dependem de diferentes tipos de conhecimento e princípios organizacionais (BUGGE; FEVOLDEN; KLITKOU, 2019).

Por outro lado, a complexidade dos processos, mercados e medidas de esclarecimento dos gastos públicos estimulou sucessivas ondas de reformas político-administrativas (CALOGERO, 2010). Dessa forma, as demandas da sociedade em prol de governos mais responsivos intensificaram o envolvimento das autoridades subnacionais para a melhoria da prestação dos serviços públicos, isto é, da aplicação de transparência dos gastos públicos, com vistas à eficiência da máquina pública (SU; BUI, 2017). Sobre essa ótica, ha três teorias de administração da governança pública (Quadro 1).

Conforme Calogero (2010), essas demandas são alimentadas pela crença de que a

autonomia fiscal e legal para os governos é uma ferramenta que melhora a capacidade organizacional e capacita as agências para que contribuam com as políticas públicas. Defensores da reforma do setor público, como os economistas liberais, argumentam que a incorporação do mercado e os princípios da nova gestão pública exigem uma intervenção estatal mínima e são urgentemente necessários para elevar a qualidade dos serviços públicos locais (MANDELI, 2016).

Quadro 1 – Tipos de teorias de administração da governança pública

Teoria	Abordagem
Neoclássica	Supõe que o governo impacta temporariamente o crescimento por meio de políticas públicas que afetam a poupança e a força de trabalho.
Crescimento endógeno	Defende a visão de que o governo afeta o crescimento de longo prazo por gastos relevantes para formação de capital humano e inovação tecnológica.
Institucional	Enfatiza as instituições como determinantes fundamentais do crescimento de longo prazo, o que explica as diferenças residuais no crescimento econômico entre países com base em diferenças no capital humano, capital físico, progresso tecnológico e outros fatores econômicos

Fonte: Elaborado pelo Autor, com base em Duncan (2014), e, Su e Bui (2017).

Nos últimos anos a estrutura e as funções dos governos locais em todo o mundo foram sujeitas a reformas decorrentes de novos conceitos de gestão pública e governança. Essas reformas representam uma mudança do modelo da Administração Pública Tradicional (HUR, 2011; MANDELI, 2016). Pfiffner (2004) sinaliza que o fracasso das administrações públicas tradicionalmente autônomas é decorrente dos desconfortos sociais ocorridos no início dos anos 80, por meio das crises fiscais. Nessa fase, a rigidez dos governos burocráticos, a falta de escopo, o excesso de consumo de recursos e o foco em regras evidenciaram a desordem na eficácia da gestão dos gastos e dos investimentos públicos (PFIFFNER, 2004).

No entender de Bugge, Fevolden e Klitkou (2019) a evolução do termo governança pública pode ser compreendida em paradigmas, podendo esses estar associados às suas respectivas ideologias e épocas históricas e serem vistos como concorrente e/ou simultâneos. Os paradigmas de governança pública emergiram recentemente, em virtude dos diferentes atores na área social e econômica, em diversos países. Nesse contexto, a terminologia governança pública pode ser sintetizada, quanto a seu surgimento na história, em três eras da administração: (i) modelo tradicional; (ii) nova gestão pública; e (iii) governança de rede (BENNINGTON; HARTLEY, 2001; HARTLEY, 2005; POLLITT; BOUCKAERT, 2011; THOMAS, 2012; SCUPOLA; ZANFEI, 2018).

As três abordagens são entendidas na atualidade como respostas as diferentes fases históricas e aos desafios sociais que exigiram soluções aos modelos de gestão pública (BUGGE; FEVOLDEN; KLITKOU, 2019). Desse modo, o Quadro 2 apresenta uma síntese de diferentes autores sobre as três fases evolutivas da terminologia da governança pública.

Quadro 2 – Fases evolutivas da administração da governança pública

Paradigma	Abordagem	Autores
1-Burocracia Tradicional	O primeiro paradigma é associado às doutrinas tradicionais da ciência política e das políticas públicas, com foco na transferência administrativa da vontade política para a prática, na tomada de decisões de cima para baixo e na oferta de serviços orientada à demanda. Esse paradigma é centrado no Estado e no produtor, baseado em relações administrativas amplamente hierárquicas. A burocracia é baseada no conhecimento centralizado e autoritário de servidores públicos profissionais. Os formuladores de políticas são vistos como comandantes que implementam as políticas de cima para baixo, o que limita as possibilidades de melhoria contínua. A população é caracterizada aqui com um papel passivo, já que a burocracia é baseada em um contexto estável e o foco era aderir à legislação e seguir procedimentos padronizados. Portanto, este paradigma baseia-se numa abordagem legislativa, burocrática e baseada em regras para a prestação de serviços públicos. Seu período de articulação decorreu do pós-guerra e perdurou até o início dos anos 80.	(WEBER, 1978; ROBSON, 1928; HESS; ADAMS, 2007; OSBORNE, 2010; SCUPOLA; ZANFEI, 2018)
2-Nova gestão pública	O segundo paradigma tem suas raízes na escolha pública e nas perspectivas gerenciais, isto é, os mecanismos de alocação de recursos que prevalecem, neste caso, são as transações de mercado. Tem início no final da década de 80 e destaca-se pela sua abordagem, baseada na ideia de emular o setor privado, introduzindo mecanismos de mercado tanto dentro das administrações públicas como nas relações entre o setor público e a população. O princípio subjacente para a nova gestão pública era a teoria da escolha pública e a crescente orientação para o mercado para o setor público. Essa abordagem possui três objetivos: (i) diminuir o papel do Estado e tornar a burocracia mais responsiva ao aparato político; (ii) maior produtividade no setor público, aplicando técnicas derivadas do setor empresarial; e (iii) cidadão como cliente e destinatário do serviço. Esses fatores levaram a limites claros entre a formulação de políticas e a prestação de serviços, além de uma indefinição dos limites entre a prestação de serviços públicos e privados.	(AUCOIN, 1990; HOOD, 1991; SELF, 1993; PARSONS, 2005; OSBORNE, 2006; HESS; ADAMS, 2007; SCHUBERT, 2009; BUGGE; FEVOLDEN; KLITKOU, 2019).
3-Governança de rede	O modelo governança em rede surgiu no início dos anos 2000, no qual o setor público está muito mais atento às pressões, estímulos e oportunidades criadas pela sociedade civil, com maior envolvimento dos usuários no processo de desenvolvimento de serviços. O terceiro paradigma tem suas fundações na teoria institucional e de rede aplicada ao setor público. Este fluxo de literatura tem levado em conta a crescente fragmentação da sociedade e do Estado, defendendo que o foco intra-organizacional dos modelos anteriores precisa ser substituído por um foco nas relações inter-organizacionais, incluindo os usuários. O modelo de governança em rede é dominado por uma “lógica comunitária” e representa uma abordagem sistêmica e relacional. Essa abordagem de governança também pode ser vista como uma resposta à crescente complexidade da sociedade moderna. A governança em rede envolve colaboração e co-criação de vários atores, como gestores públicos, burocratas, partes interessadas privadas e usuários de serviços públicos.	(BANNISTER; CONNOLLY, 2015; SCUPOLA; ZANFEI, 2018; BUGGE; FEVOLDEN; KLITKOU, 2019)

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). Os gastos públicos abrangem as atividades do governo, que envolvem serviços públicos e burocracia. De acordo com a teoria da escolha pública, o governo tem dois efeitos contrastantes no mercado e pode produzir benefícios e custos (FACCHINI; MELKI, 2013; FERRIS; VOIA, 2015).

No que diz respeito ao seu papel benéfico, o governo estabelece marcos legais para a regulação do mercado, tais como direitos de propriedade, cumprimento de contratos, regulação de preços e negócios e práticas trabalhistas, que têm um impacto decisivo no desempenho social e econômico (GWARTNEY; STROUP, 2014; SU; BUI, 2017). Senarath Yapa (2014) reforça que a boa governança pública, que se tornou um dos principais pilares da agenda estratégica nos países que lutam pelo desenvolvimento econômico e político, refere-se aos seguintes princípios: (i) responsabilidade; (ii) transparência; (iii) eficiência; (iv) eficácia, (v) capacidade de resposta; (vi) e estado de direito. Nessa linha de argumentação, o princípio da responsabilidade está associado à delegação de poder, logo, um ator se sente obrigado a explicar e justificar sua conduta a algum outro significativo (BOVENS, 2009).

Dessa forma, tem-se que 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). Nesse estudo, contudo, dar-se-á foco às relações dos governos municipais, órgãos públicos e partes interessadas.

2.1.1 Governança Pública Brasileira

Conforme o Plano Estratégico do Tribunal de Contas da União (BRASIL, 2011), governança pode ser compreendida como um sistema por meio do qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo diferentes elos: a sociedade, a alta administração, os servidores e os órgãos de controle. Nesse sentido, a governança engloba a interação entre o Estado e a sociedade civil, devendo ser considerada no plano da gestão

pública, de modo a garantir mecanismos que ampliem a qualidade das políticas e dos serviços públicos (FILGUEIRAS, 2018).

Além disso, segundo Bevir e Rhodes (2016) o conceito de governança considera, além dos problemas das organizações públicas, os problemas tocantes às ações públicas, vez que a administração pública também possui sua dimensão política. Para Fukuyama (2013) a governança compreende a habilidade governamental de fazer e aplicar as regras, bem como a de prestar serviços públicos, independente de o governo ser ou não democrático.

No entanto, muito embora Fukuyama (2013) afirme que a governança independe do caráter democrático do governo, o processo de democratização tem sido guiado pela construção de mecanismos de governança, já que a administração colabora com a democratização (WARREN, 2009). Logo, o conceito de governança coopera com o processo democrático, já que possibilita o surgimento de novas formas de empoderamento da cidadania, dirigidas e orientadas pelas mudanças que vão se concretizando no âmbito da administração pública (FILGUEIRAS, 2018).

Desse modo, a governança democrática 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, já que reúne três elementos que importam para a constituição da gestão pública: a) capacidade estatal de implementação e coordenação; b) mecanismos de transparência e *accountability*; e c) mecanismos de participação política (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).

Não há uniformidade conceitual quanto ao termo *accountability*, no entanto, pode ser compreendido como um atributo Estatal, ao passo que o controle social é um atributo da qualidade da própria sociedade civil, que deve estar munida e habilitada para acionar os mecanismos interpelativos junto à gestão pública (OLIVEIRA; PISA, 2015). Essa participação da sociedade civil pode ocorrer de inúmeras formas, dentre elas a participação no processo de eleição de representantes, nos orçamentos participativos, conselhos de programas e políticas públicas, etc (OLIVEIRA; PISA, 2015).

Assim, existem princípios básicos que norteiam as boas práticas de governança nas organizações públicas, que são: transparência, integridade, prestação de contas, liderança, compromisso e integração (IFAC, 2001; ANAO, 2003). A boa governança no âmbito do setor público permite garantir a entrega de benefícios econômicos e sociais ao cidadão, ser transparente, mantendo a sociedade informada sobre as decisões tomadas, avaliar

desempenho, entre outras (IFAC, 2013).

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).

A governança pública tem como base a Teoria da Agência, que tem aplicabilidade tanto no setor privado quanto no público e refere-se a uma relação entre duas ou mais partes, onde uma é denominada agente e atua em favor ou como representante de outra, denominada principal (ROSS, 1973). Ocorre que existe, nessa relação, uma estrutura não simétrica, pois a autoridade encontra-se de um lado e a vantagem informacional de outro e o problema da agência surge a partir do comportamento do agente, quando age conforme seus interesses em detrimento do principal (MILER, 2005; HATCH, 1997).

Nessa esteira, quando se analisa o processo orçamentário municipal sob a ótica da teoria da agência, numa acepção de boa governança, o Poder Executivo (agente) tem o dever, em nome da sociedade (principal) de elaborar e priorizar as políticas públicas mais necessárias naquele momento, por meio da definição de programas e ações governamentais, estruturados de modo a permitir que sejam atingidos os objetivos pré-estabelecidos (AZEVEDO, 2013). Assim, a Teoria da Agência busca analisar conflitos e custos, produtos da separação entre a propriedade e o controle de capital, que origina essas assimetrias de informação, assim como riscos e demais problemas inerentes a essa relação entre principal e agente (JENSEN; MECKLING, 1976).

2.2 SISTEMA DE PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO PÚBLICO

Com a evolução humana e o transcorrer dos anos cresce a necessidade do Estado expandir e ampliar suas atividades que, por esta razão, passa a buscar a melhor alocação dos recursos públicos dos quais dispõe, com vistas à atender as demandas sociais. O tamanho do gasto público é necessário para o fornecimento de um nível básico de bens públicos para facilitar as atividades sócio-econômicas (MUNGER, 2015).

O governo, no entanto, tem diferentes tipos de custos, esses são produtos de suas

atividades e estão relacionados à perda de peso morto na tributação, maximização do orçamento e alguns casos com corrupção (SU; BUI, 2017). Diante disto, o orçamento público deixou de ser uma mera formalidade legal e transformou-se em plano de ação governamental (MAGALHÃES et al., 2006).

Dada a relevância do tema, foi promulgada, em 17 de março de 1964, a Lei nº 4.320, que instituiu normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos de todos os entes federados e de suas respectivas autarquias (BRASIL, 1964). Essa lei passou a ser considerada como um marco na legislação orçamentária brasileira, isto porque possibilitou a padronização de práticas orçamentárias em todos os níveis de governo, federal, estadual, distrital e municipal. É o que defende Rocque (1963), ao afirmar que a Lei nº 4.320/64 tem como principal objetivo a consolidação das diversas legislações esparsas existentes até a época de sua promulgação, que tratavam sobre orçamento público.

Posteriormente, em 4 de maio de 2000, foi editada a Lei nº 101, com a finalidade de estabelecer normas de finanças públicas direcionadas à responsabilidade na gestão fiscal (BRASIL, 2000). Este diploma legal surgiu com o intuito de auxiliar no controle das finanças públicas dos entes e entidades da Administração Pública, pois até então quase não havia limitações que evitassem os excessos e distorções na execução orçamentária, essenciais ao equilíbrio das contas públicas. Nesse sentido, surge a necessidade de registrar, gerar informações e controlar a execução de todos esses programas e ações governamentais. Assim, a contabilidade pública, ramo da ciência contábil, que tem por finalidade captar, registrar, resumir e interpretar fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das organizações do setor público, mostra-se como essencial (KOHAMA, 2003).

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; OLIVEIRA; WAKIM; FARONI, 2006).

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).

Nascimento (2002) afirma que o orçamento público e a teoria do orçamento podem ser analisados a partir de diferentes concepções, a de instrumento de planejamento, que serve de base à política fiscal, a de controle político, que age como sistema de geração de informação e de instrumento de suporte à gestão governamental e de avaliação do gasto público. Tal como corrobora Giacomoni (2010, p. 54), ao enfatizar que “o orçamento público é caracterizado por possuir uma multiplicidade de aspectos: político, jurídico, contábil, econômico, financeiro, administrativo etc”, consolidando a ideia de que o orçamento desempenha três funções primordiais: planejamento, gerenciamento e controle (MACÊDO; LAVARDA, 2013). Sendo assim, nota-se que o orçamento público não pode (e nem deve) ser analisado somente sob um escopo, de forma isolada, pois é uma rica fonte de informações, sejam contábeis, econômicas ou políticas.

O orçamento público pode ser entendido como ato administrativo desempenhado pelo Poder Executivo, revestido de força de lei e autorizado pelo Poder Legislativo, que comporta as despesas e receitas públicas a serem executadas em determinado período de tempo (D’AURIA, 1959; MOURA, 2003; MELLO et. al., 2007; BALEEIRO, 2002). Assim, o orçamento estima as receitas a serem arrecadadas e o montante das despesas fixadas para execução no exercício ao qual se refere com objetivo de atender às necessidades sociais (MACÊDO; LAVARDA, 2013).

Segundo Angélico (1995), o orçamento público consiste em um planejamento de aplicação de recursos em programas de custeio, investimento, transferências e inversões financeiras, durante um período financeiro, consistindo, desse modo, em um “espelho” da vida do Estado, através do qual é possível conhecer os detalhes do seu processo e cultura. Na concepção de Lima e Castro (2007) o orçamento público é elaborado para atender aos planos e programas de trabalho de um governo, durante certo período de tempo, por meio do detalhamento das receitas a serem obtidas e dos gastos a serem efetuados, buscando a continuidade e melhoria dos serviços públicos.

Alves (2002) ressalta que o orçamento público brasileiro é um produto direto do exercício da democracia representativa, isto porque a alocação dos recursos públicos nele dispostos materializa a decisão política. Por esta razão, Milioni, Behr, Goularte (2014)

consideram o orçamento mais do que uma mera formalidade legal, ao afirmar que ele é um dos mais importantes mecanismos de planejamento e gestão das ações e finanças governamentais.

No entanto, pode-se afirmar que o orçamento público vai além da consolidação dos planos físicos e de recursos do governo, porque também representa um instrumento de trabalho (COUTO et. al, 2018), razão pela qual auxilia no controle gerencial, pois permite que as informações sejam comparáveis, tornando possíveis as mais diversas avaliações de cunho gerencial, tais como de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade (REIS; MACHADO JÚNIOR, 2012).

Importante destacar, ainda, que o orçamento público evoluiu desde sua criação, isto porque muito antigamente representava uma mera peça de escrituração contábil, porém, atualmente é considerado um importante instrumento de política econômica, indispensável para o processo de planejamento (OLIVEIRA, 2009). Na visão de Silva (2004), o orçamento público expressa qualitativamente e quantitativamente as políticas econômico-financeiras do governo que o elabora, de forma física e monetária, passando a auxiliar no planejamento e execução das finanças públicas (MILIONI; BEHR, 2014).

No mesmo sentido dispõe Guess e Leloup (2010), ao afirmar que o orçamento pode ser analisado sob os seguintes aspectos: documento político, por descrever e articular políticas públicas, guia operacional, por providenciar a geração de dados e permitir a comparabilidade destes com o passado operacional, servindo como subsídio para mensurações de desempenho, assim como um plano financeiro, por consolidar operações e financiamentos e também como um dispositivo de comunicação à população, pois reflete as escolhas políticas e fiscais do gestor. Por isso, o orçamento reflete as características financeiras dos planos do governo para um determinado período, bem permite seu acompanhamento e essa demonstração torna-se uma importante ferramenta para uma boa gestão dos recursos públicos (MELLO et. al, 2007).

O orçamento público, além de ser um instrumento de administração das ações governamentais, por mensurar as próprias condições internas para a execução dos planos ali previstos, 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., 2006). Para Macêdo, Lavarda e Macêdo (2013), o orçamento público constitui a síntese do compromisso com a sociedade por nortear as ações do governo na implementação dos projetos, programas e ações, através da alocação dos recursos, que buscam suprir as necessidades primárias e secundárias da população, consolidando-o como instrumento de execução dos planos de

governo. Além disso, 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).

Ante o exposto, pode-se inferir que o processo orçamentário busca estimar as receitas, fixar as despesas de forma eficaz, através do qual é possível identificar onde e como serão feitos os gastos e/ou investimentos públicos, assim como conhecer a origem desses recursos, onde a previsão da receita orçamentária irá dimensionar a capacidade do ente público em autorizar e realizar as despesas públicas correlatas (COUTO et. al, 2018). Assim, percebe-se que o orçamento público é uma rica fonte de análise de um governo, pois fornece informações sobre os montantes de recursos revertidos à sociedade, por meio da arrecadação de tributos, tornando possível mensurar a geração de retorno dos investimentos e serviços públicos que são postos à disposição da coletividade (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, tendo surgido inicialmente nos Estados Unidos, por volta de 1915, denominada *performance budget*, tendo sido exportada para inúmeros outros países, após recomendação da primeira comissão de Hoover, em 1949 (AZEVEDO, 2013). Machado Jr. (2012) ressalta que muito embora a Lei nº 4.320/1964 não determine a realização de orçamentos tendo como base diagnósticos prévios, dispostos em programas, permite sua elaboração valendo-se de unidades de medida para cada atividade. Na esfera federal, o Decreto-Lei nº 200/1967 determinou a elaboração dos orçamentos pela metodologia do orçamento-programa.

Tem-se, então, que após a edição das Leis nº 4.320/1964 e 101/2000 e do Decreto-Lei nº 200/1967, ficou instituído no Brasil o orçamento-programa, deixando de ser apenas um mero documento no qual constam a previsão da receita e fixação da despesa, passando a ser um documento legal que incorpora programas e ações de governo, vinculadas a um processo de planejamento, com objetivos e metas traçados (SILVA, 2016). Os programas podem ser considerados como instrumentos de organização da atuação do Estado (BERNARDONI, 2006), podendo ser compreendidos como um conjunto de ações que tem como escopo a solução de problemas sociais ou oportunidades de investimento (SILVA, 2016).

As ações, por sua vez, compreendem os projetos, atividades e operações especiais de

determinado programa, promovendo a execução do planejamento e auxiliando na alocação dos recursos públicos (BERNARDONI, 2006). Desse modo, o orçamento-programa tem como ênfase os resultados a serem alcançados a partir de objetivos pré-estabelecidos em programas de governo (MACHADO; PINTO, 1968). Giacomoni (2010) trata a adoção das classificações funcional e programáticas advindas do orçamento-programa como uma das modernizações orçamentárias da última década. Isto porque a medida proporcionou aos governos a ampliação e o aperfeiçoamento do planejamento estratégico, sobretudo nas áreas de atuação do governo, pois é através das classificações que os gastos públicos são direcionados (MATHIAS, 2010).

O planejamento orçamentário no âmbito do setor público objetiva a correção de falhas e distorções administrativas, bem como possibilita alterar condições indesejáveis à população, 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.

2.2.1 Sistema de Planejamento Orçamentário Brasileiro

A CF trouxe o atual modelo de orçamento adotado no Brasil. Conforme já comentado no capítulo da introdução, o sistema de planejamento e orçamento 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). Assim, esse modelo de orçamento tornou-se obrigatório no país inteiro. Há de se reiterar que o projeto de LOA compreende três orçamentos: o fiscal, o de investimentos das empresas estatais e o da seguridade social.

Regulamentada pelo Decreto-Lei nº 200/1967, a técnica orçamentária do orçamento-programa, busca conciliar o planejamento com as funções de governo, dando ênfase às ações que se busca realizar. Segundo Slomski (2001), o orçamento público é uma lei de iniciativa do Poder Executivo, aprovada pelo Poder Legislativo, que estima as receitas e fixa as despesas a serem executadas no exercício a que se refere, além de estabelecer as políticas públicas.

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). Segundo Giacomoni (2010) o orçamento público possui uma multiplicidade de aspectos (político, jurídico, contábil, econômico, financeiro, administrativo) e, por esta razão, pode ser avaliado de diversas formas.

Além disso, 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).

2.2.2 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 3 demonstra as características dos tipos de créditos.

Quadro 3 – Tipos e características dos créditos adicionais

Créditos suplementares	Créditos especiais	Créditos extraordinários
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;	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;	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 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 4, elaborado a partir da Lei nº 4.320/1964.

Quadro 4 – Recursos disponíveis para abertura de créditos adicionais

Tipo de recursos	Previsão legal	Definição
Superávit 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 tem 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, pode-se verificar que a avaliação da gestão pública se mostra de suma importância, visto que é por meio dela que se pode analisar os dados e propor melhorias na alocação dos gastos públicos.

2.3 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), destaca 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). Como destaque ao estudo, o controle interno abrange a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das entidades da administração direta e indireta (BRASIL, 1988).

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) advoga 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 a previsibilidade (AZEVEDO, 2013). Sobre outro viés, Burns (1997) sustenta que as rotinas, incluindo as práticas contábeis gerenciais, mantém, em grande parte, o modelo organizacional, que dá subsídio à tomada de decisões e fornece estabilidade e resistência potencial à mudança.

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 (SCAPENS, 2000), razão pela qual pode, com o passar do tempo, sustentar formas de pensar e agir dentro de uma organização pública (MOURISTSEN, 1994). 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. Dessa maneira, denota-se que embora tenham maneiras diferentes de caracterizar os modos de governança, os estudiosos geralmente convergem para enfatizar que esses paradigmas refletem perspectivas ideológicas distintas que prevaleceram em diferentes fases históricas.

No entanto, há uma concordância substancial sobre a visão de que eles não devem ser considerados como estruturas normativas, implicando uma evolução necessariamente positiva e desejável de um paradigma para outro (SU; BUI, 2017). Nesse contexto, tendo como base a última reforma administrativa do Estado, que implantou a administração pública gerencial no Brasil, os serviços públicos passaram a ter uma fiscalização maior no país, com viés a majoração da qualidade do serviço do ente público (BRASIL, 1998).

Nesse contexto, medidas com foco ao reconhecimento da excelência na gestão pública foram advindas no país por meio das iniciativas do governo federal (BRASIL, 1998), como destaque tem-se o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização (GesPública). O GesPública tem por objetivo a eficiência do serviço público, assim como propor uma transformação gerencial interconectada com a participação dos servidores públicos em todos os níveis. Conforme o art. 1º do Decreto nº 5.378, a finalidade do GesPública é contribuir para a melhoria da qualidade dos serviços públicos prestados aos cidadãos e para o aumento da

competitividade (BRASIL, 2005). Ou seja, é um programa proativo que visa uma mudança de valores e hábitos gerenciais do ente público, em prol da sociedade.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esse capítulo tem como propósito apresentar as etapas que foram percorridas para atingir os objetivos da pesquisa. Portanto, neste capítulo será abordada a delimitação do estudo, a localização das unidades de análise e os instrumentos a serem utilizados na coleta de dados.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

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 5 apresenta o enquadramento da metodologia do estudo.

Quadro 5 – Enquadramento metodológico

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

Fonte: Elaborado pelo Autor, com base em Marconi e Lakatos (2010)

O trabalho é de natureza aplicada (GIL, 2010), porque busca investigar o desempenho e a eficiência do planejamento orçamentário de municípios localizados em uma microrregião do Estado do Rio Grande do Sul. Além disso, visa introduzir melhorias quanto à compreensão da utilização de créditos adicionais ao longo dos exercícios financeiros analisados, no período compreendido entre 2014 e 2018.

Com relação ao método científico, a pesquisa é caracterizada como indutiva porque tem por objetivo levar a conclusões, cujo conteúdo é mais amplo do que das premissas que se baseou (MARCONI; LAKATOS, 2010). A abordagem do estudo é classificada como qualitativa, pois tem ênfase na obtenção de informações orçamentárias dos exercícios

financeiros dos municípios localizados na microrregião de Restinga Sêca. Assim, com uma análise interpretativa será possível evidenciar, descrever, decodificar e traduzir a problemática através das movimentações executadas via utilização de créditos adicionais.

Em referência aos objetivos da pesquisa, esse trabalho pode ser considerado como exploratório, já que pretende apresentar uma análise da eficiência e desempenho dos planejamentos orçamentários municipais. Gil (2010) comenta que a pesquisa exploratória tem por objetivo deixar a problemática mais compreensível, de forma a facilitar a resolução dos problemas.

Quanto aos procedimentos técnicos para a elaboração desta pesquisa, utilizou-se uma pesquisa bibliográfica para gerar o embasamento teórico do estudo. A composição desse estudo ocorreu através de trabalhos similares disponíveis em publicações científicas nacionais e internacionais. Para Marconi e Lakatos (2010), e, Gil (2010), a pesquisa bibliográfica baseia-se em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico e que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa.

3.2 DELIMITAÇÕES DA PESQUISA

Esse estudo tem como objeto de estudo os municípios da mesorregião do centro ocidental do Rio Grande do Sul. Essa mesorregião é composta por 31 (trinta e um) municípios o que corresponde a 6,23% do total de cidades existentes no estado do Rio Grande do Sul, isto é, dos 497 (quatrocentos e noventa e sete) municípios. As cidades que compõem essa mesorregião são: Santa Maria, Santiago, São Sepé, Tupanciretã, Júlio de Castilhos, Agudo, São Pedro do Sul, Restinga Sêca, Cacequi, Jaguari, São Vicente do Sul, Formigueiro, Faxinal do Soturno, Nova Palma, Mata, Itaara, Nova Esperança do Sul, Pinhal Grande, Vila Nova do Sul, Jari, Itacurubi, Dona Francisca, São Martinho da Serra, Capão do Cipó, Dilermando de Aguiar, Toropi, Quevedos, São João do Polêsine, Unistalda, Silveira Martins e Ivorá.

Todavia, para viabilizar o cumprimento dos objetivos da pesquisa em tempo hábil, o estudo elegeu apenas uma microrregião, a de Restinga Seca. Desse modo, 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 será 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.

Conforme os dados do IBGE, em 2018, o município de Agudo contava com uma

população estimada de 16.524 habitantes, Dona Francisca 3.086 habitantes, Faxinal do Soturno 6.690 habitantes, Formigueiro 6.715 habitantes, Restinga Sêca 15.836 habitantes, São João do Polêsine 2.561 habitantes, Silveira Martins 2.394 habitantes e Ivorá 1.940 habitantes.

Percebe-se que os municípios analisados, além localizarem-se no mesmo território geográfico, em áreas limítrofes, são de pequeno porte. A renda per capita destes municípios, segundo o IBGE, equivalia, em 2015 a R\$ 24.771,79 em Agudo, R\$ 19.846,11 em Dona Francisca, R\$ 24.766,38 em Faxinal do Soturno, R\$ 23.523,94 em Formigueiro, R\$ 24.672,07 em Restinga Seca, R\$ 27.736,22 em São João do Polêsine, R\$ 20.686,17 em Silveira Martins e R\$ 23.469,70 em Ivorá.

3.3 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

Nesta seção são apresentados os dados analisados neste estudo, de forma sistematizada e estruturada, de modo a responder aos objetivos da pesquisa. Para tanto, cumpre esclarecer que, inicialmente, foram extraídos dos balanços orçamentários anuais de cada município objeto do estudo os valores totais da despesa executada e, posteriormente, analisados os relatórios municipais que expressam as alterações orçamentárias (créditos adicionais abertos) de cada exercício financeiro.

As Tabelas 1 e 2 sintetizam os valores totais da despesa executada no período compreendido entre 2014 e 2018, dos municípios de Agudo, Dona Francisca, Faxinal do Soturno, Formigueiro, Restinga Sêca, São João do Polêsine, Silveira Martins e Ivorá.

Tabela 1 – Total da despesa executada por Município.

Exercício / Município	Agudo	Dona Francisca	Faxinal do Soturno	Formigueiro
2014	R\$ 31.870.026,40	R\$ 12.402.172,62	R\$ 17.517.589,62	R\$ 14.401.011,81
2015	R\$ 33.063.050,38	R\$ 11.547.667,18	R\$ 16.667.143,17	R\$ 14.076.750,66
2016	R\$ 40.469.793,81	R\$ 16.531.912,86	R\$ 21.713.244,47	R\$ 14.875.750,85
2017	R\$ 50.375.050,85	R\$ 12.031.554,90	R\$ 18.333.705,46	R\$ 15.153.344,40
2018	R\$ 52.567.360,25	R\$ 13.106.418,67	R\$ 18.896.771,45	R\$ 15.902.984,08
Média	R\$ 41.669.056,34	R\$ 13.123.945,25	R\$ 18.625.690,83	R\$ 14.881.968,36

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos balanços orçamentários

A Tabela 1 expressa os montantes totais da despesa executada dos municípios de Agudo, Dona Francisca, Faxinal do Soturno e Formigueiro, bem como as médias anuais da despesa executada. Na tabela 2 estão os dados dos demais municípios estudados, ou seja, de Restinga Sêca, São João do Polêsine, Silveira Martins e Ivorá.

Tabela 2 – Total da despesa executada por Município.

Exercício / Município	Restinga Seca	São João do Polêsine	Silveira Martins	Ivorá
2014	R\$ 33.098.541,28	R\$ 10.055.077,33	R\$ 10.354.160,59	R\$ 9.241.179,72
2015	R\$ 36.574.200,20	R\$ 10.574.557,52	R\$ 9.526.395,60	R\$ 9.299.976,13
2016	R\$ 36.174.601,49	R\$ 12.177.029,39	R\$ 9.412.013,61	R\$ 9.636.940,43
2017	R\$ 38.133.298,67	R\$ 12.291.462,92	R\$ 11.154.510,25	R\$ 10.250.758,04
2018	R\$ 45.609.871,83	R\$ 12.954.910,45	R\$ 12.243.205,34	R\$ 10.798.857,49
Média	R\$ 37.918.102,69	R\$ 11.610.607,52	R\$ 10.538.057,08	R\$ 9.845.542,36

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos balanços orçamentários

A partir da análise dos dados constantes nas Tabelas 1 e 2 se nota que as médias anuais da despesa executada pelos municípios estudados variaram entre R\$ 9.845.542,36 (Ivorá) e R\$ 41.669.056,34 (Agudo). Os municípios de Agudo e Restinga Sêca são os que possuem as maiores execuções orçamentárias, em termos monetários, ao passo que os demais municípios possuem montantes executados que permeiam, em média, os 10 (dez) milhões de reais anuais.

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 apurar os valores dos créditos adicionais abertos nos exercícios financeiros compreendidos entre 2014 e 2018. Isto porque um dos objetivos da pesquisa é analisar a representatividade dos créditos adicionais abertos pelos municípios com relação aos totais da despesa executada no mesmo exercício.

Sendo assim, as tabelas a seguir apresentam os valores totais, em termos monetários, dos créditos adicionais abertos pelos municípios. 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 termos monetários, por exercício financeiro, com a respectiva média no município, considerando-se os cinco exercícios financeiros analisados, na Tabela 3.

Tabela 3 – Total de créditos adicionais abertos.

Exercício / Município	Agudo	Dona Francisca	Faxinal do Soturno	Formigueiro
2014	R\$ 10.885.033,04	R\$ 3.416.916,72	R\$ 5.229.390,80	R\$ 8.658.594,32
2015	R\$ 10.675.233,19	R\$ 4.178.035,07	R\$ 2.612.198,94	R\$ 7.393.171,54
2016	R\$ 16.014.634,18	R\$ 4.085.759,36	R\$ 5.842.333,26	R\$ 8.134.391,38
2017	R\$ 12.173.283,47	R\$ 4.742.474,74	R\$ 3.149.310,00	R\$ 10.575.089,24
2018	R\$ 15.019.531,98	R\$ 4.425.359,50	R\$ 3.508.340,35	R\$ 7.668.301,29
Média	R\$ 12.953.543,17	R\$ 4.169.709,08	R\$ 4.068.314,67	R\$ 8.485.909,55

Fonte: Elaborado pelo autor com base em relatórios de alterações orçamentárias

A Tabela 3 expressa os totais de créditos adicionais abertos pelos municípios de Agudo, Dona Francisca, Faxinal do Soturno e Formigueiro, bem como as médias anuais de créditos adicionais abertos no período (2014-2018). Na Tabela 4 estão os dados dos demais municípios estudados, ou seja, de Restinga Sêca, São João do Polêsine, Silveira Martins e Ivorá.

Tabela 4 – Total de créditos adicionais abertos.

Exercício / Município	Restinga Seca	São João do Polêsine	Silveira Martins	Ivorá
2014	R\$ 15.216.123,89	R\$ 2.259.490,54	R\$ 3.200.485,77	R\$ 3.484.102,83
2015	R\$ 10.890.906,80	R\$ 1.626.224,37	R\$ 1.368.191,99	R\$ 3.314.890,99
2016	R\$ 14.692.884,95	R\$ 1.744.386,13	R\$ 2.023.560,46	R\$ 2.360.226,50
2017	R\$ 12.320.160,52	R\$ 1.777.441,89	R\$ 2.038.169,39	R\$ 3.579.234,00
2018	R\$ 18.320.344,14	R\$ 1.864.053,88	R\$ 3.201.466,94	R\$ 3.368.283,36
Média	R\$ 14.288.084,06	R\$ 1.854.319,36	R\$ 2.366.374,91	R\$ 3.221.347,54

Fonte: Elaborado pelo autor com base em relatórios de alterações orçamentárias

As tabelas 3 e 4 permitem verificar o valor total que cada município utilizou em créditos adicionais, de acordo com o exercício financeiro, assim como a média individual de cada um deles. Nessa perspectiva, de posse dos dados das tabelas 1 e 2 (totais da despesa executada) e dos dados das tabelas 3 e 4 (totais de créditos adicionais abertos) calculou-se quanto representa, em termos de percentual, cada abertura de créditos adicionais no ano. Tem-se, então, os seguintes dados, expressos na Tabela 5.

Tabela 5 – 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 pelo autor

A Tabela 5 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 dispostos acima 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 foram 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 ao 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.

Passa-se a analisar, assim, como esses valores são compostos, 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 complementar, especial e extraordinário pelos municípios estudados. Para tanto, a sequência de tabelas apresentada a seguir mostra tais dados, de forma individualizada, por tipo de crédito adicional e exercício financeiro, de cada um dos municípios. Na Tabela 6, são apresentados os créditos adicionais por tipo do município de Agudo.

Tabela 6- Total de créditos adicionais por tipo, município de Agudo

Tipo de Crédito / Exercício	2014	2015	2016	2017	2018
Suplementares	34,11%	32,29%	39,57%	24,17%	28,11%
Especiais	0,05%	-	-	-	0,47%
Extraordinários	-	-	-	-	-
Total	34,15%	32,29%	39,57%	24,17%	28,57%

Fonte: Elaborado pelo autor

Os dados constantes na Tabela 6 mostram que, no município de Agudo, basicamente em todo período estudado a maior parte de créditos adicionais utilizados concentrou-se no tipo complementar. Somente nos exercícios de 2014 e de 2018 foram abertos créditos adicionais do tipo especial, os quais representaram, respectivamente, 0,05% e 0,47% do total de créditos abertos. Na Tabela 7, são apresentados os créditos adicionais por tipo do município de Dona Francisca.

Tabela 7 - Total de créditos adicionais por tipo, município de Dona Francisca

Tipo de Crédito / Exercício	2014	2015	2016	2017	2018
Suplementares	22,63%	28,47%	21,14%	35,79%	30,40%
Especiais	4,92%	7,71%	3,58%	3,63%	3,36%
Extraordinários	-	-	-	-	-
Total	27,55%	36,18%	24,71%	39,42%	33,76%

Fonte: Elaborado pelo autor

A partir dos dados da Tabela 7 percebe-se que no município de Dona Francisca os maiores quantitativos de créditos adicionais abertos foram do tipo complementar, enquanto os créditos do tipo especial oscilaram, em média, entre 3,36% (2018) e 7,71% (2015). Na Tabela 8, são apresentados os créditos adicionais por tipo do município de Faxinal do Soturno.

Tabela 8 - Total de créditos adicionais por tipo, município de Faxinal do Soturno

Tipo de Crédito / Exercício	2014	2015	2016	2017	2018
Suplementares	14,71%	14,48%	21,39%	14,09%	17,88%
Especiais	15,14%	1,20%	5,52%	3,09%	0,69%
Extraordinários	-	-	-	-	-
Total	29,85%	15,67%	26,91%	17,18%	18,57%

Fonte: Elaborado pelo autor

A Tabela 8 mostra que do exercício de 2015 a 2018 a maior parte dos recursos realocados no orçamento consistiram em créditos adicionais do tipo suplementar, com exceção do exercício de 2014, onde os créditos adicionais do tipo especial ultrapassaram os suplementares, correspondendo a 15,14%, quando comparados com os 14,71% do tipo suplementar do mesmo ano. Na Tabela 9 são apresentados os créditos adicionais por tipo do município de Formigueiro.

Tabela 9 - Total de créditos adicionais por tipo, município de Formigueiro

Tipo de Crédito / Exercício	2014	2015	2016	2017	2018
Suplementares	43,32%	42,15%	43,89%	55,21%	41,15%
Especiais	16,81%	10,37%	10,80%	14,57%	7,07%
Extraordinários	-	-	-	-	-
Total	60,12%	52,52%	54,68%	69,79%	48,22%

Fonte: Elaborado pelo autor

A partir dos dados da Tabela 9 percebe-se que a abertura de créditos adicionais no município de Formigueiro, assim como nos anteriores, tem sua maior representatividade nos créditos adicionais do tipo suplementar, onde os do tipo especial variaram de 7,07% (2018) a 16,81% (16,81%) do total da despesa. Ressalta-se que os maiores montantes de créditos adicionais ocorreram neste município, que atingiu inacreditáveis 55,21% em abertura de créditos adicionais do tipo suplementar no ano de 2017. Na Tabela 10 são apresentados os créditos adicionais por tipo do município de Ivorá.

Tabela 10 - Total de créditos adicionais por tipo, município de Ivorá

Tipo de Crédito / Exercício	2014	2015	2016	2017	2018
Suplementares	30,13%	24,37%	21,23%	30,25%	26,23%
Especiais	7,57%	11,27%	3,26%	4,67%	4,97%
Extraordinários		-	-	-	-
Total	37,70%	35,64%	24,49%	34,92%	31,19%

Fonte: Elaborado pelo autor

Os dados do município de Ivorá mostram que o cenário é semelhante ao dos demais, isto porque a maior representatividade de abertura de créditos adicionais está concentrada nos créditos adicionais do tipo suplementar, enquanto os do tipo especial oscilaram entre 3,26% e 11,27%, no período de 2014 a 2018. Na Tabela 11 são apresentados os créditos adicionais por tipo do município de Restinga Sêca.

Tabela 11 - Total de créditos adicionais por tipo, município de Restinga Sêca

Tipo de Crédito / Exercício	2014	2015	2016	2017	2018
Suplementares	40,55%	28,43%	38,68%	32,14%	33,82%
Especiais	5,42%	1,35%	1,94%	0,17%	6,34%
Extraordinários	-	-	-	-	-
Total	45,97%	29,78%	40,62%	32,31%	40,17%

Fonte: Elaborado pelo autor

Os dados do município de Restinga Sêca mostram que a maior representatividade de créditos adicionais abertos no período corresponde ao tipo suplementar, ao passo que os do tipo especial variaram de 0,17% a 6,34%, durante o período de 2014 a 2018. Na Tabela 12 são apresentados os créditos adicionais por tipo do município de São João do Polêsine.

Tabela 12 - Total de créditos adicionais por tipo, município de São João do Polêsine

Tipo de Crédito / Exercício	2014	2015	2016	2017	2018
Suplementares	20,93%	15,38%	14,33%	14,46%	14,39%
Especiais	1,54%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Extraordinários	-	-	-	-	-
Total	22,47%	15,38%	14,33%	14,46%	14,39%

Fonte: Elaborado pelo autor

Os dados evidenciam que no município de São João do Polêsine a utilização de

créditos adicionais foi praticamente toda do tipo suplementar, com exceção do exercício de 2014, onde foram abertos 1,54% do total da despesa executada em créditos adicionais do tipo suplementar. Na Tabela 13 são apresentados os créditos adicionais por tipo do município de Silveira Martins.

Tabela 13 – Total de créditos adicionais por tipo, município de Silveira Martins

Tipo de Crédito / Exercício	2014	2015	2016	2017	2018
Suplementares	17,45%	13,04%	16,57%	16,29%	15,44%
Especiais	13,46%	1,32%	4,93%	1,98%	10,71%
Extraordinários	-	-	-	-	-
Total	30,91%	14,36%	21,50%	18,27%	26,15%

Fonte: Elaborado pelo autor

A Tabela 13, por fim, traz os dados do município de Silveira Martins, que mostra que em todos os exercícios financeiros analisados a maior parte de créditos adicionais utilizados também se concentrou no tipo suplementar, exceto no exercício financeiro de 2018, onde dos 26,15% do total de créditos adicionais abertos, 15,44% corresponderam ao tipo suplementar e 10,71% ao tipo especial.

Percebe-se, a partir da análise dos dados constantes nas Tabelas 6 a 13, 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 o 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 constata 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, essas podendo ser: (i) superávit financeiro; (ii) excesso de arrecadação; (iii) anulação de dotação; (iv) operação de crédito, veto/emenda/rejeição/outros; e, (v) reserva de contingência. Nesse sentido, as tabelas 14 e 15 expressam as fontes de recurso utilizadas para abertura de créditos adicionais em valores monetários e percentis, no período de 2014 a 2018, do município de Agudo.

Tabela 14 – Fontes dos créditos adicionais de Agudo, em termos monetários

Exercício financeiro	2014	2015	2016	2017	2018
Superávit financeiro	R\$ 3.462.998,97	R\$ 744.845,29	R\$ 1.251.514,14	R\$ 865.582,09	R\$ 635.053,45
Excesso de arrecadação	R\$ 1.150.552,72	R\$ 432.554,00	R\$ 4.707.830,50	R\$ 914.495,10	R\$ 2.393.307,29
Anulação de dotação	R\$ 6.271.481,35	R\$ 9.497.833,90	R\$ 8.555.289,54	R\$ 9.763.206,28	R\$ 11.791.171,24
Operação de crédito	-	-	R\$ 1.000.000,00	-	-
Outros	-	-	R\$ 500.000,00	R\$ 630.000,00	R\$ 200.000,00
Total	R\$ 10.885.033,04	R\$ 10.675.233,19	R\$ 16.014.634,18	R\$ 12.173.283,47	R\$ 12.173.283,47

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos relatórios de alterações orçamentárias

A Tabela 14 mostra os valores, em termos monetários, dos créditos adicionais abertos pelo município de Agudo conforme a fonte de recurso, ou seja, demonstra quanto 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 de créditos adicionais abertos no referido ano.

Tabela 15 – 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 pelo autor

A partir da análise da Tabela 15 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%.

As tabelas 16 e 17 evidenciam as fontes de recurso utilizadas para abertura de créditos adicionais de Dona Francisca, em valores monetários e percentis, no período de 2014 a 2018.

Tabela 16 – Fontes dos créditos adicionais de Dona Francisca, em termos monetários

Exercício financeiro	2014	2015	2016	2017	2018
Superávit financeiro	R\$ 463.843,99	R\$ 462.452,35	R\$ 400.396,79	R\$ 278.833,94	R\$ 176.374,34
Excesso de arrecadação	R\$ 381.650,01	R\$ 514.657,09	R\$ 1.089.040,57	R\$ 340.113,67	R\$ 916.183,44
Anulação de dotação	R\$ 2.571.422,72	R\$ 3.081.125,63	R\$ 2.589.322,00	R\$ 4.095.002,14	R\$ 3.332.801,72
Operação de crédito	-	-	-	-	-
Outros	-	R\$ 119.800,00	R\$ 7.000,00	R\$ 28.524,99	-
Total	R\$ 3.416.916,72	R\$ 4.178.035,07	R\$ 4.085.759,36	R\$ 4.742.474,74	R\$ 4.425.359,50

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos relatórios de alterações orçamentárias

A Tabela 16 mostra os valores, em termos monetários, dos créditos adicionais abertos pelo município de Dona Francisca conforme a fonte de recurso, ou seja, evidencia quanto foi aberto em créditos adicionais nos exercícios 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, bem como o total de créditos adicionais abertos no referido ano.

Tabela 17 – 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 pelo autor

Os dados da Tabela 17 mostram que no município de Dona Francisca a principal fonte de recurso utilizada para a abertura dos créditos adicionais 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. As tabelas 18 e 19 mostram as fontes de recurso usadas para abertura de créditos adicionais em termos monetários e percentis de Faxinal do Soturno, no período 2014-2018.

Tabela 18 – Fontes dos créditos adicionais de Faxinal do Soturno, em termos monetários

Exercício financeiro	2014	2015	2016	2017	2018
Superávit financeiro	R\$ 479.558,59	R\$ 763.732,86	R\$ 280.686,49	R\$ 351.773,12	R\$ 848.528,24
Excesso de arrecadação	R\$ 795.100,10	R\$ 447.985,58	R\$ 425.308,13	R\$ 183.275,16	R\$ 418.199,01
Anulação de dotação	R\$ 1.389.222,82	R\$ 1.262.589,60	R\$ 1.697.473,20	R\$ 2.114.261,72	R\$ 2.192.613,10
Operação de crédito	-	R\$ 22.390,90	-	R\$ 500.000,00	-
Outros	R\$ 2.565.509,29	R\$ 115.500,00	R\$ 3.438.865,44	-	R\$ 49.000,00
Total	R\$ 5.229.390,80	R\$ 2.612.198,94	R\$ 5.842.333,26	R\$ 3.149.310,00	R\$ 3.508.340,35

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos relatórios de alterações orçamentárias

A Tabela 18 mostra os valores, em termos monetários, dos créditos adicionais abertos pelo município de Faxinal do Soturno conforme a fonte de recurso, isto é, demonstra quanto foi aberto em créditos adicionais nos exercícios de 2014 a 2018, que tiveram como fonte de recursos superávit financeiro, excesso de arrecadação, anulação de dotação, operação de crédito e outras fontes de recurso, assim como o total de créditos adicionais abertos no referido ano.

Tabela 19 – 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 pelo autor

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. As tabelas 20 e 21 trazem as fontes de recurso utilizadas para abertura de créditos adicionais em valores monetários e em percentis, no período de 2014 a 2018, do município de Formigueiro.

Tabela 20 - Fontes dos créditos adicionais de Formigueiro, em termos monetários

Exercício financeiro	2014	2015	2016	2017	2018
Superávit financeiro	R\$ 1.393.848,40	R\$ 1.986.737,54	R\$ 1.118.565,86	R\$ 1.774.365,98	R\$ 1.737.754,74
Excesso de arrecadação	R\$ 3.901.478,52	R\$ 2.497.770,43	R\$ 3.887.132,83	R\$ 3.819.624,81	R\$ 2.576.046,75
Anulação de dotação	R\$ 3.117.417,40	R\$ 2.908.663,57	R\$ 3.128.692,69	R\$ 4.981.098,45	R\$ 3.352.481,80
Operação de crédito	-	-	-	-	-
Outros	R\$ 245.850,00	-	-	-	-
Total	R\$ 8.658.594,32	R\$ 7.393.171,54	R\$ 8.134.391,38	R\$ 10.575.089,24	R\$ 7.666.283,29

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos relatórios de alterações orçamentárias.

A Tabela 20 mostra os valores, em termos monetários, dos créditos adicionais abertos no município de Formigueiro segundo a fonte de recurso, ou seja, demonstra quanto foi aberto em créditos adicionais nos exercícios de 2014 a 2018, conforme a fonte de recursos, ou seja, se superávit financeiro, excesso de arrecadação, anulação de dotação, operação de crédito e outras fontes de recurso, bem como o total de créditos adicionais abertos no referido ano.

Tabela 21 – 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 pelo autor

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.

As tabelas 22 e 23 mostram as fontes de recurso utilizadas para abertura de créditos adicionais em valores monetários e em percentis, no período de 2014 a 2018, do município de Ivorá.

Tabela 22 – Fontes dos créditos adicionais de Ivorá, em termos monetários

Exercício financeiro	2014	2015	2016	2017	2018
Superávit financeiro	R\$ 480.093,35	R\$ 729.663,94	R\$ 419.611,35	R\$ 845.709,37	R\$ 722.861,46
Excesso de arrecadação	R\$ 155.439,35	R\$ 118.292,88	R\$ 12.070,28	R\$ 49.370,08	R\$ 436.638,11
Anulação de dotação	R\$ 2.260.388,20	R\$ 2.278.522,17	R\$ 1.772.260,70	R\$ 2.449.080,41	R\$ 1.993.519,60
Operação de crédito	-	-	-	-	-
Outros	R\$ 588.181,93	R\$ 188.412,00	R\$ 156.284,17	R\$ 235.074,14	R\$ 215.264,19
Total	R\$ 3.484.102,83	R\$ 3.314.890,99	R\$ 2.360.226,50	R\$ 3.579.234,00	R\$ 3.368.283,36

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos relatórios de alterações orçamentárias

A Tabela 22 mostra os valores, em termos monetários, dos créditos adicionais abertos pelo município de Ivorá conforme a fonte de recurso, ou seja, demonstra quanto foi aberto em créditos adicionais nos exercícios de 2014 a 2018, conforme a fonte de recursos, ou seja, superávit financeiro, excesso de arrecadação, anulação de dotação, operação de crédito e outras fontes de recurso, assim como o total de créditos adicionais abertos no referido ano.

Tabela 23 – 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 pelo autor

Os dados da Tabela 23 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).

As tabelas 24 e 25 expressam as fontes de recurso utilizadas para abertura de créditos adicionais em valores monetários e em percentis, no período de 2014 a 2018, do município de Restinga Sêca.

Tabela 24 – Fontes dos créditos adicionais de Restinga Sêca, em termos monetários

Exercício financeiro	2014	2015	2016	2017	2018
Superávit financeiro	R\$ 2.408.685,86	R\$ 995.807,94	R\$ 2.526.383,83	R\$ 2.278.085,07	R\$ 2.360.444,12
Excesso de arrecadação	R\$ 1.750.809,56	R\$ 1.058.002,30	R\$ 2.617.113,55	R\$ 2.307.869,15	R\$ 5.462.570,45
Anulação de dotação	R\$ 6.889.632,83	R\$ 8.020.608,09	R\$ 9.096.331,59	R\$ 7.558.297,38	R\$ 7.897.329,57
Operação de crédito	R\$ 68.010,30	-	-	-	R\$ 2.600.000,00
Outros	R\$ 4.098.985,34	R\$ 816.488,47	R\$ 453.055,98	R\$ 175.908,92	-
Total	R\$ 15.216.123,89	R\$ 10.890.906,80	R\$ 14.692.884,95	R\$ 12.320.160,52	R\$ 18.320.344,14

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos relatórios de alterações orçamentárias

A Tabela 24 mostra os valores, em termos monetários, dos créditos adicionais abertos pelo município de Restinga Sêca conforme a fonte de recurso, ou seja, demonstra quanto foi aberto em créditos adicionais nos exercícios de 2014 a 2018, de acordo com a fonte de recursos, ou seja, superávit financeiro, excesso de arrecadação, anulação de dotação, operação de crédito e outras fontes de recurso, assim como o total de créditos adicionais abertos no referido ano.

Tabela 25 – 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 pelo autor

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).

As tabelas 26 e 27 mostram as fontes de recurso utilizadas para abertura de créditos adicionais em valores monetários e em percentis, no período de 2014 a 2018, do município de São João do Polêsine.

Tabela 26 – Fontes dos créditos adicionais de São João do Polêsine, em termos monetários

Exercício financeiro	2014	2015	2016	2017	2018
Superávit financeiro	R\$ 508.005,41	R\$ 422.660,80	R\$ 219.834,37	R\$ 230.006,42	R\$ 373.613,76
Excesso de arrecadação	R\$ 102.715,37	R\$ 169.369,56	R\$ 75.480,30	R\$ 147.035,47	R\$ 347.322,74
Anulação de dotação	R\$ 1.648.769,76	R\$ 1.034.194,01	R\$ 1.411.550,00	R\$ 1.400.400,00	R\$ 1.143.117,38
Operação de crédito	-	-	-	-	-
Outros	-	-	R\$ 37.521,46	-	-
Total	R\$ 2.259.490,54	R\$ 1.626.224,37	R\$ 1.744.386,13	R\$ 1.777.441,89	R\$ 1.864.053,88

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos relatórios de alterações orçamentárias

A Tabela 26 mostra os valores, em termos monetários, dos créditos adicionais abertos pelo município de São João do Polêsine conforme a fonte de recurso, ou seja, demonstra quanto foi aberto em créditos adicionais nos exercícios de 2014 a 2018, conforme as fonte de recursos, ou seja, superávit financeiro, excesso de arrecadação, anulação de dotação, operação de crédito e outras fontes de recurso, bem como o total de créditos adicionais abertos no ano.

Tabela 27 – 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 pelo autor

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, as tabelas 28 e 29 mostram as fontes de recurso utilizadas para abertura de créditos adicionais em valores monetários e em percentis, no período de 2014 a 2018, do município de Silveira Martins.

Tabela 28 – Fontes dos créditos adicionais de Silveira Martins, em termos monetários

Exercício financeiro	2014	2015	2016	2017	2018
Superávit financeiro	R\$ 253.542,68	R\$ 151.187,23	R\$ 277.173,34	R\$ 767.238,26	R\$ 908.987,40
Excesso de arrecadação	R\$ 1.532.781,31	R\$ 303.415,54	R\$ 510.627,03	R\$ 418.116,73	R\$ 1.306.216,01
Anulação de dotação	R\$ 1.414.161,78	R\$ 913.589,22	R\$ 1.035.760,09	R\$ 852.814,40	R\$ 986.263,53
Operação de crédito	-	-	R\$ 200.000,00	-	-
Outros	-	-	-	-	-
Total	R\$ 3.200.485,77	R\$ 1.368.191,99	R\$ 2.023.560,46	R\$ 2.038.169,39	R\$ 3.201.466,94

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos relatórios de alterações orçamentárias

A Tabela 28 mostra os valores, em termos monetários, dos créditos adicionais abertos pelo município de Silveira Martins conforme a fonte de recurso, ou seja, demonstra quanto foi aberto em créditos adicionais nos exercícios 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 de créditos adicionais abertos no referido ano.

Tabela 29 – 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 pelo autor

Os dados do município de Silveira Martins expressam 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, se constata 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 anteriormente, o quão representativo 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 que se observa acabam por indicar não somente que há imprecisão nos planejamentos orçamentários dos municípios, mas também que há subestimação da receita.

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.

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, se encontram entranhadas 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 (2006).

Azevedo (2013), em seu estudo sobre a imprecisão na estimativa 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 6.

Quadro 6 - 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 pelo autor.

A partir da implementação das ações elencadas no Quadro 6 espera-se que grande parte das imprecisões nos planejamentos orçamentários observadas sejam resolvidas 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.

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 um máximo de 57,07%.

É impossível afirmar que um planejamento orçamentário que tenha sua programação inicial alterada nesses patamares 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 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 e no período estudado, que foi de cinco exercícios financeiros (2014-2018). 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, a fim de verificar onde se encontram as principais imprecisões e 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 setores de contabilidade e gestores, dentre outros.

Cumprir destacar, ainda, que os elevados índices de imprecisão entre orçado e executado acabam por desvirtuar a aprovação inicial do orçamento, realizada pelos poderes legislativos municipais, já que a CF/88 atribuiu a eles a aprovação da proposta de lei orçamentária. Assim, o Poder Executivo, responsável pela execução do orçamento, altera em elevado grau suas “promessas” de alocação de recursos, na maioria das vezes sem o crivo do legislativo, porquanto possuem autorização prévia para abertura de créditos adicionais, constante na própria lei de orçamento anual.

Nesse sentido, o estudo sugere que os altos índices de imprecisão orçamentária nos municípios pertencentes à microrregião de Restinga Sêca se mostram institucionalizados, uma vez que são práticas reiteradas, atravessando diferentes governos. A utilização do instituto dos créditos adicionais acabou sendo desvirtuada, já que os municípios recorrem à abertura destes para corrigir elevadas e sucessivas imprecisões nos seus planejamentos orçamentários, razão pela qual tais práticas devem, urgentemente, ser repensadas e reavaliadas.

Esses índices de imprecisão orçamentária observados no estudo mostram que a maior parte representa, em síntese, um planejamento falho. Isto porque, quando se observa as fontes de recurso mais utilizadas como fonte para abertura de créditos adicionais se percebe que a fonte mais utilizada é a de anulação parcial ou total de dotação, consistindo, desse modo, em uma realocação de despesas de uma natureza ou categoria para outra, que poderia ser evitada com um planejamento orçamentário mais preciso.

Por fim, avaliam-se atingidos os objetivos deste estudo, na medida em que foi possível inferir que os municípios estudados não estão sendo eficientes na gestão e alocação dos créditos orçamentários, já que utilizam excessivamente a ferramenta dos créditos adicionais, por possuírem planejamentos orçamentários que se mostraram bastante imprecisos.

Tampouco há indícios de que os municípios trabalham no sentido de melhorar tais imprecisões, já que os níveis de imprecisão se mantêm relativamente constantes (ou até mesmo crescentes, dependendo do município) de um exercício financeiro para outro.

Foi constatado que as fontes de recursos mais utilizadas para a abertura dos créditos adicionais são anulação de dotação e excesso de arrecadação. Igualmente, foram apresentadas propostas de melhorias, visando a correção dos problemas identificados, com o objetivo de proporcionar uma melhor gestão e alocação dos gastos públicos, de modo que o orçamento público represente da melhor forma possível o plano de ação do governo que o realiza.

Como proposta de melhoria foram elencados 3 eixos de ações, que, se seguidos, prometem acarretar em significativa melhoria nos sistemas de planejamento e orçamento público, bem como o fortalecer a própria governança pública, uma vez que orçamentos imprecisos também prejudicam a imagem do ente público. Como consequência, é provável que se observe redução dos níveis de imprecisão orçamentária, tornando-a mais eficiente, passível de combater desvios e otimizar a alocação dos gastos públicos conforme a real necessidade do ente e da própria população, que anseia pela concretização de políticas públicas que garantam direitos constitucionais básicos, inerentes à saúde, educação, segurança, lazer, etc.

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.
- ANAO. Australian National Audit Office. **Public sector governance: better practice guide**. Framework, processes and practices, 2003. Disponível em: <http://www.anao.gov.au/~/_/media/Files/Better%20Practice%20Guides/Public%20Sector%20Governance.pdf>. Acesso em: 05 Nov. 2018.
- 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.
- BALEEIRO, A. **Uma introdução à ciência das Finanças**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- BANNISTER, F.; CONNOLLY, R. The great theory hunt: Does e-government really have a problem? *Government Information Quarterly*, v. 32, p.1-11, 2015.
- BANNISTER, F.; CONNOLLY, R. The great theory hunt: Does e-government really have a problem? *Government Information Quarterly*, v. 32, p. 1-11, 2015.
- BEKKER, V.; EDELENBOS, J.; STEIJN, B. **Innovation in the Public Sector: Linking capacity and leadership** (Public management series). United Kingdom: Palgrave Macmillan, 2014.
- BENNINGTON, J.; HARTLEY, J. **Pilots, paradigms and paradoxes: Changes in public sector governance and management in the UK**. International Research Symposium on Public Sector Management, Barcelona, 2001.

BERNARDONI, D. L. **Planejamento e Orçamento na Administração Pública**. Curitiba: IPBEX, 2006.

BOVENS, M. Public accountability. **The Oxford hand book of public management**. Oxford: Oxford Handbooks, 2009.

BURNS, J. The dynamics of accounting change: inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 13, n. 5, p. 566-596, 2000.

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

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.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Plano estratégico TCU 2011-2015**, BRASÍLIA, 2011. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/planejamento_gestao/planejamento2011/index.html>. Acesso em: 05 Nov. 2018.

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

BUGGE, M. M.; FEVOLDEN, A. M.; KLITKOU, A. Governance for system optimization and system change: The case of urban waste. *Research Policy*, v. 48, p. 1076-1090, 2019.

CALOGERO, M. The introduction of new public management principles in the Italian public sector. *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, v. 30, p. 30-54, 2010.

- CARAYANNIS, E. G. et al. Business Model Innovation as Lever of Organizational Sustainability. *Journal of Technology Transfer*, v. 40, p. 440-463, 2014.
- CASHORE, B. Legitimacy and the privatization of environmental governance: how Non–State Market–Driven (NSMD) governance systems gain rule–making authority. *Governance* v.15, p. 503-529, 2002.
- 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.
- D'ÁURIA, F. **Primeiros Princípios de Contabilidade Pura**. São Paulo: Nacional, 1959.
- DUNCAN, R. Institutional quality, the cyclicity of monetary policy and macroeconomic volatility. *Journal of Macroeconomics*, v 39, p. 113-155, 2014.
- FACCHINI, F., MELKI, M. Efficient government size: france in the 20th century. *European Journal of Political Economy*, v. 31, p. 1–14, 2013.
- 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.
- FERRIS, J. S.; VOIA, M. C. The effect of federal government size on private economic performance in Canada: 1870–2011. *Economic Modelling*, v. 49, p. 172-185, 2015.
- FERRIS, J.S., VOIA, M.C. The effect of federal government size on private economic performance in Canada: 1870–2011. *Economic model*, v.49, p.172–185, 2015.
- 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.

FUKUYAMA, F. What is governance? *International Journal of Public Policy*, v. 26, n. 3, p. 347-368, 2013.

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*, v. 3. n 6, 2016.

GWARTNEY, J. D., STROUP, R. Public choice: gaining from government and government failure. Macroeconomics, third edition. *Academic Press*, p. 455–475, 2014.

GWARTNEY, J. D.; STROUP, R. Public choice: gaining from government and government failure. Macroeconomics, third edition. *Academic Press*, p. 455-475, 2014.

HARTLEY, J. Innovation in governance and public services: Past and present. *Public Money and Management*, v. 25, p. 27-34, 2005.

HATCH, M. J. **Organization theory: modern symbolic and postmodern perspectives**. New York: Oxford University Press, 1997.

HESS, M.; ADAMS, D. Innovation in public management: the role and function of community knowledge. *Collaborative Innovation in the Public Sector*, v. 12, 2007.

HOOD, C. A public management for all seasons? *Public Administration*, v. 69, p. 3-19, 1991.

HODGSON, G. M. Institutional Economics: surveying the ‘old’ and the ‘new’”. *Metroeconomica*, v. 44, n. 1, p. 01-28, 1993.

HUR, M. H. The influence of new public management practices on the attitudinal change of government employees toward accountability. *International Journal of Business and Social Science*, v.2, n. 23, p. 102-113, 2011.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective**. 2001. Disponível em: <

https://portal.tcu.gov.br/en_us/biblioteca-digital/governance-in-the-public-sector-a-governing-body-perspective.htm>. Acesso em: 10 abr. 2019.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **Comparison of principles**, 2013. Disponível em:

<<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Comparison-of-Principles.pdf>>. Acesso em: 05 Nov. 2018.

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

KAUFMANN, D.; KRAAY, A. **Governance matters: from measurement to action**. Global Financial Development Report Finance, ed. 37. Washington DC: International Monetary Fund, 2000.

KOHAMA, H. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LIMA, D. V.; CASTRO, R. G. **Contabilidade pública: integrando União, estados e municípios (Siafi e Siafem)**. São Paulo: Atlas, 2007.

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.

MACÊDO, F. F. R. R.; LAVARDA, C. E. F. Características da produção científica nacional e internacional sobre orçamento público, orçamento participativo e controladoria pública na primeira década do século XXI. *Administração Pública e Gestão Social*, v. 5, n. 1, p. 70-90, 2013.

MACHADO JÚNIOR, J. T. A experiência brasileira em orçamento-programa - uma primeira visão. *Revista de Administração Pública*, v. 1, no 1, p. 145-172, 2012.

MACHADO JÚNIOR, T. J.; REIS, C. H. **A Lei 4.320 Comentada**. 34ª ed. São Paulo: Lumen Juris, 2012.

MACHADO JÚNIOR, J. T.; PINTO, A. L. Programa de orçamento do curso superior de graduação da Escola Brasileira de Administração Pública. *Revista de Administração Pública*, n. 3, p. 132-148, 1968.

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.

- MELLO, R. G.; et al. Nível de disclosure do orçamento público federal brasileiro. *Enfoque: Reflexão contábil*, v. 26 (1), p. 42-53, 2007.
- MILIONE, 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.
- MOURA, M. J. F. **O Sistema de Contabilidade do Governo Federal na Mensuração dos Custos dos Programas de Governo e das Unidades Gestoras**. 2003. 155 p. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Universidade de Brasília, Brasília, 2003.
- NASCIMENTO, E. R. **Finanças públicas, União, Estados e Municípios**. Brasília: Vestcon, 2002
- NORTH, D.C. **Institutions, Institutional Change and Economic Performance**. New York: Cambridge University Press, 1990.
- 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(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 de administração pública*, v. 51(4), p. 596-615, 2017.
- OLIVEIRA, M, L. **Método estruturado para certificação leed bd + c: novas construções ou grandes reformas**. 2018. 89 p. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) Universidade Federal de Santa Maria, Santa Maria, 2018.
- OSBORNE, S. P. **The new public governance? Emerging perspectives on the theory and practice of public governance**. London: Routledge, 2010.
- OSBORNE, S. The new public governance? *Public Management Review*, v. 8, p. 377-388, 2006.
- PADOVEZE, C. L.; TARANTO, F. C. **Orçamento empresarial: novos conceitos e técnicas**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2009.
- PARSONS, W. Designing for innovation in the public sector. *Administration*, v. 53, p. 7-18, 2005.
- PFIFFNER, J. P. **Traditional Public Administration versus The new Public Management: Accountability versus efficiency**. Institutionenbildung in Regierung und Verwaltung: Festschrift fur Klaus Konig, Berlin, Germany, 2004.
- PIRES, C. R. R; GOMIDE, A. A. Governança e capacidades estatais: uma análise comparativa de programas federais. *Revista. Sociologia e Política*, v. 24, p. 121-143, 2016.
- 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.

RHODES, R. A. W.; BEVIR, M. The “3Rs” in rethinking governance: ruling, rationalities, and resistance. **Rethinking governance: ruling rationalities and resistance**. Abingdon: Routledge, 2016. Disponível em: <
<https://www.taylorfrancis.com/books/e/9781317496465/chapters/10.4324/9781315712949-8>>. Acesso em: 10 abr. 2019.

ROBSON, W. **Justice and administrative law**. London: Macmillan, 1928.

ROCQUE, G. **Contabilidade Pública: aspectos teórico-práticos**. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1963.

ROSS, S. A. The economic theory of agency: the principals problem. *American Economic Association*, v. 63, n. 2, p. 134-139, 1973.

SALAMON, L. M. **The tools of government: a guide to the new governance**. Nova York: Oxford University Press, 2002.

SCHUBERT, T. Empirical observations on new public management to increase efficiency in public research: Boon or bane? *Research Policy*, v. 38, p.1225-1234, 2009.

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(2), p. 347-369, 2009.

SELF, P. **Government by the Market**. Hong Kong: Macmillan, 1993.

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: Ibpex, 2011.

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

SLOMSKI, V. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal**. São Paulo: Atlas, 2001.

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.

WARREN, M. Governance-drive democratization. *Critical Policy Studies*, v. 3, n. 1, p. 3-13, 2009.

WEBER, M. **Economy and Society**. Berkeley: University of California Press, 1978.

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

ANEXO I

Tabela 30 – Créditos adicionais, Município de Agudo

Tipos de créditos	2014	2015	2016	2017	2018
Suplementares	R\$ 10.870.033,04	R\$ 10.675.233,19	R\$ 16.014.634,18	R\$ 12.173.283,47	R\$ 14.774.531,98
Especiais	R\$ 15.000,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 245.000,00
Extraordinários	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Total	R\$ 10.885.033,04	R\$ 10.675.233,19	R\$ 16.014.634,18	R\$ 12.173.283,47	R\$ 15.019.531,98

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos relatórios de alterações orçamentárias

Tabela 31 – Créditos adicionais, Município de Dona Francisca

Tipo de créditos	2014	2015	2016	2017	2018
Suplementares	R\$ 2.806.383,70	R\$ 3.287.716,74	R\$ 3.494.567,02	R\$ 4.305.848,31	R\$ 3.984.699,76
Especiais	R\$ 610.533,02	R\$ 890.318,33	R\$ 591.192,34	R\$ 436.626,43	R\$ 440.659,74
Extraordinários	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Total	R\$ 3.416.916,72	R\$ 4.178.035,07	R\$ 4.085.759,36	R\$ 4.742.474,74	R\$ 4.425.359,50

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos relatórios de alterações orçamentárias

Tabela 32 – Créditos adicionais, Município de Faxinal do Soturno

Tipos de créditos	2014	2015	2016	2017	2018
Suplementares	R\$ 2.576.781,51	R\$ 2.412.642,08	R\$ 4.643.761,21	R\$ 2.583.310,00	R\$ 3.378.240,35
Especiais	R\$ 2.652.609,29	R\$ 199.556,86	R\$ 1.198.572,05	R\$ 566.000,00	R\$ 130.100,00
Extraordinários	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Total	R\$ 5.229.390,80	R\$ 2.612.198,94	R\$ 5.842.333,26	R\$ 3.149.310,00	R\$ 3.508.340,35

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos relatórios de alterações orçamentárias

Tabela 33 – Créditos adicionais, Município de Formigueiro

Tipos de créditos	2014	2015	2016	2017	2018
Suplementares	R\$ 6.238.241,57	R\$ 5.933.430,41	R\$ 6.528.480,20	R\$ 8.366.831,43	R\$ 6.544.327,46
Especiais	R\$ 2.420.352,75	R\$ 1.459.741,13	R\$ 1.605.911,18	R\$ 2.208.257,81	R\$ 1.121.955,83
Extraordinários	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Total	R\$ 8.658.594,32	R\$ 7.393.171,54	R\$ 8.134.391,38	R\$ 10.575.089,24	R\$ 7.668.301,29

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos relatórios de alterações orçamentárias

Tabela 34 – Créditos adicionais, Município de Ivorá

Tipos de créditos	2014	2015	2016	2017	2018
Suplementares	R\$ 2.784.130,52	R\$ 2.266.342,66	R\$ 2.045.838,76	R\$ 3.100.363,52	R\$ 2.832.086,84
Especiais	R\$ 699.972,31	R\$ 1.048.548,33	R\$ 314.387,74	R\$ 478.870,48	R\$ 536.196,52
Extraordinários	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Total	R\$ 3.484.102,83	R\$ 3.314.890,99	R\$ 2.360.226,50	R\$ 3.579.234,00	R\$ 3.368.283,36

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos relatórios de alterações orçamentárias

Tabela 35 – Créditos adicionais, Município de Restinga Sêca

Tipos de créditos	2014	2015	2016	2017	2018
Suplementares	R\$ 13.420.762,52	R\$ 10.398.415,46	R\$ 13.991.730,56	R\$ 12.256.250,66	R\$ 15.426.543,92
Especiais	R\$ 1.795.361,37	R\$ 492.491,34	R\$ 701.154,39	R\$ 63.909,86	R\$ 2.893.800,22
Extraordinários	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Total	R\$ 15.216.123,89	R\$ 10.890.906,80	R\$ 14.692.884,95	R\$ 12.320.160,52	R\$ 18.320.344,14

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos relatórios de alterações orçamentárias

Tabela 36 – Créditos adicionais, Município de São João do Polêsine

Tipos de créditos	2014	2015	2016	2017	2018
Suplementares	R\$ 2.104.592,54	R\$ 1.626.224,37	R\$ 1.744.386,13	R\$ 1.777.441,89	R\$ 1.864.053,88
Especiais	R\$ 154.898,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Extraordinários	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Total	R\$ 2.259.490,54	R\$ 1.626.224,37	R\$ 1.744.386,13	R\$ 1.777.441,89	R\$ 1.864.053,88

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos relatórios de alterações orçamentárias

Tabela 37 – Créditos adicionais, Município de Silveira Martins

Tipos de créditos	2014	2015	2016	2017	2018
Suplementares	R\$ 1.807.190,62	R\$ 1.242.317,77	R\$ 1.559.749,74	R\$ 1.817.009,39	R\$ 1.890.829,62
Especiais	R\$ 1.393.295,15	R\$ 125.874,22	R\$ 463.810,72	R\$ 221.160,00	R\$ 1.310.637,32
Extraordinários	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Total	R\$ 3.200.485,77	R\$ 1.368.191,99	R\$ 2.023.560,46	R\$ 2.038.169,39	R\$ 3.201.466,94

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos relatórios de alterações orçamentárias