UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE DE
RIBEIRÃO PRETO
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE

RICARDO ROCHA DE AZEVEDO

Imprecisão na estimação orçamentária dos municípios brasileiros

ORIENTADOR: PROF. DR. ANDRÉ CARLOS BUSANELLI DE AQUINO

Ribeirão Preto

2013

Prof. Dr. João Grandino Rodas
Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Sigismundo Bialoskorski Neto
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto

Prof. Dr. Vinícius Aversari Martins
Chefe do Departamento de Contabilidade

RICARDO ROCHA DE AZEVEDO

Imprecisão na estimação orçamentária dos municípios brasileiros

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo, para obtenção do título de Mestre em Ciências.

ORIENTADOR: PROF. DR. ANDRÉ CARLOS
BUSANELLI DE AQUINO

Versão Corrigida. A original encontra-se disponível na FEA-RP/USP

Ribeirão Preto
2013

Autorizo a reprodução e divulgação total por parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

FICHA CATALOGRÁFICA

Azevedo, Ricardo Rocha de

Imprecisão na estimativa orçamentária dos municípios brasileiros. Ribeirão Preto, 2013. 178 p.: il ; 30 cm

Dissertação de Mestrado, apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto/USP. Área de concentração: Controladoria e Contabilidade.

Orientador: Aquino, André Carlos Busanelli de

1. Planejamento público; 2. Orçamento público; 3. Municípios; 4. Subestimação do orçamento; 5. Superestimação do orçamento; 6. PEFA *framework*; 7. Contabilidade pública

Nome: AZEVEDO, Ricardo Rocha de

Título: Imprecisão na estimação orçamentária dos municípios brasileiros

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo, para obtenção do título de Mestre em Ciências.

Aprovado em:

Banca Examinadora

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

À minha esposa Janaína, que sempre soube entender os longos períodos de minha ausência durante o desenvolvimento desse projeto, e sempre soube pacientemente ouvir minhas explicações sobre o funcionamento do *Stata* e sobre a história do orçamento no Brasil.

AGRADECIMENTOS

O depósito da dissertação de mestrado marca o fim (?) de uma grande trajetória, que não poderia ser completada sozinho, e agradecimentos sinceros têm que serem feitos.

Em primeiro lugar, agradeço ao meu orientador, Prof. André Aquino, cujos ensinamentos sempre me orientaram o caminho a trilhar. Sem dúvida, é uma pessoa a ser seguida.

Agradeço imensamente à minha amiga e professora Ana Larissa Alencar Santana, que me mostrou que era possível acreditar nesse sonho de realizar o mestrado.

Agradeço aos meus colegas da turma de mestrado, companheiros nessa jornada, que contribuíram durante todo o curso com as discussões e apoio mútuo.

Agradeço à minha equipe de consultores na empresa GOVBR que sempre me apoiaram e me incentivaram. Agradeço especialmente ao colega Davi Silva, que ajudou sempre que solicitado nas atividades que envolveram tratamento de grandes dados em Excel e SQL.

Agradeço ao meu amigo Roberlei César Fernandes, que sempre soube entender o quanto era importante para mim a obtenção desse título e do conhecimento que ele trouxe, me apoiando incondicionalmente.

Agradeço também ao meu amigo Paulo Massaru Uesugi Sugiura do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, pelos diversos e-mails trocados aos finais de semana discutindo Gestão Pública, sempre prontamente respondidos.

Por fim, agradeço aos funcionários da FEA-RP pelo auxílio em todos os momentos que foram solicitados, especialmente à Rose, Érika, Vânia e Matheus.

RESUMO

AZEVEDO, R. R. **Imprecisão na estimativa orçamentária dos municípios no Brasil**. 178 f. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

A pesquisa analisou o grau de imprecisão orçamentária dos municípios brasileiros, e sugeriu fatores que estariam associados à imprecisão. A importância da análise da precisão do orçamento é reconhecida por organismos internacionais como o Banco Mundial e OCDE, que têm desenvolvido mecanismos de acompanhamento da qualidade do orçamento público. O orçamento público é o instrumento de estimativa e alocação de recursos em ações que foram priorizadas pelos agentes da administração pública para concretizar sua plataforma de governo proposta na campanha. Assim, o orçamento sinaliza aos cidadãos as políticas públicas propostas na campanha, assim como as ações específicas que serão futuramente executadas. Além disso, o orçamento fornece importantes informações sobre o nível de endividamento e a proporção de investimentos do município. A imprecisão na estimativa de receitas e despesas no orçamento distorce a alocação planejada colocando em risco a execução do plano, e também reduz a capacidade do próprio governo em planejar as suas ações. A falta de incentivos para buscar a precisão, dada a baixa cobrança pelos órgãos de controle externo e pelos mecanismos de controle social, pode levar a erros e à baixa atenção ao processo orçamentário nos municípios. A literatura anterior tem concentrado esforços em estudar a transparência, a participação popular e técnicas de previsão das receitas, mas pouco tem tratado o processo de alocação de recursos. Os resultados da pesquisa mostram que (i) o controle legislativo tem alguma associação com a diminuição da imprecisão do orçamento em municípios nos quais o Prefeito não tem a maioria da Câmara; (ii) o controle externo não possui relação com a imprecisão.

Palavras-Chave: Planejamento público; orçamento público; municípios; subestimação do orçamento; superestimação do orçamento; PEFA *framework*; contabilidade pública.

ABSTRACT

Azevedo, R. R. **Imprecision in budgeting estimating in Brazilian municipalities.** 178 f. Thesis (Master) - Faculty of Economics, Business and Accounting, University of São Paulo, São Paulo, 2013.

The research examined the degree of budget inaccuracy of Brazilian municipalities, and suggested factors associated to vagueness. The importance of analyzing the budget accuracy is recognized by international bodies such as the World Bank and OECD, who have developed mechanisms to monitor the quality of the public budget. The public budget is the instrument of estimation and resource allocation in stocks that have been prioritized by the agents of public administration to implement their platform of government proposed in the campaign. Thus, the budget signals to citizens the public policies proposed in the campaign, as well as the specific actions that will be implemented in the future. In addition, the budget provides important information about the level of debt and the proportion of investments of the municipality. The imprecision in estimating revenues and expenses in the budget distorts the allocation planned endangering the implementation of the plan, and also reduces the government's ability to plan their own actions. The lack of incentives to seek accuracy, given the low charge by external control bodies and the mechanisms of social control, can lead to errors and low attention to the budgetary process in the municipalities. The previous literature has focused efforts on studying transparency, popular participation and revenue forecasting techniques, but little has handled the process of resource allocation. The survey results show that (i) the legislative control has some association with the decrease in the budget inaccuracy in municipalities where the mayor does not have the majority of the Board; (ii) external control has no relationship with the inaccuracy.

Keywords: Public planning, public budgeting, local government; municipalities; imprecision in estimation; PEFA framework; rebudgeting; public sector accounting.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Experiências de planejamentos quinquenais no Brasil.....	22
Tabela 2 - Exemplos de metas e indicadores do PPA de 2002 a 2005 do município de São Paulo	27
Tabela 3 - Nível de Informatização dos Controles Externos em 2012.....	29
Tabela 4 - Apresentação dos ciclos orçamentários dos municípios	30
Tabela 5 - Plano Diretor	33
Tabela 6 - Metodologias de cálculo das receitas	43
Tabela 7 – Receitas dos Municípios	58
Tabela 8- Estrutura de Arrecadação dos municípios	59
Tabela 9 – Análise das operações de crédito dos municípios.....	59
Tabela 10 - Tipos de Transferências Recebidas	61
Tabela 11 – Receitas dos municípios no exercício de 2012	63
Tabela 12 - Exemplos de Programas Federais executados pelos municípios.....	64
Tabela 13 – Análise dos pareceres do Tribunal pelo Legislativo.....	73
Tabela 14 – Situação atual da existência dos conselhos municipais	78
Tabela 15 - Metodologia de cálculo da imprecisão	90
Tabela 16 – Agrupamentos utilizados na regressão logística.....	91
Tabela 17 - Estatística descritiva dos municípios brasileiros	93
Tabela 18 – Participação dos entes na arrecadação nacional	94
Tabela 19 - Variação da Dívida Ativa nos municípios.....	94
Tabela 20 – Endividamento dos municípios.....	95
Tabela 21 – Municípios com gastos na Subfunção de Planejamento e Orçamento	97
Tabela 22 – Valor orçado x empenhado no exercício de 2012 por função	99
Tabela 23 – Análise do orçamento inicial x aumento autorizado (PI-1)	113
Tabela 24 - Classificação dos Municípios – aumento do orçamento total	114
Tabela 25 - Média de execução do orçamento acima do orçamento inicial por regiões	114
Tabela 26 – Análise da imprecisão por função de governo.....	115
Tabela 27 - Municípios com maior alteração no orçamento entre as funções de governo.....	115
Tabela 28 - Classificação dos Municípios conforme alterações entre as funções.....	116
Tabela 29 - Média das alterações entre as funções por regiões	116
Tabela 30 - Indicador de análise da precisão das principais receitas	117
Tabela 31 - Municípios com maior imprecisão nas principais receitas.....	117
Tabela 32 - Classificação dos municípios de acordo com a Receita	118
Tabela 33 – Arrecadação das principais receitas por região	118
Tabela 34 – Monitoramento do passivo de curto prazo.....	119
Tabela 35 – Municípios com passivo de curto prazo acima de 50% em 2012.....	119
Tabela 36 – Amostra x população	120
Tabela 37 – Metodologia de cálculo das variáveis dependentes	121
Tabela 38 - Correlações entre as variáveis	122
Tabela 39 – Estatística descritiva das variáveis independentes.....	123

Tabela 40 - Exercícios com excesso de arrecadação acima de 15%	126
Tabela 41 – Exercícios com insuficiência de arrecadação abaixo de 92%	128
Tabela 42 - Resultados da regressão logística	130
Tabela 43 – Testes da regressão	131
Tabela 44 – Motivos de reprovação de contas e apontamentos pelo TCE-SP	133
Tabela 45 – Imprecisão x informatização dos Tribunais de Contas.....	134
Tabela 46 - Dissertações e teses	151
Tabela 47 – Fases do PEFA <i>framework</i>	153
Tabela 48 - Publicações do PEFA para as entidades Subnacionais	153
Tabela 49 - Indicadores de Performance do PEFA	154
Tabela 50 –Indicadores PEFA utilizados na pesquisa.....	156
Tabela 51 - Classificação PI-1 segundo a metodologia PEFA.....	157
Tabela 52 - Classificação PI-2 segundo a metodologia PEFA.....	158
Tabela 53 - Classificação PI-3 segundo a metodologia PEFA.....	160

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Linha do tempo do Planejamento após a lei 4,320.....	31
Figura 2 – Autonomia dos Municípios nas Constituições Nacionais.....	60
Figura 3 – Repartição das receitas no Brasil	62
Figura 4 – Apresentação do Problema de Pesquisa.....	89
Figura 5 – Esquema de estimação da imprecisão no orçamento	89
Figura 6 - Limites para classificação do indicador PI1	157
Figura 7 - Limites para classificação do indicador PI2	159
Figura 8 - Limites para classificação segundo o indicador PI3	160

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Dispersão para a receita de dívida ativa em 2012	95
Gráfico 2 - Dispersão para a função Encargos Especiais	96
Gráfico 3- Dispersão para as funções educação e saúde	100
Gráfico 4 – Dispersão para a função Assistência Social	101
Gráfico 5 - Dispersão para a função Administração.....	101
Gráfico 6 – Dispersão para a função Urbanismo.....	102
Gráfico 7 – Dispersão para a função Legislativa.....	103
Gráfico 8 – Dispersão para a função Previdência.....	104
Gráfico 9 – Dispersão por natureza de despesa corrente em 2012	104
Gráfico 10 – Dispersão por natureza de despesa de capital em 2012.....	105
Gráfico 11 – Dispersão de gastos com investimentos em 2012	105
Gráfico 12 – Dispersão de gastos com pessoal em 2012.....	106
Gráfico 13 - Dispersão pela receita total	107
Gráfico 14 - Dispersão - receita de FPM.....	108
Gráfico 15 - Dispersão - receita de ICMS	108
Gráfico 16 - Dispersão - receita de IPVA.....	108
Gráfico 17 - Dispersão - receita de IPTU	109
Gráfico 18 - Dispersão - receita de ISS	110
Gráfico 19 - Dispersão - receita de ITBI	110
Gráfico 20 - Dispersão do resultado primário	111
Gráfico 21 - Dispersão do resultado nominal.....	112
Gráfico 22 - Dispersão – Execução do orçamento acima do orçamento inicial em 2012.....	114
Gráfico 23 – Estratégia de alocação a menor no orçamento	125
Gráfico 24 - Estratégia de previsão de receitas a menor no orçamento	127
Gráfico 25 - Estratégia de previsão de receitas a maior no orçamento	129

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	15
2	EVOLUÇÃO DO PLANEJAMENTO PÚBLICO NO BRASIL.....	21
2.1	Noções introdutórias	21
2.2	Marcos que trouxeram evolução para o planejamento Público	25
2.3	Ciclo atual do planejamento Público no Brasil	32
3	EVOLUÇÃO DO ORÇAMENTO PÚBLICO NO BRASIL.....	35
3.1	Noções introdutórias	35
3.2	Metodologia de Elaboração do Orçamento no Brasil	39
3.3	Processo de aprovação do orçamento	46
3.4	Processo orçamentário mundial	48
3.5	Principais atores do ciclo orçamentário	52
4	A REALIDADE DOS MUNICÍPIOS.....	56
4.1	Estrutura	56
4.2	Receitas.....	61
5	LITERATURA	65
5.1	Publicações anteriores sobre Orçamento Público	65
5.2	Controle na Administração Pública	70
5.3	Teoria da agência	81
5.4	Racionalidade Política	83
5.5	Presidencialismo de Coalisão	84
6	HIPÓTESES E METODOLOGIA	87
7	DADOS E AMOSTRA	92
8	VARIÁVEIS.....	121
9	TESTES E RESULTADOS	130
10	CONSIDERAÇÕES FINAIS	139
11	REFERÊNCIAS	142
12	APÊNDICES.....	151
12.1	APÊNDICE A – Dissertações e Teses Defendidas sobre Orçamento Público	151
12.2	APÊNDICE B – PEFA Framework.....	152
12.3	APÊNDICE C – Gráficos de dispersão de 2007 a 2012	161

1 INTRODUÇÃO

A adoção de um planejamento público bem estruturado é uma das etapas que as entidades públicas devem desenvolver para que se obtenha uma boa qualidade nos gastos e para que se consiga a implantação efetiva das políticas públicas. Apenas planejar bem não significa garantia de qualidade nos gastos públicos, pois os órgãos públicos podem planejar bem e executar mal, mas se o planejamento for elaborado de forma incorreta, mesmo que um município possuísse excelência nos demais processos, tais como o processo de compras, logística de materiais, seleção de pessoal, execução de políticas, entre outros, o atingimento da eficiência, na falta de planejamento, seria um acaso.

Motta (2010) discutiu o desperdício no gasto público comparando o sistema de compras públicas no Brasil com o sistema de compras dos Estados Unidos, e apresentou que 17% do desperdício dos recursos públicos no Brasil é decorrente do desperdício ativo com a corrupção, mas 83% é gerado pela ineficiência. Apesar desse cenário, o foco do controle no país ainda tem se limitado ao combate à corrupção, com a atuação de Tribunais de Contas, CGU e Ministério Público. Praticamente nenhuma instituição ou ação prática é voltada significativamente para a redução do desperdício.

A discussão dos processos que podem levar à ineficiência no setor público torna-se primordial, portanto, para entender os motivos que podem levar à má aplicação dos recursos públicos. O orçamento público é uma das principais ferramentas de organização do Estado e o principal documento de política dos governos, sendo essencial para a administração financeira dos recursos públicos (SILVA, CARVALHO, MEDEIROS, 2009, p.26; ALMEIDA & NEROSKY, 2006, p.19).

Atualmente existe uma intensa discussão mundial sobre o papel do orçamento, quando a sua própria finalidade tem sido questionada, sobretudo após os recorrentes déficits que o setor público no mundo todo vem atravessando: a crise fiscal que os Estados Unidos atualmente atravessam já chega a 11 trilhões de dólares, que representa 70% do PIB nacional, desencadeando uma ampla discussão sobre a função do orçamento (JOYCE, 2012).

A reforma do processo orçamentário dos países faz parte de um processo de reforma maior, que engloba diversos mecanismos de gestão pública, considerando o orçamento como um dos seus principais instrumentos de gestão. O orçamento tem sofrido enormes pressões para funcionar como uma ferramenta de controle, auxiliando

na restrição do aumento dos gastos e na implantação de maior eficiência e efetividade na aplicação dos recursos públicos (POLLITT & BOUCKAERT, 2011, p.77).

O setor público tem presenciado a evolução nos princípios de administração, com um movimento mundial conhecido como NPM – *New Public Management*, ou Nova Gestão Pública, que tem trazido para a gestão da *coisa pública* diversos conceitos de administração privada, como o foco no resultado ao invés do foco no processo, e a gestão eficiente de recursos (HOOD, 1995). Outra linha de discussão sobre a gestão dos recursos públicos é a literatura que discute o tamanho do Estado e as formas que os serviços públicos devem ser prestados à sociedade, além de discutir quais são os seus limites (BROADBENT & GUTHRIE, 2008).

As pressões internacionais para mudanças no orçamento ocorrem em razão da dimensão excessiva que o setor público atingiu em muitos países, sobretudo após a segunda guerra mundial, com a adoção do *welfare state* ou *estado social*, onde o Estado passou a prover aos cidadãos boa parte dos sistemas de ensino, saúde e assistência, causando necessidade de aumento na carga tributária e no nível de endividamento. Como consequência, começaram a surgir pressões para a implantação de mecanismos de controle e transparência dos gastos, além de melhoria na gestão dos recursos (ALMEIDA & NEROSKY, 2006).

O momento é propício para a discussão do papel do planejamento e do orçamento público, visto que os órgãos de normatização no Brasil como a Secretaria do Tesouro Nacional e o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), têm editado normas para a implantação de novas regras para a contabilidade aplicada ao setor público, com a convergência para as IPSAS (*International Public Sector Accounting Standard*), culminando na publicação de uma norma contábil específica para o planejamento – NBCT 16.3 Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil.

A edição de uma norma contábil versando sobre o planejamento público no Brasil é um caso atípico, visto que não existe paralelo nas normas internacionais de contabilidade. Mas a ligação indispensável entre os processos de planejamento e a contabilidade motivou o CFC para a inclusão de uma norma específica sobre o tema (FEIJÓ, 2013, p. 89).

Nesse mesmo sentido de reforma mundial da gestão pública, no caso do Brasil, considera-se também a existência de um movimento pela reforma orçamentária, que pede a substituição da Lei 4.320/64 com a implantação de novas regras orçamentárias e contábeis para o país (REZENDE, 2009), persistindo ainda uma carência de regulação

do Plano Plurianual, mesmo após a edição da LRF (GIACOMONI, 2004). As necessidades de reforma se justificam também pelo atual momento de descrédito que o orçamento público tem atravessado, onde tem havido uma supervalorização da fase da execução orçamentária, em detrimento da fase de elaboração orçamentária (REZENDE & CUNHA, 2013).

Com a promulgação da atual Constituição Federal em 1988, o país acompanhou a sua última reforma orçamentária, que trouxe diversas mudanças na organização do planejamento público ao definir o atual sistema de planejamento, que é composto por três instrumentos básicos: o Plano Plurianual de quatro anos, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária anual. A referida reforma teve como objetivo ampliar o horizonte temporal das escolhas orçamentárias e aumentar a transparência das decisões do uso do dinheiro público (REZENDE, 2009).

Até a promulgação da Constituição de 1988 e a aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal no ano 2000, salvo algumas iniciativas frustradas (CRUZ, 1992) de criação de um modelo de planejamento como o Plano Nacional de Desenvolvimento (PND) e o Orçamento Plurianual de Investimentos (OPI), os entes públicos se preocupavam basicamente com a elaboração de um orçamento para um ano, sem ter que despender esforços para planejar os serviços (*outputs*) a serem gerados: o planejamento resumia-se a calcular a previsão das receitas e a fixação das despesas que seriam executadas no próximo exercício.

As mudanças legais supramencionadas trouxeram evoluções, ao fazer com que os entes públicos comesçassem a realizar não apenas a previsão dos recursos orçamentários, mas também o planejamento dos produtos resultantes de seu planejamento. O reflexo das mudanças tem sido maior para os municípios se comparado à União e aos Estados, visto que com esse novo arcabouço legal os administradores municipais viram-se obrigados a elaborar planos de médio prazo a partir de um diagnóstico situacional prévio, que deve resultar em produtos mensuráveis para a população, e pela pouca estrutura no setor de planejamento dos municípios, a adequação ao novo modelo tem sido mais difícil, sobretudo ao considerar que apenas 14,85% dos municípios declararam conseguir associar despesas por atividade/projeto com o serviço entregue (SISTN, 2011).

Mesmo os entes já tendo adotado as novas ferramentas de planejamento, não se pode afirmar que a evolução legal recente tenha realmente evoluído o planejamento público no Brasil, pois a literatura mostra nas entidades que têm rendas garantidas,

como é o caso dos municípios brasileiros, o uso de novas tecnologias será menor, e poderão ser utilizadas para ganhar legitimação, e não necessariamente para a tomada de decisão (ZIMMERMAN, 1976).

Cada vez mais a sociedade tem cobrado dos governantes a aplicação dos recursos públicos com eficiência, efetividade e transparência. A cobrança se acentua ao se considerar a elevada carga tributária do país: no ano de 2010 o setor público brasileiro arrecadou 33,6% de tudo o que o país produziu, cujo montante é quase duas vezes maior do que economias emergentes como o Chile e o México (IFGF, 2010).

O orçamento público cumpre o objetivo de permitir o controle das finanças públicas, evitando que sejam executados gastos não previstos (SILVA, CARVALHO, MEDEIROS, 2009, p.220).

A legislação brasileira define que o processo de elaboração do orçamento¹ cabe ao Poder Executivo dos entes, que em nome dos cidadãos, e eleitos por esses, estabelece quais serão as políticas a serem mantidas ou criadas no próximo ciclo orçamentário. Os cálculos das estimativas de receita e despesa são informações privadas do Poder Executivo, e a informação que se torna pública é apenas a inserida no orçamento, que não necessariamente corresponde aos cálculos privados. Existe uma grande assimetria de informações entre o principal (sociedade) e o agente (Prefeito), e entre o Executivo e o Legislativo.

O agente (Prefeito), após aprovar seu programa de governo nas eleições, pode optar por mudar o programa para atender interesses políticos ou de alguns grupos de interesses (*moral hazard*²), no lugar de escolher seguir o interesse do principal (sociedade). Para isso pode elaborar orçamentos super ou subestimados para gerar espaços para acomodações futuras.

A imprecisão também pode advir de erros involuntários na estimação por falta de capacidade de planejamento. Nesse caso, o agente está sujeito a dificuldades técnicas e à racionalidade limitada no momento da elaboração do orçamento, que resultarão em erros de estimação.

Como os cálculos das estimativas são informações privadas, e existe baixa punição decorrente da imprecisão orçamentária e inexistem premiações para o

¹ O ciclo orçamentário pode ser dividido em quatro fases: a) elaboração e apresentação; b) autorização Legislativa; c) programação e execução; d) avaliação e controle (SANCHES, 1993)

² O risco moral (*moral hazard*), é uma forma de oportunismo que surge devido a existência de ações que não são facilmente observáveis dado o alto custo de monitoramento (MILGROM & ROBERTS, 1992, p. 167).

atingimento de uma melhor precisão, não existem incentivos para os agentes na precisão. A falta de incentivos na precisão diminui o interesse em investir recursos no setor de planejamento, que levará a perpetuação dos erros.

Uma vez elaborado o projeto de lei do orçamento público, cabe ao Poder Legislativo a sua discussão e aprovação, representando a sociedade. Nesse estágio existem diversas restrições legais e constitucionais que limitam a ação do Legislativo no papel de proposição de emendas. Mesmo com as limitações, cabe ao Legislativo efetuar a discussão e a aprovação do orçamento, além de autorizar ao Poder Executivo um percentual para abertura de créditos orçamentários durante a execução orçamentária (Lei 4.320/64, artigo 43), que deveria ser uma exceção, mas o que se verifica é a existência de altos percentuais de autorização, além da aprovação de autorizações genéricas para alterações no orçamento nos municípios.

A presente pesquisa tem como objetivo analisar o grau de imprecisão da estimação do orçamento público dos municípios brasileiros, e sugerir fatores que estariam associados a esse grau de imprecisão. Esses fatores estariam associados à intensidade de controle (externo, legislativo, interno e social) e à estrutura de planejamento existente no município (capacitação dos servidores). Ambos os fatores intensificariam a atenção dada à utilidade de adoção de novas tecnologias de gestão (*awareness*), e consequentemente reduziria o grau de imprecisão.

A imprecisão no orçamento afeta a credibilidade da informação perante a sociedade, o Controle Externo e dentro do próprio Governo, que passa a não utilizá-la para gestão, servindo o orçamento apenas para o registro *ex-post* da execução e apuração dos limites constitucionais. A imprecisão afeta diretamente duas das quatro qualidades básicas que o orçamento necessita para possuir credibilidade: o equilíbrio e a previsibilidade. E afeta indiretamente as outras duas qualidades, que são a compreensão e vitalidade democrática (REZENDE & CUNHA, 2013).

Para responder a questão de pesquisa, a imprecisão na estimação orçamentária dos municípios foi calculada, visando investigar fatores que estariam associados ao nível de imprecisão.

Para o cálculo da imprecisão a pesquisa adotou a metodologia proposta pelo Banco Mundial PEFA *framework* (Apêndice B), que permite analisar a credibilidade do orçamento e classificar os municípios em níveis de imprecisão.

O interesse pelo estudo do orçamento dos municípios se justifica pelo volume de recursos movimentado anualmente nessa esfera. A arrecadação dos municípios

brasileiros equivale a 25% de todos os recursos arrecadados no país, cujo montante supera o orçamento de países como a Argentina ou a soma do PIB de pelo menos 40 países (IFGF, 2010).

Como justificativa final para o estudo das alterações no orçamento, cita-se ainda a pouca transparência que essas alterações estão sujeitas, se comparadas à transparência dada ao orçamento inicial (ANESSI-PESSINA; SICILIA; STECCOLINI, 2012). Enquanto o orçamento inicial é amplamente divulgado e apresentado em audiências públicas, as alterações no orçamento acabam sendo realizadas por meio de leis específicas ou decretos, que não possuem regras gerais que determinem a sua ampla divulgação, e os mecanismos de publicidade que existem, como a publicação bimestral prevista na LRF, demonstram os orçamentos atualizados de forma sintética, que não permitem à sociedade uma visão detalhadas das alterações que foram realizadas no instrumento originalmente aprovados.

2 EVOLUÇÃO DO PLANEJAMENTO PÚBLICO NO BRASIL

2.1 Noções introdutórias

Para que se possa efetuar uma análise sobre a precisão do orçamento público nos municípios é necessário preliminarmente discutir e compreender o processo de planejamento como um todo, onde o orçamento está inserido.

O processo de planejamento público como é adotado hoje é um fenômeno típico do Século XX. A revisão da literatura apresenta alguns marcos sobre seu início. A ideia de planejar as atividades governamentais até alguns anos atrás era considerada utópica e até temerária, encarada até como atividade subversiva, chegando a estar ligada a revolucionários militantes (FRIEDMANN, 1959).

A Rússia começou a implantar um Sistema de Planejamento Nacional logo após a Revolução de 1917, com a criação de seu Conselho Econômico Supremo. O primeiro plano setorial foi divulgado em 1920. Foi uma ‘tentativa’ de plano, sem um detalhamento ou equilíbrio de setores. Em 1921 foi criada a GOSPLAN (Comissão do Planejamento - *Gossudarstvênnîi Komitet po Planirovâniû*), que passou a ser responsável pelo estabelecimento dos planos quinquenais soviéticos (LOPES, 1990, p.57). O primeiro plano quinquenal russo foi lançado em 1929 e rapidamente propagou-se para diversos países, inclusive para os países capitalistas (FRIEDMANN, 1959).

O segundo marco diz respeito à Grande Depressão de 1929, cujos efeitos desastrosos na economia mundial levaram ao surgimento de sérias dúvidas quanto à viabilidade de uma estrutura econômica eminentemente liberal. A partir da Grande Depressão, começam a surgir novas posições teóricas, onde o Planejamento começa a ter efetiva proeminência. Passa-se a admitir a possibilidade de intervenção na economia do país (FRIEDMANN, 1959).

O terceiro grande marco impulsionador do Planejamento foi a ocorrência da Segunda Guerra Mundial, pois a necessidade de mobilização total de recursos tanto humanos quanto materiais, assim como a sua alocação racional frente à multiplicidade de gastos absolutamente prioritários levou os países direta ou indiretamente envolvidos no conflito a estabelecerem um processo de planejamento central que pudesse enfrentar eficientemente tais desafios. Ao “Planejamento de Guerra”, seguiu-se o “Planejamento de Reconstrução” europeu, cabendo especial ênfase ao Plano Marshall, que exigia de cada país participante um plano abrangente de quatro anos com especificação dos recursos e sua utilização (FRIEDMANN, 1959).

A partir daí o Planejamento Público se espalhou praticamente por todo o mundo. A aceitação do planejamento foi razoável na Europa e nos Estados Unidos do pós-guerra. Quanto aos países pobres, o caminho para o Planejamento partiu diretamente das noções de desequilíbrios estruturais e ausência de respostas adequadas ao mecanismo de preços (FRIEDMANN, 1959).

Na América Latina, o impacto do progresso do Planejamento foi mais modesto e tardio, tendo havido maior ênfase em planos regionais e setoriais. A notar, todavia, uma forte corrente doutrinária, dentro da economia do desenvolvimento conhecida como “estruturalismo”, que teve seu berço conceitual na CEPAL (Comissão Econômica para a América Latina). Implantado em 1948 no Chile, a CEPAL patrocinou a publicação do influente trabalho “Introdução à teoria de Planejamento”, em 1955. Também muito importantes na América Latina foram a conferência de Punta Del Este, de 1953, e o Programa AID, que introduziram a maioria dos países a elaborar planos de médio prazo (3 a 5 anos), condição indispensável para o recebimento de doações e empréstimos a taxas favorecidas do Banco Mundial (LOPES, 1990)

Voltando a atenção para o Brasil, a partir de 1860, o país começa a experimentar algumas experiências pontuais de planejamento para resolver problemas específicos (Tabela 1), focando principalmente em programas relacionados à agricultura, transporte e desenvolvimento econômico, sendo que esses planos seguiam a mesma característica quinquenal apresentada na Rússia.

Tabela 1 - Experiências de planejamentos quinquenais no Brasil

Ano	Plano
1869	Plano Moraes sobre navegação no interior do país
1874	Plano Rebouças sobre a construção de ferrovias de ligação de portos ao interior
1881	Plano Bicalho, sobre a implantação de uma rede geral de comunicações
1939	Plano Especial de Obras Públicas e Aparelhamento da Defesa Nacional
1943	Plano de Obras e Equipamentos
1950/1954	Plano SALTE (saúde, alimentação, transporte e energia)
1956/1960	Programa de Metas
1963/1965	Plano Trienal de Desenvolvimento Econômico e Social
1964	PAEG: Programa de Ação Econômica do Governo
1967/1976	Plano Decenal de Desenvolvimento Econômico e Social
1968/1970	PED: Programa Estratégico de Desenvolvimento
1972/1974	I Plano Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
1980/1985	II Plano Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
1986-1989	III Plano Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social

Fonte: Elaborado a partir de Giacomoni (2008)

Essa cultura de implantação de planejamentos quinquenais ainda persiste no Brasil. Atualmente acompanhamos a execução do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC), que se encontra na segunda fase de execução: o PAC 1 (2007 a 2010) e o PAC 2 (2011 a 2014).

Apurar uma definição sobre planejamento não é uma tarefa fácil. Verifica-se na revisão da literatura sobre o tema, que ainda há certa confusão entre os termos planejamento e orçamento público. Apesar de parecerem sinônimos, orçamento e planejamento devem ser entendidos como sendo coisas distintas: o orçamento é uma das etapas do processo de planejamento. O planejamento deve ser visto como um processo maior, que pode assumir diversas dimensões: planejamento urbano, patrimonial, econômico, financeiro, de investimentos, social. O planejamento é o plano, aquilo que se deseja atingir, enquanto o orçamento é a materialização financeira do que foi planejado, traduzido em fontes de financiamentos (receitas) e aplicações de recursos (despesas) (TEIXEIRA, 1997).

O planejamento público é um termo ambíguo, que é utilizado de modo diferente e recebe definições de acordo com a área do conhecimento humano que está sendo situado (exatas, humanas e sociais) (TEIXEIRA, 1997).

O planejamento público pode ser entendido como um processo sistematizado através do qual poderemos dar maior eficiência a uma atividade para num prazo determinado alcançar um conjunto de metas estabelecidas (CARVALHO, 1978). Para o autor, o planejamento tem uma visão sistêmica, onde um conjunto de partes coordenadas entre si visam atingir um objetivo comum. Podemos definir planejamento ainda como sendo um processo que estabelece objetivos, define linhas de ação e planos detalhados para atingi-los e determina os recursos necessários à consecução dos mencionados objetivos (LOPES, 1990).

A definição formal apresentada pela NBCTSP 16.3 (Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao setor Público) traz o planejamento público como:

“Um processo contínuo e dinâmico voltado à identificação das melhores alternativas para o alcance da missão institucional, incluindo a definição de objetivos, metas, meios, metodologia, prazos de execução, custos e responsabilidades, materializados em planos hierarquicamente interligados”.

Alguns pontos são comuns nas diversas definições sobre planejamento público, e merecem destaque: o planejamento possui uma visão sistêmica e deve se pautar sempre em objetivos pré-estabelecidos que sejam baseados em um diagnóstico

preliminar. Dessa forma, o planejamento traz à luz a condição atual da realidade que se deseja atuar e qual o cenário desejado.

O planejamento público, por ser um instrumento sobretudo político, deve refletir o direcionamento político do atual governo. Como o prefeito foi eleito pelo povo utilizando-se de uma plataforma política de governo, essa deveria materializar-se em programas e ações orçamentárias, sendo inserido no planejamento formal do município, o que nem sempre ocorre. Ressalta-se nesse ponto, que inexistente legislação brasileira que determine que as promessas de campanha sejam incluídas obrigatoriamente no planejamento dos entes.

O planejamento público pode ser classificado de formas diferentes segundo a literatura. Quanto ao prazo, pode ser classificado como sendo de curto, médio e longo prazo. O de curto prazo, que é o planejamento tipicamente de um ano, é conhecido como “plano operacional”, que procura adaptar e ajustar as realidades do dia a dia. O de médio prazo dura normalmente de 4 a 5 anos, e é em geral o documento sobre o qual se assentam as políticas econômico-sociais dos países que adotam o processo. Por fim, o de longo prazo, com duração acima de 10 anos, apresentam cenários ou perspectivas desejáveis e que deverão ser materializados por instrumentos e recursos definidos nos planos de médio e curto prazos (LOPES, 1990).

Quanto ao grau de comando o planejamento pode ser classificado como *impositivo*, que é aquele onde os gastos previstos no orçamento tornam-se de execução obrigatória, sendo muito comum em economias centralizadas como eram os países da Europa Oriental, ou *indicativo (ou autorizativo)*, que é aquele onde a efetivação das despesas não é obrigatória só pelo fato de estarem projetadas no orçamento, sendo aplicável às economias ditas “de mercado” – França, Brasil, etc. (LOPES, 1990).

Pode ainda ser classificado quanto à base teórica em: racional-sinótico, que vincula o planejamento a um conjunto de procedimentos e métodos concebidos de maneira a coletar e organizar informações e utilizá-las objetivando a tomada de decisões de forma mais racional possível. As atividades principais nesse tipo de planejamento são: (i) Fixação de objetivos operacionalizáveis, bem como os pesos relativos de cada objetivo, de forma a permitir a sua hierarquização; (ii) Preparação de um conjunto de alternativas ou opções viáveis; (iii) Estimativa para cada opção dos custos e benefícios aplicáveis; (iv) Cálculo da expectativa referente a cada alternativa, de forma a chegar-se ao custo de benefício líquido em unidades de utilidade por alternativa; (v) Comparação

das expectativas aferidas acima e identificação e seleção final da(s) que apresentar(em) maior expectativa líquida.

Um grande exemplo desse modelo ficou conhecido como modelo Tinbergen, que garantiu-lhe o prêmio Nobel, tendo sido utilizado pela Holanda e pela ONU (LOPES, 1990).

2.2 Marcos que trouxeram evolução para o planejamento Público

Para a compreensão do estado atual do orçamento público do país, preliminarmente é necessário discutir alguns marcos recentes que trouxeram evoluções para o processo de planejamento, onde o orçamento está inserido. Um marco pode ser entendido como sendo uma fronteira, um limite, ou um sinal de demarcação (MICHAELIS, 2013). Dessa forma, o objetivo desse tópico é apresentar os marcos que contribuíram para a recente evolução do uso do planejamento no setor público como ferramenta de apoio à gestão pública.

O orçamento público no Brasil passou por diversas regulamentações legais que foram consolidadas na Lei 4.320 em 1964, que trouxe a ‘formatação’ de como o orçamento público deve ser elaborado. A lei define os relatórios que devem compor a proposta de lei do orçamento anual; regras da execução orçamentária, tanto para a despesa quanto para a receita, além de disciplinar os relatórios anuais de acompanhamento orçamentário (GIACOMONI, 2008). Um principais objetivos da Lei 4.320/64 foi realizar uma consolidação das diversas legislações sobre orçamento que existiam esparsas na época (ROCQUE, 1963).

Como iniciativa de planejamento, a Lei 4.320/64 trouxe a exigência de elaboração de um Orçamento Plurienal de Investimentos (OPI), que tinha a abrangência de um triênio para todas as despesas de capital, com uma revisão anual. O OPI deveria ser elaborado em consonância com outro instrumento de planejamento chamado Plano Nacional de Desenvolvimento (PND). Devido ao seu aspecto genérico, esses instrumentos de planejamento caíram em descrédito e chegaram inclusive a ficar esquecidos nos anos 80 (CRUZ, 1992).

A partir de 1964 o país passou por muitos anos sem grandes avanços na área de planejamento público, experimentando apenas alguns planos quinquenais no âmbito federal, mas poucas iniciativas no plano municipal (LOPES, 1990).

Os orçamentos por sua vez, eram vagos e imprecisos, sem grandes preocupações em adotar algum tipo de vinculação de receitas a despesas, ou com o equilíbrio orçamentário (COSTA, 1971).

A Constituição Federal no ano de 1988 inova ao criar o atual modelo de planejamento público do país, com a introdução do Plano Plurianual (PPA) e da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), além da manutenção do Orçamento anual (LOA), que manteve as mesmas regras de elaboração dada pela Lei 4.320. Pela primeira vez, a lei maior dá inequívoco destaque ao planejamento visando o desenvolvimento nacional equilibrado (GIACOMONI, 2004).

A adoção dos novos instrumentos de planejamento público não foi imediata pelos entes. O período que se seguiu à promulgação da Constituição foi marcado por uma grande instabilidade financeira em decorrência da alta inflação que o país atravessou, que prejudicou a implantação imediata dos novos mecanismos. Também contribuíram para o atraso na implantação efetiva das novas regras a instabilidade política que o país atravessou durante o Governo Collor no período de 1990 a 1992 (REZENDE, 2009).

Mesmo com a chegada da estabilidade econômica atingida no ano de 1994 com o Plano Real, não houveram ganhos imediatos na qualidade do planejamento, visto que as medidas adotadas para sustentar o ajuste fiscal acrescentaram novas distorções que refletiram no processo orçamentário (REZENDE, 2009).

Faltava regulamentação legal dos novos instrumentos constitucionais, faltavam modelos e havia dificuldade na compreensão dos conceitos e das novas regras. Como havia pouca estrutura na área de planejamento, a assimilação da nova metodologia não foi uma tarefa simples, sobretudo para os municípios. Na falta de uma lei complementar disciplinadora, muitos municípios deliberadamente deixaram de atender à elaboração dos instrumentos de planejamento, alguns inclusive apoiados em entendimentos de órgãos de Controle Externo (GIACOMONI, 2004). No ano de 1999, 250 municípios não tinham iniciado a edição anual da LDO, e 750 municípios ainda não possuíam um PPA como determinava a Constituição Federal desde 1988 (IBGE, 1999).

Foi somente no ano 2000 com a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF – Lei Complementar 101/00), que o processo começou a evoluir, devido à definição dos instrumentos de planejamento que a Constituição havia criado. A LRF trouxe capítulos específicos para o Planejamento Público e definiu o conteúdo mínimo que o Plano Plurianual e a Lei de Diretrizes Orçamentárias deveriam possuir, porém, em

alguns pontos ainda restou carência reguladora, não tendo sido totalmente cobertos pela LRF, como a definição da integração entre os planos, os prazos e a articulação do planejamento entre os entes da Federação (GIACOMONI, 2004).

As mudanças trazidas pela LRF foram profundas. Foram criados mecanismos fiscais a serem tratados pela LDO de cada ente; houve uma determinação pela participação popular no processo de elaboração do planejamento, além da determinação de um planejamento de médio prazo (PPA) que deveria estabelecer previamente as metas da Administração para os investimentos e as despesas continuadas.

As dificuldades iniciais para os municípios após a LRF foram grandes. Existiam muitas incertezas, e os municípios não estavam preparados para assumir essa tarefa, e a assimilação da nova metodologia proposta não foi imediata. Isso se observa pela análise das primeiras Leis de Diretrizes Orçamentárias e Planos Plurianuais aprovados, que não atendiam plenamente as novas regras. Toma-se como exemplo o PPA para o período de 2002 a 2005 do município de São Paulo (Lei Municipal 13.257/2001), que utilizava metas e indicadores genéricos que tornava praticamente impossível acompanhar sua execução (Tabela 2).

Tabela 2 - Exemplos de metas e indicadores do PPA de 2002 a 2005 do município de São Paulo

Ação	Meta	Indicador
Revitalização dos Centros de Bairros	Promover a ação Inter secretarial no atendimento de problemas relacionados à revitalização dos centros de bairros	Qualidade de vida nos bairros
Pequenas intervenções locais	Pequenas obras feitas pelas Administrações Regionais visando melhorar a qualidade de vida nos bairros	Qualidade de vida nos bairros
Fundo do Meio Ambiente	Implementação e ampliação das atividades do fundo para melhoria da qualidade ambiental	Qualidade ambiental
Planejar e implementar a requalificação de áreas públicas e de imóveis particulares	Melhorar a qualidade de vida local	Projeto concluído
Reurbanizar o centro atraindo investimentos e novos empreendimentos	Tornar o centro atrativo	Projeto concluído
Eliminar pontos críticos do sistema viário do município	Melhoria do sistema viário	Qualidade do trânsito

As dificuldades iniciais também puderam ser observadas nos primeiros planos do Governo Federal. O primeiro PPA Federal (Lei Federal nº 8.173, de 30 de janeiro de 1990 – período de 1991 a 1995) parecia mais um discurso de campanha do que um documento indicativo (para a iniciativa privada) e normativo (para a administração pública) sobre o que estava sendo planejado (SANCHES, 1993).

Iniciativas foram tomadas pelo Governo Federal para que os entes pudessem compreender o novo modelo de planejamento, como a própria LRF prevê em seu artigo

64: a Secretaria do Tesouro Nacional recebeu a qualificação de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal (Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001) e assumiu o papel de emissão de atos normativos previstos na LRF (artigo 50, §2º), iniciando em 2002 a edição anual de manuais de orientação³, abrangendo os conteúdos dos Anexos de Metas e Riscos Fiscais a serem aprovados na LDO dos entes, incluindo as orientações para publicação bimestral e quadrimestral dos relatórios fiscais.

Para o auxílio na elaboração do PPA, no ano de 2001 foi publicado pelo Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão em conjunto com o BNDES um manual para auxiliar os municípios na compreensão dos novos instrumentos (BNDES, 2001).

No caso do Estado de São Paulo, um marco fundamental na evolução do planejamento foi a publicação no ano de 2005 de três manuais básicos sobre a elaboração do planejamento público (TCE-SP, 2005). Os documentos de orientação trouxeram para os municípios paulistas uma visão mais clara de como deveriam ser elaborados os programas governamentais, que tinham que passar a contar com indicadores, e as ações deveriam passar a contar com metas físicas resultantes das ações governamentais, além de definir metas fiscais para o exercício.

Os manuais de orientação forneceram alguma ajuda aos municípios, mas ainda faltava um ingrediente essencial para a evolução do planejamento: o *enforcement* por parte dos controles externos. Dessa forma, o próximo marco para a evolução no planejamento começa a surgir no ano de 2008 com a informatização da coleta dos dados pelos Tribunais de Contas. A partir desse ano, o acompanhamento do planejamento passou a ser feito eletronicamente, tornando muito mais eficiente o acompanhamento.

Existem ao todo no país 33 Tribunais de Contas, sendo que desses, 22 são responsáveis tanto pelas contas dos Estados como dos municípios, e quatro Estados possuem Tribunais de Contas exclusivos para os municípios. Por fim, existem dois Tribunais com fiscalização exclusiva das capitais (Rio de Janeiro e São Paulo).

Cada um dos Tribunais de Contas possui um nível de informatização de seus controles em relação aos jurisdicionados, sendo que a informatização dos Tribunais se intensificou com a criação do Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios Brasileiros (PROMOEX), que é um

³ A STN desde 2002 publica anualmente manuais atualizados de orientação sobre os Anexos de Metas e Riscos Fiscais, Gestão Fiscal, Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), além de divulgar manuais sobre a contabilidade aplicada ao setor público (MCASP).

projeto financiado pelo BID – Banco Interamericano de Desenvolvimento (PROMOEX, 2013).

Com a criação do PROMOEX em 2005, a informatização da fiscalização e da auditoria dos controles externos que já tinha se iniciado a partir do ano 2000 se intensificou e teve grande evolução, culminando na captura de diversos dados dos municípios de forma eletrônica (Tabela 3).

Tabela 3 - Nível de Informatização dos Controles Externos em 2012

Tribunal de Contas	Estado	Planejamento	PPA	LDO	LOA	Registro contábeis	Execução orçamentária	Gestão Fiscal	Atos relativos à pessoal	Licitações, contratos e	Obras	Controle processual e	Soluções para controle social
TCE	AC	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	-	-	-	SIM	-
TCE	AL	-	-	-	-	-	-	SIM	-	SIM	-	SIM	-
TCE	AM	-	-	-	-	SIM	SIM	SIM	SIM	-	SIM	-	-
TCE	AP	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
TCM	BA	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
TCE	BA	-	-	-	-	-	SIM	-	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
TCM	CE	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
TCE	CE	-	-	-	-	-	SIM	-	SIM	SIM	-	SIM	-
TC	DF	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	-	SIM	SIM	-
TCE	ES	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
TCM	GO	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	-	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
TCE	GO	-	-	-	-	SIM	SIM	-	-	SIM	SIM	SIM	SIM
TCE	MA	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
TCE	MG	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	-	SIM	SIM	SIM
TCE	MS	-	-	-	-	-	-	SIM	SIM	-	-	SIM	-
TCE	MT	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
TCM	PA	SIM	-	-	SIM	SIM	SIM	SIM	-	SIM	-	SIM	-
TCE	PA	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	-	SIM	SIM	SIM	-	SIM
TCE	PB	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
TCE	PE	-	-	-	-	-	-	-	SIM	SIM	-	SIM	-
TCE	PI	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	-	-	SIM	SIM	SIM	-
TCE	PR	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	-	SIM
TCE	RJ	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	-
TCM	RJ	-	-	-	-	SIM	SIM	SIM	SIM	-	SIM	SIM	-
TCE	RN	-	-	-	-	-	SIM	SIM	-	SIM	SIM	SIM	-
TCE	RO	-	-	-	-	SIM	SIM	SIM	-	SIM	-	SIM	-
TCE	RR	-	-	-	-	-	SIM	SIM	-	-	SIM	SIM	-
TCE	RS	-	-	-	-	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
TCE	SC	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	-
TCE	SE	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
TCE	SP	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	-	-	SIM	SIM
TCM	SP	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	-	-	SIM	-	SIM	-
TCE	TO	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM

Fonte: ATRICON – Associação dos Tribunais de Contas

Apenas cinco Tribunais de Contas não possuíam nenhum tipo de informatização no ano de 2012 (AP, ES, MA, PB, SE). Entre os dados capturados pelos Tribunais encontram-se dados de planejamento, com 16 Tribunais de Contas coletando esse tipo de informação até 2012. A informatização dos controles externos exigindo a

prestação de contas eletrônica das peças de planejamento tem efeito catalizador sobre o planejamento dos municípios, visto que a cobrança ocorre sobre tanto sobre o que foi planejado quanto sobre o que foi executado, exigindo justificativas pelo não atingimento de objetivos que haviam sido inseridos no planejamento. Além disso, a informatização dos Tribunais amplia a transparência e o controle social, visto que os dados são disponibilizados para a sociedade.

Tabela 4 - Apresentação dos ciclos orçamentários dos municípios

Período	Descrição do ciclo orçamentário	Nível de desenvolvimento do planejamento
1988 a 1989	Período pós-Constituição: transição para o novo modelo de planejamento.	Baixo nível de planejamento. Nenhuma cobrança dos controles e nenhuma informatização.
1990 a 1993 1994 a 1997 1998 a 2001	Primeiros ciclos completos do planejamento público no país. A Constituição Federal havia criado os três instrumentos de planejamento público, mas os entes ainda assimilavam os novos conceitos. Em 2000 a LRF definiu o conteúdo mínimo para o PPA e a LDO.	A elaboração do PPA e da LDO foi feita sem grande rigor metodológico e técnico. Havia questionamentos por parte de Estados e Municípios sobre a obrigatoriedade do PPA e LDO sem uma regulamentação legal. Praticamente não houve cobrança do controle externo sobre o planejamento. Os softwares de planejamento ainda não atendiam às novas regras, o desenvolvimento foi feito em processadores de texto, de forma genérica.
2002 a 2005	1º ciclo de planejamento completo pós LRF. A STN inicia a divulgação de modelos de demonstrativos de metas e riscos fiscais. No ano de 2007 a STN publica o Manual das Receitas Públicas e o Manual das Despesas Públicas – 1ª edição. Os softwares de planejamento ainda não estavam adequados às exigências legais.	Com o surgimento da LRF, os municípios passam a conhecer o conteúdo mínimo necessário ao PPA e à LDO. Nesse período o planejamento ainda estava no período embrionário, decorrente da baixa cobrança do controle externo e pelas dificuldades estruturais dos entes, como a falta de softwares adequados. O período ainda foi marcado por incertezas sobre os novos instrumentos de planejamento, gerando planos genéricos.
2006 a 2009	1º ciclo orçamentário após a publicação dos manuais de elaboração do planejamento por parte do TCE-SP. Em 2008 começa a surgir a informatização do controle externo, que passa a coletar também os dados de planejamento. O período é marcado pela evolução dos softwares dos entes, que se adéquam às novas exigências.	O ciclo de planejamento 2006-2009 já começa a ser elaborado pelos municípios com a nova metodologia. Os controles externos se informatizam e passam a coletar os dados eletronicamente: é o primeiro ciclo de planejamento da era moderna. O planejamento começa a ser divulgado eletronicamente de forma detalhada para a sociedade.
2010 a 2013	1º ciclo orçamentário completo após a informatização do controle externo	Com a informatização do controle externo e o início da análise do planejamento como um dos pontos da gestão, os entes passam a elaborar planejamentos já com preocupações em estabelecer as metas fiscais e com medidas de desempenho (indicadores nos programas e metas físicas nas ações). Os softwares de planejamento dos entes continuam evoluindo, e o planejamento público começa a ser considerado na elaboração das políticas públicas.

Fonte: elaborado pelo autor

Após o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal ocorreram apenas três ciclos orçamentários completos para os municípios, sendo que o nível de adequação dos municípios às novas regras trazidas pela conjugação entre a Constituição/LRF não pode ser entendido como sendo um processo de implantação imediata, em virtude da falta de estrutura e da necessidade de maturidade do processo como um todo (Tabela 4).

Considerando o tempo necessário ao processo de amadurecimento e de estruturação necessário, a tabela 4 procura mostrar que o atual modelo de elaboração do planejamento público é relativamente recente para os municípios do país, sobretudo em decorrência da necessidade de estruturação do setor responsável pelo planejamento, como a contratação e capacitação de pessoal e a necessidade de adequação dos softwares: os municípios estão apenas no 4º ciclo pós-LRF, e no 2º ciclo ocorrido após o início de informatização dos controles externos.

Ao analisar a evolução do processo orçamentário no âmbito municipal, propõe-se a existência de quatro fases distintas: (i) *fase orçamentária tradicional*; (ii) *fase pós-constitucional*; (iii) *fase de adequação* e (iii) *fase inicial do orçamento por resultados* (Figura 1).

Figura 1 – Linha do tempo do Planejamento após a lei 4,320

A *fase orçamentária tradicional* compreende o período entre a edição da Lei 4320/64 e a promulgação da Constituição Federal. Nela, o planejamento visava apenas a estimativa do orçamento do ano seguinte, com a previsão de receitas e fixação das despesas, com poucas preocupações com os resultados.

Na *fase pós-constitucional*, mesmo após as mudanças no ciclo do planejamento promovidas pela Constituição, ele permaneceu genérico e sem a cobrança de resultados

físicos, visando apenas o atendimento aos limites legais. Nessa fase os softwares dos municípios não estavam adequados às mudanças, e havia baixa cobrança pelos controles externos, com pouca orientação sobre como fazer o planejamento.

Na *fase de adequação*, período ocorrido entre a edição da LRF em 2000 até 2005, os softwares de planejamento dos municípios são atualizados para auxiliar na geração das novas informações, e ocorre o início do detalhamento das ações, com a fixação de *outputs* (metas físicas). Nesse período dá-se o início da cobrança informatizada do planejamento pelo controle externo em alguns estados. A edição da LRF trouxe evoluções no processo de estimação no orçamento. Uma de suas consequências foi a melhora na eficiência da previsão comparando-se com o período anterior ao advento da lei (SCARPIN & SLOMSKI, 2005).

Por fim, na *fase inicial do orçamento por resultados*, de 2006 em diante, começa a adoção de indicadores para os programas de governo e amplia-se a utilização de metas físicas para as ações. Nesse período ocorre a ampliação da cobrança de forma informatizada pelos controles externos nos Estados.

2.3 Ciclo atual do planejamento Público no Brasil

Para a discussão do orçamento público, é necessária uma compreensão do processo orçamentário do país onde ele é uma das ferramentas de planejamento. O planejamento público básico dos municípios é formado pelo conjunto dos seguintes instrumentos legais: Plano Diretor (Lei Federal 10.257/2001), Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Orçamento Anual (LOA).

Ressalta-se preliminarmente que o planejamento público no Brasil é autorizativo. Assim, as ações incluídas nos instrumentos de planejamento não são de execução obrigatória.

A legislação determina a realização de audiências públicas na fase de elaboração e de aprovação dos instrumentos de planejamento (LRF, art. 48, Estatuto das Cidades, art. 44). Porém esse instrumento de participação popular ainda cumpre apenas um caráter simbólico e cerimonial na maioria dos municípios, com baixa adesão da população (SANDER & PEDRALLI, 2013)

O atual estágio de evolução do planejamento municipal no Brasil pode ser observado pela existência de planos básicos exigidos por lei sendo revisados. Perto de 30% dos municípios declararam estar revisando seu Plano Diretor no ano de 2012, o que demonstra a preocupação atual dos municípios com os seus instrumentos de

planejamento, ainda mais se for considerado que 617 municípios que não possuem obrigatoriedade legal possuem tal instrumento, e que desses, 127 declararam estar atualizando-o em 2012 (Tabela 5).

Tabela 5 - Plano Diretor

Análise	Sim		Não		Não se aplica	N
	N	%	N	%		
Existência de Plano Diretor	2.659	47,8	2.909	52,2		5.568
O município está revendo o Plano Diretor?	787	29,6	1.872	33,6	2.909	5.568
Municípios não obrigados que possuem Plano Diretor	617	25,2	1.833	74,8		2.450
Municípios não obrigados revendo o Plano Diretor	127	20,6	490	79,4		617

Fonte: Elaborado a partir dos dados do IBGE (2013)

O Plano Diretor é um instrumento de planejamento urbano criado pela Lei 10.257/2001 que deve ser elaborado de forma obrigatória apenas por municípios acima de vinte mil habitantes, ou que sejam integrantes de regiões metropolitanas ou de especial interesse turístico, além de municípios que estejam em área suscetíveis a empreendimentos com grande impacto ambiental (Lei 10.257/2001 – Estatuto das Cidades, artigo 41). Tal instrumento deve direcionar a política urbana dos municípios, e deve pautar o desenvolvimento dos demais instrumentos de planejamento (PPA/LDO/LOA).

O Plano Diretor é parte integrante do processo de planejamento municipal, devendo o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e o orçamento anual incorporar as diretrizes e as prioridades nele contidas (Lei 10.257/2001, artigo 40).

Os municípios devem elaborar um planejamento de quatro anos no primeiro ano do mandato do Prefeito, que deve conter todas as previsões de investimentos, além de conter os programas de duração continuada. Esse planejamento é chamado de PPA – Plano Plurianual, e deve ser composto de indicadores para os programas de governo, de forma a permitir à sociedade acompanhar o andamento do planejamento. Essa peça de planejamento deve ainda apresentar as fontes de financiamento necessárias para a execução dos programas ali inseridos (Constituição Federal, art. 165, I).

A partir do PPA, o ente deve elaborar o próximo instrumento de planejamento, chamado de LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias, que serve para priorizar todos os programas e ações de governo que haviam sido criados no PPA, além de se estabelecer metas fiscais para o ente, que deverão ser acompanhadas quadrimestralmente por audiências públicas junto à população (Constituição Federal, art. 165, II; Lei de Responsabilidade Fiscal, art. 48).

Por fim, o ente deve elaborar a Lei Orçamentária anual - LOA, que é o instrumento que deve detalhar em receitas e despesas orçamentárias os programas e ações que haviam sido criados no PPA e priorizados na LDO, e cujo detalhamento deve estar de acordo com a Lei federal 4.320/64 (Constituição Federal, art. 165, III).

A iniciativa de elaboração de todos os instrumentos de planejamento é de competência exclusiva do Poder Executivo, com a aprovação sendo de competência do Poder Legislativo, após discussão e proposição de emendas. Os instrumentos de planejamento devem ser hierarquicamente interligados e devem possuir compatibilidade entre si. Assim, todo programa para ser inserido e executado pela LOA deve ter sido criado pelo PPA e priorizado pela LDO. Da mesma forma, o PPA não poderá definir programas de governo que sejam incompatíveis com o Plano Diretor do município.

3 EVOLUÇÃO DO ORÇAMENTO PÚBLICO NO BRASIL

3.1 Noções introdutórias

A palavra orçamento está ligada ao termo italiano *orzare* e aos termos latinos *ordior*, *orsus sum*, *ordiri*, que tem o significado de planejar, calcular (PINTO, 1956). O orçamento é o instrumento pelo qual as políticas públicas que foram planejadas através dos demais instrumentos se concretizam em ações para a sociedade. Ele pode ser entendido como sendo um plano de ação expresso em termos financeiros (MUNOZ, 1958).

A falta de separação das despesas gerais (em um Estado monárquico não existe isoladamente o conceito de despesas públicas) das despesas da nobreza ocorria praticamente em todas as nações monárquicas. No ano de 1217 na Inglaterra, os desmandos do Rei, que gastava livremente e se financiava através da criação de impostos contra a população culminou em uma revolta dos barões e da Igreja, que obrigou o Rei João Sem Terra a publicar uma carta conhecida como Carta Magna, em que declarava que nenhum novo tributo seria lançado sem o consentimento do conselho geral do reino, *“a não ser para resgate da nossa pessoa, para armar cavaleiro nosso filho mais velho e para celebrar, mas uma única vez, o casamento da nossa filha mais velha; e esses tributos não excederão limites razoáveis.”* (COMPARATO, 1999). Percebe-se que a carta trouxe certa limitação dos gastos na criação de tributos, mas não teve a preocupação em limitar os gastos pessoais da família real, que continuaram a compor o orçamento.

No Brasil também não era diferente, e os orçamentos iniciais não separavam os gastos da corte e da família real dos gastos relacionados às políticas públicas (utilizamos esse termo, mas o conceito de políticas públicas mal existia à época). Isso se observa ao se encontrar no orçamento imperial gastos de 92:000\$000⁴ com uma baixela de presente para o segundo casamento de D. Pedro I ou gastos com uma viagem do Imperador para Minas no valor de 60:000\$000. Só a família imperial gastava cerca da sexta parte de toda a renda do país, e concorria com cerca da metade para a cifra do déficit do orçamento (BOTAFOGO, 1890).

Comparando-se os gastos com a família imperial em relação aos gastos com outras despesas públicas, verifica-se que os valores destinados à corte eram

⁴ Notação monetária da época – contos de réis

desproporcionais aos direcionados à população. Toma-se como exemplo os gastos com a educação dos três príncipes no orçamento do ano de 1827, que custou para os cofres públicos 10:304\$000 em um ano, comparando-se com os gastos da instrução do povo da Província de Santa Catharina que custou no mesmo ano 1:562\$000. Ou seja, aplicou-se para a educação de toda a população da Província de Santa Catarina pouco mais de 15% do aplicado na educação dos filhos dos imperadores (análise do autor, elaborado a partir de BOTAFOGO, 1890).

O orçamento público pode ser analisado sob quatro aspectos básicos: pode ser enquadrado como um documento político que descreve e articula mudanças políticas e seus impactos; pode ser visualizado como um guia operacional que providencia dados para comparação com passado operacional, servindo inclusive como ferramenta de mensuração de desempenho; pode ser um plano financeiro que consolida as operações e seus financiamentos; por fim, pode ser um dispositivo de comunicação com os cidadãos, que apresente as escolhas políticas e fiscais (GUESS & LELOUP, 2010, p. 22 e p. 236).

Estudos sugerem que o desenho do processo orçamentário tem influência considerável no desempenho fiscal dos governos, e que também têm reflexo nas decisões políticas. Dessa forma, o orçamento não só recebe as influências dessas decisões, como também as influenciam (EHRHART et al, 2007, p. 280).

O orçamento público pode ser uma fonte de análise de um governo, fornecendo indícios sobre o montante de recursos transferidos da sociedade ao estado através do seu sistema tributário, permitindo ainda analisar quanto está sendo gerado de retorno através de investimentos e serviços públicos ofertados em relação à carga tributária. Outras análises podem ser feitas através do orçamento, como a análise do nível de endividamento, que pode ser conhecido através do serviço da dívida (GUESS & LELOUP, 2010).

O orçamento é uma das principais ferramentas de gestão, sendo utilizado tanto por empresas quanto pelo setor público, mas nessa área o seu uso é relativamente recente, visto que começou a ser utilizado nas cidades americanas no ano de 1906, tendo servido a cidade de Nova York como modelo para as demais cidades (SANDARS & LINDARS, 1912). O início do século 19 foi marcado por um movimento nos Estados Unidos que ficou conhecido como a “*era progressiva*”, que foi quando organizações civis da cidade de Nova York se organizaram para se rebelar contra os governos corruptos e ineficientes que existiam naquela época, e fundaram a NML - *National*

Municipal League, que assumiu um papel de destaque no cenário nacional. A NML desenvolveu diversas propostas de reformas estruturais para serem implantadas nos municípios, e o orçamento foi uma das principais ferramentas implantadas (FLEISCHMAN & MARQUETTE, 1986).

O orçamento passou a ser exibido à população, o que rapidamente ganhou grande apelo popular. A população de Nova York passou a acompanhar onde os recursos públicos eram gastos, e em muitos casos levaram um choque. Rapidamente a novidade se alastrou nos demais municípios americanos (FLEISCHMAN & MARQUETTE, 1986).

Inicialmente o orçamento público não tinha uma padronização de classificação de despesas e de receitas, impedindo uma comparabilidade entre os municípios. A academia começa então a discutir a necessidade de uma padronização de classificação orçamentária (SANDARS & LINDARS, 1912)

O orçamento público está diretamente relacionado à ideia de orçamento-programa, que é a metodologia atual de elaboração dos orçamentos no Brasil. Essa metodologia de planejamento surgiu por volta de 1915 nos Estados Unidos com o nome de *performance budget*, e foi amplamente difundida na literatura americana em decorrência de uma recomendação da primeira comissão *Hoover* em 1949, e rapidamente exportada para os demais países. Ela coloca ênfase nos resultados a serem alcançados a partir de objetivos pré-estabelecidos em programas governamentais (MACHADO & PINTO, 1968). O primeiro orçamento a adotar essa metodologia foi o orçamento dos Estados Unidos para os exercícios de 1950/1951 (DIAMONT, 2006).

No caso do Brasil, a adoção de orçamento por programas foi inicialmente introduzida pela Lei 4.320/64, que cita classificações por programas em diversos artigos, tais como no parágrafo único do artigo 20, o número IV do artigo 22, os artigos 23, 27 e 48, nas alíneas a e, por fim, no artigo 49. Mas a referida lei, apesar de possibilitar a classificação do orçamento por programas, não implementou no país plenamente os conceitos de *performance budget*, cujo princípio básico é o de perseguir objetivos previamente estabelecidos, agrupados em programas de governo. Na verdade, a Lei 4.320 permitia classificações por programas, mas que não pode ser confundida com a técnica de orçamento chamada de “orçamento-programa” criado pela *Comissão Hoover* (MACHADO, 2012).

A Lei 4.320/64, apesar de não determinar em seus mandamentos a elaboração de orçamentos baseados em diagnósticos prévios organizados em programas, permitia a

sua elaboração, inclusive prevendo o estabelecimento de unidades de medida para cada atividade (MACHADO, 2012). No âmbito federal, o decreto-lei 200/67 determinou a elaboração dos orçamentos Federais utilizando-se da metodologia de orçamento-programa (artigo 7º).

A Lei 4.320/64 trouxe uma relação padronizada de programas e subprogramas de governo, sobre o qual o orçamento deveria ser elaborado. A utilização dessa classificação padronizada durou até o ano de 1999, quando a classificação das despesas foi alterada pela Portaria 42 publicada pelo extinto Ministério de Orçamento e Gestão (MOG), que passou a vigorar no ano de 2002 para os municípios. A referida portaria é de extrema importância para o planejamento público, pois remeteu a criação dos programas governamentais aos entes, no lugar de utilizar uma classificação pré-definida. A partir desse ponto, os entes passaram a definir quantos programas seriam executados, o nome de cada programa, os objetivos, público alvo e as suas metas ou indicadores. Dessa maneira, o planejamento passou a ser elaborado a partir de um diagnóstico prévio da situação, e estabelecendo as metas a serem atingidas, se aproximando do conceito de *performance budget* (STN, 2012).

Existe certa confusão de terminologias nas publicações relacionadas ao “orçamento-programa”: encontram-se termos como “orçamento de desempenho”, “Sistema de Planejamento, Programação e Orçamentação (*Planning, Programming, Budgeting System – PPBS*)”; “orçamento por produtos”, mas o conceito básico do planejamento voltado a resultados é se efetuar o planejamento voltado aos outputs e não aos inputs (DIAMONT, 2006).

Nesse sentido, a Lei 4.320/64 exerceu o papel de determinar a classificação do orçamento por meio de programas, mas foi apenas na última década que o país de fato implementou tal metodologia, que hoje é adotada por todas as esferas no país, fazendo com que o orçamento seja elaborado a partir de um diagnóstico, e definindo metas físicas para cada tipo de gasto incluído no orçamento, além de indicadores de acompanhamento.

Todos os gastos públicos devem obrigatoriamente passar pelo orçamento (Lei 4.320/64, art. 60). Os gastos públicos são agrupados por programas governamentais, que devem possuir objetivos e metas, além de possuir indicadores de acompanhamento, para possibilitar o controle social e o controle externo. Os programas são executados através de ações orçamentárias, que possuem dois tipos de metas: as físicas e as financeiras, sendo que as físicas representam o produto direto da ação, enquanto a

financeira representa o valor do gasto orçamentário. Assim, a soma de diversas ações compõem o valor total do programa de governo.

3.2 Metodologia de Elaboração do Orçamento no Brasil

O presente trabalho pretende propor explicações para o nível de imprecisão orçamentária atual nos municípios do Brasil. Para que se compreenda os determinantes da imprecisão, é necessário apresentar e discutir como o orçamento é elaborado pelos municípios, afim de servir como subsídios para a discussão.

Mesmo considerando a sua forte característica política, por envolver o momento de escolhas na alocação de recursos públicos, o orçamento público é um instrumento tecnicista e formal, que deve ser elaborado de acordo com regras rígidas e deve seguir complexas formas de classificação orçamentária tanto nas receitas quanto nas despesas.

No Brasil, o orçamento público é uma lei ordinária proposta e aprovada pelos entes, que deve ser elaborado dentro das regras estabelecidas pelas normas gerais dispostas na legislação em vigor no país: Constituição Federal (Seção II – dos Orçamentos, artigos 165-169); Lei Federal 4.320, de 17 de março de 1964 e Lei de Responsabilidade Fiscal - LC 101, de 4 de maio de 2000.

Além da legislação em vigor, aplica-se ainda à elaboração do orçamento diversas normas que estão previstas em Portarias Federais emitidas pela SOF – Secretaria de Orçamento Federal e STN – Secretaria do Tesouro Nacional; Resoluções emitidas pelo CFC – Conselho Federal de Contabilidade, que aprovaram as NBCTSP – Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público; Resoluções dos Tribunais de Contas dos Estados e Municípios; e por fim, normas específicas aprovadas em legislações dos próprios entes, como a Lei Orgânica Municipal, Leis Ordinárias Municipais ou no Regimento Interno da Câmara Municipal.

O conjunto de regras trazidas pela legislação citada cria os Princípios Orçamentários que devem ser obrigatoriamente seguidos no momento da elaboração do orçamento público: princípios da unidade, universalidade, anualidade, exclusividade, orçamento bruto e não vinculação das receitas de impostos (MTO, 2013). O MCASP (Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público) traz ainda outros princípios, que a esses se acrescentam: legalidade, publicidade e transparência (STN, 2012). Acrescenta-se ainda: princípio da discriminação ou especialização, clareza, equilíbrio, programação e exatidão (GIACOMONI, 2008).

Os princípios orçamentários estabelecem as regras básicas a fim de conferir racionalidade, eficiência e transparência aos processos de elaboração, execução e controle do orçamento público (MTO, 2013).

O orçamento do setor público no Brasil é elaborado utilizando-se um regime orçamentário ‘*misto*’: adota-se o regime de caixa para as receitas e de comprometimento para as despesas (artigo 35 da Lei 4.320/64), e o seu princípio básico é o de prever as receitas e autorizar as despesas para um exercício financeiro (MACHADO, 2012).

Salienta-se que após o início da convergência aos padrões internacionais de contabilidade adotada pelo Brasil após a Portaria do Ministério da Fazenda 184/2008, o regime adotado pelo orçamento passou a ser chamado de “*regime orçamentário*”, no lugar do termo “*regime misto*” que era até então chamado pelos diversos autores orçamentários. Com a nova contabilidade aplicada ao setor público, o regime orçamentário estabelece que o reconhecimento das receitas públicas deve ocorrer no momento da arrecadação e as despesas públicas no momento do comprometimento orçamentário, que ocorre na emissão do empenho (IPC⁵ 02).

A elaboração do orçamento deve se iniciar pela previsão das receitas a serem arrecadadas no exercício seguinte, visto que a soma total dessas deverá ser a base de cálculo do total das despesas a serem autorizadas, por representar a capacidade de arrecadação dos entes. Previsões otimistas podem conduzir a afetação das despesas, levando a déficits injustificáveis. Por outro lado, previsões pessimistas podem levar à falta de controle sobre as despesas, que serão autorizadas fora do escrutínio do processo orçamentário (PEFA, 2011).

Assim, por exemplo, se a soma das receitas previstas inicialmente totalizar em 50.000 unidades monetárias, o total das despesas autorizadas não poderá ser superior a esse valor, em respeito ao princípio orçamentário do equilíbrio. O princípio do equilíbrio fiscal determina ainda que, no momento da elaboração do orçamento, os passivos anteriores devem ser considerados, o que pode afetar o montante a ser alocado nas despesas. Dessa forma, se a receita é 50.000 unidades monetárias, mas o ente possui passivo de curto prazo de 5.000, as despesas alocadas em políticas públicas devem ser estabelecidas no máximo em 45.000 unidades.

As receitas devem ser estimadas tendo como base metodologias técnicas, devendo observar as normas técnicas e legais, considerando os efeitos das alterações na

⁵ IPC 02 – Instruções de Procedimentos Contábeis 02: Reconhecimento dos Créditos Tributários pelo Regime de Competência.

legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante. O projeto de lei do orçamento deve ser acompanhado da metodologia de cálculo e das premissas utilizadas (LRF, art. 12).

O ingresso das receitas deve seguir a ordem dos fenômenos econômicos, e deve ocorrer nas seguintes etapas: PREVISÃO (fase de planejamento) – LANÇAMENTO – ARRECADAÇÃO – RECOLHIMENTO (Fase de Execução) (STN, 2012; MTO, 2013).

No âmbito do Governo Federal, a elaboração das estimativas das receitas orçamentárias é feita pela Secretaria de Orçamento Federal (SOF), órgão ligado ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, que consolida as propostas das receitas orçamentárias dos demais órgãos, sendo que o papel de previsão é compartilhado: a elaboração das Receitas Tributárias cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão ligado ao Ministério da Fazenda, que corresponde a dois terços do total das fontes de financiamento, e as demais receitas são calculadas pelos respectivos Ministérios, para consolidação (TCU, 2012).

No caso dos municípios, o cálculo das estimativas das receitas deve ser compartilhado entre vários setores. As receitas próprias são calculadas pelo setor de controle tributário vinculado à Secretaria Municipal da Fazenda, ou órgão equivalente. As receitas da Administração Indireta são calculadas diretamente por cada entidade. As receitas de repasse fundo a fundo são calculadas por cada uma das Secretarias, como a Secretaria de Saúde, Assistência Social e Educação. Ressalta-se que essa divisão do cálculo da previsão das receitas não está previsto em nenhuma norma ou legislação: ele é proposto pelo autor de acordo com a sua experiência na elaboração de orçamento nos municípios, e a partir do modelo de elaboração federal.

Uma das formas propostas para a estimativa das receitas é a utilização de modelos incrementais (STN, 2009): $\text{Projeção} = \text{Base de Cálculo} \times (\text{índice de preço}) \times (\text{índice de quantidade}) \times (\text{efeito legislação})$

Nesse modelo, a base de cálculo é obtida pela série histórica de arrecadação, e pode ser a média de cada mês do ano anterior; a média dos últimos anos; a média trimestral; a média dos últimos meses do ano anterior. O índice de preços corresponde ao índice que fornece a variação média dos preços de uma determinada cesta de produtos, como o IPCA, INPC, IGP-DI, a variação cambial, dentre outros, sendo que a escolha do índice depende do fato gerador da receita que se está projetando. O índice de quantidade é o índice que fornece a variação média na quantidade de bens de um

determinado segmento da economia. A escolha desse índice também dependerá do fato gerador da receita. O efeito legislação leva em consideração a mudança na alíquota ou na base de cálculo de alguma receita, em geral, tarifas públicas e receitas tributárias, decorrentes de ajustes na legislação ou nos contratos públicos (STN, 2009).

O modelo proposto pela STN em seu material não é exatamente o modelo adotado pela União na elaboração das receitas federais, visto que possuem algumas diferenças (TCU, 2012).

Mas de forma geral, os diversos órgãos utilizam para o cálculo de suas previsões de receita o chamado método dos indicadores, apresentado na equação a seguir:

$$A_{i,t} = A_{i,t-1} \cdot (1 + \Delta P) \cdot (1 + \Delta Q) \cdot (1 + \Delta L) \cdot (1 + \Delta U)$$

Onde:

$A_{i,t}$ - arrecadação prevista no mês i do ano t;

$A_{i,t-1}$ - arrecadação efetiva do mês i do ano t-1;

$(1 + \Delta P)$ - índice de preço, representando a inflação a que o fato econômico objeto do tributo esteve submetido no período;

ΔP - variação percentual do índice de preços;

$(1 + \Delta Q)$ - índice de quantidade, representando a variação real da quantidade desse fato econômico;

ΔQ - variação percentual do índice de quantidades;

$(1 + \Delta L)$ - índice de legislação, representando a variação que alterações na legislação vão causar na arrecadação;

ΔL - variação percentual em decorrência de alterações na legislação;

$(1 + \Delta U)$ - índice residual, representando a variação que outros fatores vão causar na arrecadação.

ΔU - variação percentual do comportamento de outros fatores e que venham a ter influência na arrecadação.

O modelo apresentado pela SOF não esclarece como são obtidas as taxas a serem adotadas. Dessa forma essa metodologia é fortemente influenciada por ser determinada apenas com base no período anterior da economia (ZONATTO, JÚNIOR & FILHO, 2013), o que pode representar uma limitação do modelo proposto.

A previsão das receitas deve respeitar a legislação que a instituiu, no âmbito da União, dos Estados e dos Municípios. Apesar o modelo de previsão das receitas

proposto pela SOF, não existe uma regra geral para o cálculo das receitas previstas, sendo que cada uma delas deve ser calculada individualmente, de acordo com a sua legislação própria e comportamento histórico passado e recente, adotando-se índices de projeção definidos pelos entes. Um modelo de elaboração da projeção das receitas pode ser observado na Tabela 6.

Tabela 6 - Metodologias de cálculo das receitas

Receita	Metodologia de Cálculo
Tributária - Impostos e Taxas	As receitas devem ser elaboradas de acordo com a legislação própria de cada tributo, conforme previsto no Código Tributário Municipal, ou em leis específicas.
Patrimonial	A previsão é feita pela série histórica de arrecadação
Agropecuária	A previsão é feita de acordo com as atividades agropecuárias que o município possa desenvolver.
Industrial	A previsão é feita de acordo com as atividades industriais que o município possa desenvolver.
Serviços	A previsão leva em conta a série histórica de serviços que o município presta mediante atividade própria.
Transferências Correntes	As transferências correntes seguem legislações específicas. O cálculo pode ser feito mediante série histórica, mas algumas transferências correntes devem ser calculadas individualmente, devido à sua participação no total das receitas de outros entes, como é o caso da <u>Cota-Parte do ICMS</u> , onde o cálculo é feito através de um índice de participação que os municípios tem direito sobre os 25% do ICMS do Estado. Outra receita de transferência que deve ser calculada de forma específica é o FUNDEB, que é calculado utilizando-se a quantidade de alunos apurada no censo escolar do mês de março, multiplicando-se pelo valor-aluno anual, que é divulgado pelo MEC.
Outras Transferências Correntes	Inclui multas, juros, dívida ativa e restituições. É calculada pela série histórica, mas deve levar em consideração alterações na legislação própria, como a previsão de REFIS no ano seguinte, que aumentaria a dívida ativa, multas e juros.
Operações de Créditos	As receitas devem ser previstas considerando eventuais operações de créditos que estejam sendo pleiteadas pelo município.
Alienação de Bens	Deve considerar o planejamento de alienações de bens que a Administração tenha intenção em realizar no exercício seguinte, lembrando que os recursos obtidos devem ser utilizados exclusivamente para despesas de capital (art. 44 da LRF).
Amortização de Empréstimos	Refere-se aos valores recebidos de empréstimos efetuados. Não é comum para municípios.
Transferências de Capital	Devem ser incluídas no orçamento mediante previsão de convênios a serem efetuados com o Governo Federal ou Estadual, ou ainda com emendas parlamentares.

Fonte: elaborado pelo autor

A estimativa das receitas é uma atividade realizada exclusivamente pelo Poder Executivo, e de acordo com a legislação em vigor, as receitas não podem ser alteradas

pelo Poder Legislativo durante a fase de discussão e aprovação das leis de planejamento, sendo permitidas apenas alterações em caso de erro ou omissão de ordem técnica ou legal (GIACOMONI, 2008).

De acordo com a Lei 4320/64 (e atualizações), as receitas no orçamento devem ser detalhadas no mínimo por: categoria econômica, origem, espécie, rubrica, alínea, subalínea e fonte de recursos.

Após a finalização dos estudos das estimativas das receitas, chega-se ao valor total do orçamento do ano seguinte, visto que o total das receitas irá servir como limite para a fixação das despesas.

A Administração Pública possui basicamente duas formas de obter os recursos necessários ao financiamento de suas despesas: as fontes primárias e as fontes não primárias de arrecadação, sendo que as primeiras são aquelas obtidas a partir de tributos ou outras formas de arrecadação que não acarretam endividamento ou diminuição de seu patrimônio, enquanto as segundas, não trazem esses efeitos (ALBUQUERQUE, MEDEIROS & FEIJÓ, p. 72, 2008).

As receitas primárias representam, então, a capacidade de arrecadação pública que deriva de seu poder de tributar, de receitas de transferências constitucionais ou legais, ou de seus esforços próprios na obtenção de receitas, como fornecimento de serviços, atuação em atividades de agricultura ou na área industrial. Dessa forma, quando as receitas do exercício seguinte já são conhecidas, é possível apurar a primeira variável fiscal: as receitas primárias, que são aquelas pertencentes às fontes primárias de arrecadação.

A Lei de Responsabilidade fiscal determina aos entes a fixação anual de uma meta de resultado primário, que é útil para estabelecer o planejamento do valor que poderá ser alocado em políticas públicas e do valor que será utilizado em pagamento do serviço da dívida, como amortização e juros da dívida. O cálculo é feito da seguinte maneira: deve ser apurado qual o valor a ser alocado no ano seguinte para o serviço da dívida, e a diferença entre esse valor e o valor das receitas primárias irá definir o resultado primário, que é uma das variáveis fiscais a serem consideradas na elaboração do orçamento. Esse valor irá representar o nível de economia necessário nos demais gastos do governo, para que o planejamento de amortização das dívidas seja cumprido (ALBUQUERQUE, MEDEIROS & FEIJÓ, p. 73, 2008).

Após a apuração do resultado primário, que deve ser estabelecido na Lei de Diretrizes Orçamentárias do ente público (LRF, art. 4º, §1º), dá-se início à apuração das

diversas despesas que irão suportar o custo de manutenção da máquina pública, as políticas públicas já implantadas, e os novos investimentos.

Assim como ocorre para as receitas, a metodologia de apuração do valor a ser fixado nas despesas do orçamento não está definida legalmente, e não existe uma padronização, ficando a responsabilidade do cálculo para cada ente público.

As despesas a serem alocadas no orçamento devem seguir o Plano Plurianual do município, que possui a previsão das despesas de capital e despesas dela decorrentes, que por sua vez foram priorizadas pela Lei de Diretrizes Orçamentárias (Constituição Federal, art. 165).

Assim, a primeira etapa para a definição de quais despesas constarão na proposta orçamentária deve obrigatoriamente passar pela análise dos instrumentos de planejamento do município: PPA e LDO.

Uma vez definidos quais programas e ações constarão da proposta orçamentária (LOA) a partir dos dados do PPA e da LDO, dá-se início ao detalhamento formal das despesas, sendo que o PPA e a LDO possuem os programas com indicadores e as ações, divididas em projetos, atividades e operações especiais (Portaria MPOG 42/99), mas não possuem todas as despesas detalhadas, pois não é esse seu papel. Dessa maneira, caberá ao orçamento (LOA) detalhar as despesas conforme regras de classificação estabelecida na Lei 4320/64.

De acordo com a Lei 4320/64 (e atualizações), as despesas no orçamento devem ser detalhadas no mínimo por: órgão, unidade, unidade executora, função de governo, Subfunção de governo, programa, ação (projetos, atividades ou operações especiais), categoria de despesa, grupo de despesa, modalidade de aplicação, elemento de despesa e fonte de recursos.

Para cada detalhamento de despesa inserido na LOA, deve ser feita a mensuração de valores, que constituirão o crédito orçamentário após a sua aprovação. Os valores a serem considerados como créditos orçamentários na LOA devem estar de acordo com o planejamento do ente, que estão previamente previstos no Plano Plurianual e na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Nesse ponto da elaboração deve ser realizada a compatibilização entre os instrumentos de planejamento (PPA, LDO e LOA), como consta na Constituição Federal (art. 165, § 7º) e na Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 5º).

Considerando a necessidade de compatibilização, as receitas e despesas no orçamento deverão respeitar as metas fiscais estabelecidas na LDO, como as metas de

receitas, despesas, resultado nominal e resultado primário, além de respeitar os valores inseridos para cada ação e programa no PPA, sendo esse o teto. Ressalta-se que inexiste na legislação atual uma definição sobre a compatibilidade entre os instrumentos de planejamento, mas o que tem se adotado é que existe uma hierarquia entre o PPA, LDO e a LOA, que deve ser respeitada.

3.3 Processo de aprovação do orçamento

Existem duas metodologias de discussão e aprovação do orçamento: *bottom-up* e *top-down*. O que diferencia essas duas metodologias é a forma com que é apresentada e aprovada no Legislativo: no processo *bottom-up*, o Legislativo vota e aprova o orçamento linha a linha, ou categoria por categoria, cabendo a aprovação do orçamento como um todo, a partir do projeto recebido do Executivo. Já no processo *top-down*, a sequência é diferente: o Legislativo aprova preliminarmente o valor total do orçamento, e em seguida, aloca o total a ser gasto por categoria. No caso dos Estados Unidos, desde o *Budget Act* de 1974, é utilizado o modelo *top-down*. A justificativa utilizada é que esse processo leva a um melhor *outcome*, e os orçamentos são menores do que no outro modelo (EHRHART et al, 2007)

No caso do Brasil, o modelo utilizado na aprovação é o *bottom-up*: a competência de elaboração do orçamento é exclusiva do Poder Executivo, e cabe ao Poder Legislativo a sua discussão e aprovação. O orçamento é organizado em um projeto de lei, que é enviado ao Legislativo com uma formatação própria, acompanhado de relatórios previstos na Lei 4.320/64 e na Lei de Responsabilidade Fiscal, que determinam o detalhamento do orçamento em diversos relatórios, para permitir a sua análise de formas diferentes durante o processo de discussão e aprovação. Uma vez recebido o projeto de Lei, a aprovação ocorre no processo linha a linha.

Ainda no caso do Brasil, o envolvimento do Legislativo no processo de discussão e aprovação do orçamento é amplamente regulado pela Legislação em vigor, sendo que não podem ser aprovadas emendas que sejam incompatíveis com o PPA aprovado (Constituição Federal, Art.166, §3º, inciso I) e só podem ser aprovadas emendas que indiquem os recursos necessários, admitidos apenas os recursos provenientes de anulação de outras despesas (Constituição Federal, Art.166, §3º, inciso II). Existem ainda restrições para as emendas: o Legislativo não pode alterar nenhuma despesa que discorra sobre dotações para pessoal e seus encargos, serviço da dívida e

transferências tributárias constitucionais para Estados, Municípios e Distrito Federal (Constituição Federal, Art.166, §3º).

Também existem restrições que impedem a aprovação de emendas que alterem a dotação solicitada para despesa de custeio, salvo quando provada, nesse ponto a inexatidão da proposta orçamentária, e também impede a concessão de dotação para o início de qualquer obra cujo projeto não esteja aprovado pelos órgãos competentes. Por fim, é vedado ao Legislativo conceder dotação para instalação ou funcionamento de serviço que não esteja anteriormente criado (Lei 4.320/64, Art. 33).

Por fim, compete ao Legislativo alterar qualquer dotação que possua erro ou omissão no Projeto de Lei (Constituição Federal, Art.166, §3º).

Como pode ser observado na legislação em vigor, a interação do Legislativo no processo orçamentário é bastante restrito, e isso se reflete nas emendas apresentadas. Tomando como base o orçamento de 2013 da cidade de Ribeirão Preto/SP, 548 emendas foram apresentadas e 100% rejeitadas pelo Executivo (Ribeirão Preto, 2013).

No âmbito Federal a participação do Legislativo é ampliada pela existência de regras próprias que estão definidas na Resolução do Congresso Nacional nº 1/2006, que autoriza a inclusão no orçamento de até 25 emendas parlamentares individuais, além de prever a inclusão no orçamento de emendas coletivas, sendo que o valor de emendas individuais foi estimado em 15 milhões de reais. Não existem regras gerais nesse sentido para os municípios, sendo que cada ente deve definir suas regras próprias. A falta de regras gerais dificulta a participação do Legislativo nos municípios, onde a maturidade do processo é menor. São encontrados casos em que municípios definem regras locais que permitem a participação do Legislativo, como é o caso da Lei de Diretrizes Orçamentárias para o ano de 2011 da cidade de Guaraci/SP, que definiu um limite individual para cada vereador apresentar emendas, mas esse tipo de iniciativa não é comum de ser observada no âmbito municipal (GUARACI, 2011).

A participação do Legislativo no processo de aprovação do orçamento no âmbito Federal também é ampliada pela existência de documentos de orientação sobre como propor emendas (BRASIL, 2013), além da existência de um sistema informatizado próprio para registrar e tramitar as emendas parlamentares (SIOP, 2013). Completa a lista a existência de uma Consultoria de Orçamento, que tem a missão de auxiliar os parlamentares na sua função de fiscalização e de participação no processo orçamentário (CONOF, 2013).

A ampla regulamentação e apoio no processo de apresentação de emendas no âmbito Federal traz uma grande participação ao Legislativo: a parcela do orçamento definida pelo Legislativo através de emendas chega a 2% do total e a 10% dos recursos de capital (BAPTISTA et al, 2012), fenômeno que não é observado nos municípios.

O envolvimento do Legislativo no processo de aprovação do orçamento no Brasil ainda é muito limitado. Esse apontamento consta no OBI (2012), que mostra que em 100 países analisados, em 70% dos países, o executivo mantém consultas muito limitadas, ou até nenhuma, com o órgão legislativo durante a formulação do orçamento, como é o caso do Brasil.

Essa publicação também aponta que em muitos países o tempo de discussão do orçamento público pelo Legislativo é baixo, e esses não possuem análise independente ou por assessoria técnica qualificada, que diminui a capacidade do legislador em analisar de forma eficaz o projeto de lei do orçamento. Esse é o caso dos municípios brasileiros.

3.4 Processo orçamentário mundial

Os Estados Unidos têm exercido historicamente uma considerável influência mundial nos países democráticos na implementação de novos modelos orçamentários a partir da década de 1950, tais como o *zero-base budgeting* (OBZ - orçamento base-zero), e o *Planning, Programming and Budgeting System* (PPBS – Orçamento por programas), com diversos países inclusive tendo contado com a assistência técnica dos Estados Unidos, como foi o caso do Brasil na década de 1960, a partir das recomendações da Comissão *Hoover* (GUESS & LELOUP, 2010).

Para fins de simplificação na criação de um *framework* sobre o tema, os modelos de processos orçamentários adotados pelos países podem ser categorizados em blocos que decorrem de influências exercidas pela sua formação colonial (GUESS & LELOUP, 2010, p. 9-33). Essa classificação feita pelos autores propõe a existência de cinco grupos de modelos orçamentários no mundo: Francês, Ibérico, Norte-americano, Inglês e Soviético (Quadro 1).

Quadro 1 - Generalização histórica do orçamento a partir dos blocos de formação colonial

Modelo	Francês	Ibérico	Norte-Americano	Inglês	Soviético
Atribuição de autoridade	Forte influência do Governo Central sobre as políticas locais e fiscais, com a adoção da desconcentração, no lugar da adoção do <i>devolution</i> , que é o processo de transferência de poder do Governo Central para os Governos Subnacionais ou Locais.	Influência limitada do Governo Central nos Governos Locais; desconcentração de políticas públicas para Governos Locais.	Grande delegação de autoridade constitucional para os Estados, que por sua vez as delegam para os governos locais; empréstimos apenas para despesas de capital; grande taxação de rendas para o Governo Central e impostos sobre patrimônio para Governos Locais.	Existência de uma integração dos Governos Locais com a estrutura do Governo Central; seguem o modelo <i>commom law</i> de criação de leis.	O <i>framework</i> legal destina para cada nível de governo significante liberdade para formular seu orçamento e criar suas receitas, mas na prática existe uma grande centralização no GOSPLAN (Ministério do Planejamento e da Economia), que acaba dividindo o poder com o Ministério de Finanças (MOF).
Gestão financeira	Forte controle financeiro e adoção de um Tesouro Central	Intensiva adoção de fundos e desconcentração de atividades públicas para agências autônomas; problemas de políticas fiscais decorrentes da falta de um planejamento central.	Os gastos são acompanhados por grande controle interno e externo; os auditores podem fazer o controle prévio de cada transação, e os contadores dos ministérios podem atrasar a entrega de serviços públicos ou projetos de investimentos.	Aproximadamente 80% das receitas dos Governos Locais são originados do Governo Central, com grande dependência.	O orçamento da Federação contém todos os orçamentos das repúblicas de forma consolidada. São consolidados os orçamentos das regiões (<i>oblasts</i>), que contém o orçamento das <i>rayons ou gorads</i> , que são similares aos municípios.
Base legal da Gestão Pública	Tradição do código Civil Napoleônico	Modelo baseado no <i>Legal Code</i> , com forte tradição legalista, que resulta em uma estrutura vertical de comando que leva à inibição de inovação e gerenciamento de riscos.	O orçamento não é elaborado através de lei, e pode ser alterado sem a necessidade de decisão legal. A estrutura do orçamento pode ser alterada pelo julgamento em cenários adversos; o orçamento é aprovado com limites fixados pelo "conselho de aprovação do orçamento".	O orçamento é elaborado através de lei, que tem o foco principal no lado da despesa, com diversos mecanismos de controle.	Atualmente atravessam uma grande transição, a partir de um planejamento que era anteriormente centralizado.
Países	África, Países do Oeste Europeu	Países Latino-Americanos; Brasil, México.	Estados Unidos	Países do <i>Commonwealth</i>	Países da Federação Russa

Fonte: elaborado a partir de GUESS & LELOUP (2010)

Segundo essa classificação sugerida pelos autores, o Brasil encontra-se no bloco de formação Ibérica, que define o orçamento como sendo um modelo rígido, altamente descentralizado, e aprovado em legislação própria, sendo somente alterado por leis. Esse modelo, segundo os autores, não favorece à implantação de eficiência do orçamento como ferramenta de gestão.

A literatura traz ainda outra forma de agrupamento dos orçamentos, que indica a existência de uma escola orçamentária anglo-americana, uma europeia continental, existindo ainda uma com o modelo nórdico (Alemanha, Holanda e Suécia), e outra praticada no sul da Europa (Espanha, França e Itália) (ALMEIDA & NEROWKY, 2006, p.18). Nessa nova metodologia de classificação proposta, o Brasil se enquadraria na escola anglo-americana.

A partir de uma *survey* levantada pela OCDE e pelo Banco Mundial em 2008 com respostas de 97 países, é possível traçar um comparativo das características do modelo orçamentário brasileiro em relação aos demais países, e é possível concluir analisando as respostas a existência no modelo brasileiro de uma grande flexibilidade para a realização de alterações no orçamento durante a fase de execução OCDE (2008).

A partir dos dados disponibilizados por essa *survey*, é possível traçar algumas características do processo orçamentário brasileiro em relação aos demais países: (i) a não possibilidade de votação preliminar do valor total do orçamento pelo Legislativo; a possibilidade de alteração do orçamento durante a fase de execução para aumentar a despesa; (ii) a possibilidade de veto pelo Poder Executivo sobre as alterações promovidas pelo Legislativo na aprovação do orçamento; (iii) a não divulgação da metodologia para o estabelecimento das premissas econômicas do orçamento; (iv) não existência de uma revisão periódica do orçamento, sendo este alterado irregularmente; (v) existência de uma grande quantidade de alterações no orçamento em comparação com os demais países (mais que 20); (vi) adoção de um regime misto para o orçamento, sendo regime de caixa para as receitas e competência para as despesas; (vii) não distinção no orçamento das novas despesas incluídas, das despesas já anteriormente em vigor (Quadro 2).

Quadro 2 – Comparação do processo de orçamento em 10 países

Questão levantada	Resposta	Argentina	Brasil	França	Itália	Nova Zelândia	Portugal	Rússia	Espanha	Reino Unido	EUA	N	%
O Legislativo pode efetuar primeiro a votação sobre o montante total das despesas antes de votar as despesas de forma detalhada?	Sim			X				X	X		X	40	41,2
	Não	X	X		X	X	X			X		57	58,8
O % total do orçamento pode ser alterado no sentido de aumentar ou diminuir os gastos?	1. O total das despesas pode ser aumentado		X		X		X					27	27,8
	2. As alterações podem diminuir o total de despesas							X				13	13,4
	3. As alterações não promovem mudanças nos totais aprovados	X										12	12,4
	4. Não aplicável											7	7,2
	5. Não respondido			X		X			X	X	X	38	39,2
O Executivo tem o poder de vetar alterações realizadas pelo Legislativo?	1. Não, ele não tem esse poder			X	X		X		X	X		70	72,2
	2. Sim, ele tem o poder de vetar despesas detalhadas					X						5	5,2
	3. Sim, ele tem o poder de vetar o pacote de alterações							X			X	8	8,2
	4. Sim, ele tem tanto o poder de vetar as despesas detalhadas quanto o pacote de alterações	X	X									6	6,2
	5. Outras											5	5,2
	6. Não respondido											3	3,1
As metodologias utilizadas para o estabelecimento das premissas econômicas do orçamento são públicas?	1. Não	X	X	X			X	X	X		X	31	32,0
	2. Sim, mas apenas para certas partes do legislativo											5	5,2
	3. Sim, podem ser fornecidas se solicitadas					X						28	28,9
	4. Sim, estão publicamente disponíveis				X					X		25	25,8
	5. Outros											7	7,2
	6. Não respondido											1	1,0
Quantas vezes as estimativas orçamentárias são revistas no curso de um ano fiscal?	1. Semanal												
	2. Mensal	X										10	10,3
	3. Trimestral											13	13,4
	4. Semestral				X	X				X	X	35	36,1
	5. Anual			X								14	14,4
	6. Em outro intervalo irregular		X									10	10,3
	7. Apenas com finalidade específica						X	X	X			11	11,3
	8. Não são revisadas											3	3,1
	9. Não respondido											1	1,0
Regime de elaboração do orçamento	1. Caixa		X*	X			X	-	X		X	-	-
	2. Competência	X	X*		X	X		-		X		-	-
Em média, quantas propostas de alterações no orçamento (<i>supplementary budgets</i>) foram realizadas no último ano fiscal?	1. Nenhuma						X		X			21	21,6
	2. 1-5	X		X	X	X		X		X		64	66
	3. 6-10											2	2
	4. 11-15										X	3	3,1
	5. 16-20											0	0
	6. Mais que 20		X									3	3,1
	7. Não respondido											4	4,1
Na proposta de orçamento anual, as novas despesas são distinguidas das demais despesas existentes?	1. Não	X	X	X			X	X	X	X		32	33,0
	2. Sim, mas não em todos os casos					X						34	35,1
	3. Sim				X						X	29	29,9
	4. Outros											2	2,1
	5. Não respondido												

Fonte: Elaborado pelo autor, a partir de OCDE (2008)

Os dados listados no quadro referem-se a 10 países, dentre 97 respondentes; foram listadas apenas questões relativas ao processo de elaboração e alteração no orçamento.

*No Brasil adota-se no orçamento o regime de caixa para as receitas e de comprometimento para as despesas (*cash commitment*) (FMI, 2001, p.28).

Quando se discute o processo orçamentário de forma comparativa, os seguintes princípios básicos são comuns aos países: unicidade do orçamento, universalidade, anualidade, aprovação pelo Legislativo e divulgação dos relatórios de execução orçamentária (ALMEIDA & NEROWKY, 2006, p.27).

As reformas que o orçamento público tem acompanhado a nível mundial têm versado sobre os seguintes temas: implantação de limitações fiscais no orçamento, como o princípio do *pay as you go*⁶; migração para um orçamento por resultados, com a utilização de indicadores de acompanhamento (GESS & LELOUP, 2010, p. 207); adoção de transparência em todas as etapas do processo orçamentário, desde a elaboração até a sua execução e prestação de contas (IBP, 2012, p.8); participação dos cidadãos; *trade-off* entre a rigidez orçamentária e o controle/monitoramento (GESS & LELOUP, 2010, p. 266-271), e transição para um orçamento por competência (GESS & LELOUP, 2010, p. 211).

Analisando os pontos de mudança que estão sendo discutido mundialmente no processo orçamentário, chega-se à seguinte discussão, que é chave para a presente dissertação: *o quanto* os orçamentos devem ser rígidos, a ponto de não poderem ser alterados, e quais os mecanismos legais que devem permitir as alterações?

Quando se estuda e apresenta números referentes às alterações realizadas no orçamento inicial, que é o objeto da pesquisa, a questão a ser levantada é o *trade-off* existente entre a rigidez orçamentária e a transparência a ser dada às alterações realizadas, que permitam um melhor controle/monitoramento por parte dos controles externos e pelo controle social.

3.5 Principais atores do ciclo orçamentário

Em cada uma das etapas do ciclo orçamentário participam diversos atores, que exercerão papéis distintos, de acordo com a função formal que cada um cumpra dentro do ciclo. Também existem atores que participam ou influenciam o ciclo orçamentário sem, no entanto, possuir um papel formalmente instituído no processo, sendo que cada um tem motivações pessoais que influenciarão o processo orçamentário (RUBIN, 2010, p.31).

⁶ O conceito de *pay as you go* quer dizer que qualquer alteração no orçamento deve ser acompanhada de uma indicação da sua fonte de financiamento, minimizando o endividamento (ALMEIDA & NEROSKY, 2006). O princípio foi adotado no Brasil com a LRF, com a determinação legal de necessidade de indicação de novas receitas continuadas para autorizar a criação de novas despesas obrigatórias (LRF, art. 17).

Além de ser um instrumento político⁷, o orçamento é um documento técnico (RUBIN, 2010, p.34), pois devido à complexidade de sua elaboração e execução, necessita do acompanhamento de técnicos qualificados. Assim, o orçamento não é elaborado diretamente pelos políticos, e sim com o apoio de técnicos, ou burocratas.

Os atores envolvidos no processo orçamentário podem ser divididos em três grupos: atores *políticos*, *administrativos* e *sociais*. Os atores *políticos* são formados pelos agentes políticos do Poder Executivo e do Poder Legislativo, sendo cabe ao Executivo a elaboração e ao Legislativo a aprovação e acompanhamento do orçamento. Os atores *administrativos* são compostos por burocratas do departamento de finanças ou de planejamento das entidades. Por fim, os atores *sociais* podem ser os próprios cidadãos, as universidades, os consultores e os sindicatos (SCHEERS, STERCK & REETH, 2002).

O primeiro ator no ciclo orçamentário é o ator *político*, pois é ele que decidirá em última instância pela inclusão ou não de determinada atividade ou objetivo no orçamento, visto que o orçamento deve traduzir a plataforma política do representante eleito para governar.

Outro ator do processo orçamentário é o *burocrata*. Uma questão relevante no estudo do orçamento é a responsabilização sobre os resultados alcançados (ou não alcançados) pelo orçamento. O controle dos atores políticos é exercido por meio de *accountability*, que pode ser exercida de três formas. A primeira é exercida diretamente pela sociedade por meio do processo eleitoral, quando os eleitores irão recompensar ou punir seus representantes a partir dos resultados obtidos em seu mandato. A segunda forma é exercida por meio de controle intraestatal, que é formado pelo conjunto de instituições de controle, como os Tribunais de Contas. A terceira forma é exercida por meio de regras estatais intertemporais, que são utilizadas para limitar o poder governamental, a fim de garantir os direitos individuais dos cidadãos (LOUREIRO, ABRUCIO & PACHECO, 2010, p. 113).

Apesar de ser um documento político, o orçamento também é um instrumento técnico elaborado por burocratas. Assim, os burocratas participam da tomada de decisões e das escolhas nas políticas públicas (LOUREIRO, ABRUCIO & PACHECO, 2010, p. 113).

⁷ Apesar de sua forte característica política, não é objetivo desse trabalho efetuar a análise do orçamento por essa perspectiva, limitando-se a fazer as análises técnicas do processo de elaboração e execução.

Os burocratas nem sempre são motivados por seu salário. Muitos têm como objetivo levar o bem à sociedade aproveitando-se de sua posição, como diminuir a fome, dar empregos aos desempregados ou sustentar pessoas com deficiência (RUBIN, 2010, p.12).

Dessa forma, coloca-se os burocratas como uma das fontes de influência no processo orçamentário, visto que como eles possuem suas crenças pessoais e seus ideais, eles tenderão a atuar tecnicamente sugerindo medidas que irão de encontro aos seus anseios, afetando as escolhas públicas (RUBIN, 2010, p.31).

Os burocratas também buscarão influenciar o processo orçamentário de diversas formas: pressionando pelo aumento do valor alocado ao seu setor ou entidade, buscando uma maior participação nas receitas compartilhadas ou influenciando o processo orçamentário no sentido de implementar limitações no aumento dos gastos ou impedindo o aumento de tributos (RUBIN, 2010, p.13).

O outro ator do ciclo orçamentário é a própria *sociedade*, que exercerá seu papel por meio de diversas maneiras. Poderá haver participação direta no ciclo orçamentário através da interação com os burocratas ou com os políticos em audiências públicas, ou através de sua participação em ações como os orçamentos participativos. A sociedade participa também do processo orçamentário através de entidades do terceiro setor voltadas ao acompanhamento das finanças públicas (observatórios sociais). Outra forma de participação social é através de instituições, como universidades, sindicatos e da influência exercida pela mídia.

O outro ator participante do processo orçamentário é formado pelos diversos *grupos de interesse*, que terão como direcionador o aumento dos valores alocados no orçamento, e podem influenciar ainda negativamente no aumento de impostos. Os grupos de interesse poderão atuar tanto no momento da elaboração do orçamento quanto no momento de sua aprovação (RUBIN, 2010, p.15).

O próximo ator envolvido no processo orçamentário é o *Legislativo*, que terá como direcionador o aumento de gastos no orçamento para favorecer os seus redutos eleitorais, e a diminuição de impostos, visto que a sua intenção é garantir a reeleição (RUBIN, 2010, p.13). Mas o autor sugere que está havendo uma mudança nesse comportamento, e o Legislativo tem atuado mais no sentido de resolver problemas da sociedade e controlar os gastos.

Os *Tribunais de Contas* também exercerão influência no ciclo orçamentário, na medida em que a forma de fiscalização na aplicação da legislação e as punições

passadas impostas pelo controle externo poderão afetar as próximas decisões de alocação de recursos e de organização do processo de elaboração e de execução orçamentária.

Os *consultores* também poderão exercer um papel no ciclo orçamentário, na medida em que as entidades podem elaborar o orçamento de acordo com os pareceres técnicos gerados, e até delegar a empresas do setor privado a tarefa de elaboração do orçamento público. A participação dos consultores de empresas privadas em atividades do setor público exerce papel importante na organização. Os processos de inovação no setor público funcionam melhor quando são coordenados por consultores externos do que quando coordenados apenas por agentes locais (CHRISTENSEN & SKAERBAEK, 2010)

Podem-se citar ainda atores não humanos, como o *ambiente* em que o orçamento é desenvolvido. As condições ambientais em que o orçamento foi desenvolvido, como o nível de recursos disponíveis, o nível de endividamento e o grau de dependência de financiamento intergovernamental. Esses fatores determinarão as estratégias a serem adotadas na alocação das despesas no orçamento (RUBIN, 2010, p.32).

Outro ator não humano que atua no ciclo orçamentário é o *conjunto de legislações* existentes, que poderão restringir e orientar o processo de elaboração e execução do orçamento. Os municípios podem ter leis locais definindo regras orçamentárias, como prazos mais restritos, obrigatoriedade de gastos em determinadas atividades, ampliação da participação popular, e quaisquer regras que não sejam contrárias ou mais flexíveis do que as normas gerais.

4 A REALIDADE DOS MUNICÍPIOS

4.1 Estrutura

O país teve ao todo sete constituições, sendo que em cada uma delas a autonomia dos municípios sofreu mudanças, ora aumentando, ora diminuído, até culminar no atual modelo de grande autonomia trazido pela Constituição Federal de 1988. Este modelo representou um grande avanço para os municípios, pois pela primeira vez eles foram elevados à condição de entes da federação. Essa condição torna o caso do Brasil peculiar no mundo, pois em nenhum outro Estado Soberano os municípios são constitucionalmente reconhecidos como peça do regime federativo (MEIRELLES, 2013, P. 862).

Para se ter uma ideia da diferença da autonomia dos municípios se comparada aos demais países, na América Latina é regra não se referir às leis municipais com o nome de “leis”, sendo correto chama-las de *acuerdos* ou *ordenanzas*, e nem mesmo a expressão *Governo Municipal* é aceita, devido à baixa autonomia que recebem (MELLO, 2001).

O Brasil conta atualmente com 5.570⁸ municípios, todos com autonomia administrativa, política e fiscal assegurados pela Constituição Federal em seu artigo 30. Como autonomia administrativa entende-se a organização e execução dos serviços públicos locais; como autonomia financeira cita-se a competência de instituição, arrecadação e aplicação dos tributos municipais; e a autonomia política dá-lhes a competência de possuir governo eleito pelo povo, e editar as suas normas locais (MEIRELLES, 2013, p. 863).

As regras para a criação, incorporação, fusão e desmembramento de municípios estão dispostas na Constituição Federal, art. 18, com a alteração dada pela EC 15/96, que estabelece que para que ocorram devem ser realizados o estudo de viabilidade municipal e a realização de plebiscito.

Devido à capacidade de autorregulação, cada ente da Federação deve elaborar e executar sua própria lei orçamentária, que deverá conter todas as suas receitas e despesas, inclusive aquelas relacionadas com o processo de endividamento (SILVA, CARVALHO, MEDEIROS, 2009, p.246).

⁸ Considerando o Distrito Federal - Brasília

Os municípios são administrados pela Prefeitura, como órgão executivo comandado por um Prefeito Municipal, e pela Câmara Municipal, como órgão Legislativo. Essa composição é uniforme para todos os municípios, variando apenas o número de vereadores de acordo com sua população (MEIRELLES, 2013, p. 863).

Os municípios possuem competência de legislar sobre todos os seus assuntos de interesse local (CF, art.30), sendo regidos por uma Lei Orgânica Municipal (CF, art. 29), que se equipara às Constituições promulgadas pelos demais Estados-membros. Ela deve conter as regras específicas para eleição municipal, planejamento público, composição da Câmara dos Vereadores, remunerações do Executivo Municipal, normas administrativas e sobre a administração tributária e financeira, sempre respeitadas as normas gerais que forem estabelecidas pela União (MEIRELLES, 2013, p. 863).

Os municípios possuem plena autonomia para se organizar administrativamente, criando, incorporando ou extinguindo Secretarias, Departamentos, Divisões ou outras formas de organização que se fizerem necessárias para garantir a administração local, podendo ainda criar autarquias, fundações, empresas públicas, e participar de consórcios públicos intergovernamentais, sendo todas as unidades dirigidas pessoalmente pelo Prefeito Municipal (MEIRELLES, 2013, p. 863).

As alíquotas de repasses do FPM foram sendo alterados ao longo dos anos, sendo que o percentual atual está fixado em 23,5% do total arrecadado pela União sobre o Imposto de Renda e Imposto sobre Produtos Industrializados (Quadro 3).

Quadro 3 – Modificações no percentual de repasse do FPM

Ano	Dispositivo Legal	Alíquota	Ano	Dispositivo Legal	Alíquota
1967/68	Emenda Constitucional 18/65	10,00%	1985	Idem	16,00%
1969/75	Ato Complementar 40/68	5,00%	1985/88	Emenda Constitucional 27/85	17,00%
1976	Emenda Constitucional 5/75	6,00%	1988	Nova Constituição Federal	20,00%
1977	Idem	7,00%	1989	Idem	20,50%
1978	Idem	8,00%	1990	Idem	21,00%
1979/80	Idem	9,00%	1991	Idem	21,50%
1981	Emenda Constitucional 17/80	10,00%	1992	Idem	22,00%
1982/83	Idem	10,50%	1993	Idem	22,50%
1984	Emenda Constitucional 23/83	13,50%	2007	Emenda Constitucional 55/2007	23,50%

Fonte: Elaborado a partir de STN (2005)

A competência tributária dos municípios está estabelecida na Constituição Federal, que define que cabe aos municípios arrecadar impostos sobre a propriedade territorial e predial urbana, transmissão de bens inter vivos por ato oneroso e sobre serviços de qualquer natureza, que não estejam enquadrados no rol de serviços previstos

no ICMS (Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços) que é um imposto estadual. Cabe ainda aos municípios participação em receitas dos Estados e da União (Tabela 7).

Tabela 7 – Receitas dos Municípios

Origem	Participação
Própria	Impostos (IPTU, ISS, ITBI) Taxas Contribuições Patrimoniais Serviços Alienações de bens próprios Operações de crédito
União	FPM: 23,5 % - origem: Imposto de Renda e IPI Imposto de Renda nas transações municipais com fornecedores e pessoal 50% do ITR ou 100% após convênio com a União Transferências voluntárias Emendas Parlamentares Transferências fundo a fundo (saúde, educação, assistência social, etc.)
Estados	50% do IPVA 25% do ICMS 25% do FPEX Transferências voluntárias Transferências fundo a fundo (saúde, educação, assistência social, etc.)
Multigovernamental	Recebimento do FUNDEB, de acordo com a quantidade de alunos matriculados na educação básica.

Os municípios possuem dificuldades na estrutura de arrecadação, sendo que a dificuldade é maior para os municípios menores. Em muitos municípios são encontrados diversos problemas na cobrança das receitas próprias, como taxas, impostos e contribuição de melhoria. Uma evidência da falta de estrutura de arrecadação pode ser obtida ao se analisar os seus cadastros mobiliários, que muitos não mantêm atualizados, sendo que esses dados servem como base de dados para a cobrança dos impostos (MELLO, 2001).

As observações sobre a falta de estrutura dos municípios é antiga. Já em 1994 era apontado em relação aos municípios um *descaso* pela maioria dos municípios, especialmente os pequenos e médios, mais beneficiados pelos critérios de repartição do FPM, com relação à exploração de sua própria base tributária (SERRA, 1994, p.114).

Para se ter uma ideia da extensão do problema, os dados do IBGE(2009) demonstram a existência de 365 municípios que não cobravam IPTU nessa data, e 1.544 não possuíam sequer uma planta genérica de valores, que é uma ferramenta essencial utilizada para o cálculo desse imposto (Tabela 8).

Tabela 8- Estrutura de Arrecadação dos municípios

Estrutura de Arrecadação	Sim	Não	N
Cadastro imobiliário – existência	5.207	358	5.565
Cadastro imobiliário informatizado - existência	4.628	578	5.206
O município cobra IPTU	5.200	365	5.565
Planta Genérica de Valores – existência	4.021	1.544	5.565
Planta Genérica de Valores informatizada - existência	3.124	896	4.020
Cadastro de ISS – existência	4.664	901	5.565
Cadastro de ISS informatizado – existência	3.783	881	4.664
O município cobra taxa de: Iluminação pública	3.894	1.671	5.565
O município cobra taxa de: Coleta de lixo	2.754	2.811	5.565
O município cobra taxa de: Incêndio	203	5.362	5.565
O município cobra taxa de: Limpeza pública	2.381	3.184	5.565
O município cobra taxa de: Poder de Polícia	3.079	2.486	5.565
O município cobra taxa de: Outras	2.410	3.155	5.565
Não cobra nenhuma taxa	341	5.224	5.565

Fonte: Elaborado a partir de IBGE (2009)

Salienta-se, porém, que os municípios são obrigados pela Lei de Responsabilidade Fiscal a instituir, prever e arrecadar seus impostos, sob pena de ter vedado o recebimento de transferências voluntárias (LRF, art. 11).

Outra evidência sobre a falta de estrutura dos municípios pode ser observada pela quantidade de processos de Operações de Crédito que foram devolvidas pela Secretaria do Tesouro Nacional para complementação de documentação ou outras pendências. Observa-se que a partir da publicação da LRF, todas as Operações de Créditos Internas devem ser aprovadas previamente pela STN (art. 32 da LRF), e as Externas devem ser aprovadas pelo Senado Federal. No período de 2002 a 2012, 22,9% dos processos dos municípios analisados pela STN foram arquivados, não tendo sido concluídos pelos municípios (Tabela 9).

Tabela 9 – Análise das operações de crédito dos municípios

Movimentação	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	TOTAL	%
Arquivado	16	38	143	16	87	342	910	346	191	181	233	2.503	22,9
até 100.000 hab	10	26	130	8	66	254	827	303	158	160	201	2.143	
até 300.000 hab	4	9	7	2	6	47	62	31	18	18	20	224	
Acima de 300.000 hab	2	3	6	6	15	41	21	12	15	3	12	136	
Devolvido							1	116	419	345	73	954	8,7
até 100.000 hab							1	100	292	285	46	724	
até 300.000 hab								7	69	50	20	146	
3 - Acima de 300.000 hab								9	58	10	7	84	
Análise Concluída	473	382	580	147	888	1012	1047	404	1073	741	731	7.478	68,4
até 100.000 hab	377	306	478	116	718	722	897	358	928	600	628	6.128	
até 300.000 hab	61	58	64	25	92	155	80	28	81	74	57	775	
Acima de 300.000 hab	35	18	38	6	78	135	70	18	64	67	46	575	
Total Geral	489	420	723	163	975	1.354	1.958	866	1.683	1.267	1.037	10.935	100

Fonte: elaborado a partir de dados da STN (2013)

Ao analisar os mesmos dados dos Estados, os dados mostram que apenas 7,84% dos processos foram arquivados, o que demonstra a enorme dificuldade que os municípios possuem no levantamento dos documentos.

Uma das explicações para a falta de estrutura dos municípios pode ser buscada ao se analisar o seu histórico relativamente recente na obtenção de autonomia fiscal e de planejamento: apenas recentemente com a Constituição de 1988 os municípios ganharam plena autonomia (Figura 2).

Figura 2 – Autonomia dos Municípios nas Constituições Nacionais

Fonte: elaborada pelo autor

No Brasil, a elaboração do planejamento pelos municípios é uma figura relativamente nova, surgida nas últimas décadas, pois até a década de 60 ainda imperava a figura dos órgãos regionais de planejamento, que se encarregavam do planejamento das vilas e municípios das diversas regiões do país. Os municípios eram apenas vistos como unidades de ocupação geográfica, e não como uma entidade administrativa para o desempenho de funções locais específicas (COSTA, 1971, p.371).

Até a promulgação da Constituição Federal de 1988, os municípios sequer eram reconhecidos como membros da federação (REZENDE, 1995). A atual metodologia de planejamento adotada pelas entidades públicas possui pouco mais do que uma década.

4.2 Receitas

O Brasil é considerado um dos países que possuem a maior descentralização fiscal do mundo (FERRAZ & FINAN, 2011), colocando-o ao lado de países como Estados Unidos, Canadá e países do norte europeu (GUESS & LELOUP, 2010, p. 202-203).

O mecanismo de repartição tributária entre os entes no país é complexo. Algumas transferências estão previstas na Constituição e outras em diversas leis nacionais. O atual modelo adotado de transferências entre os entes foi implantado pela Constituição de 1946, tendo sido mantido até hoje, onde a União é o principal agente arrecadador com o posterior repasse aos demais entes da federação (ARRETCHE, 2005).

As receitas recebidas pelos municípios originadas da União e dos Estados podem ser resumidas como sendo de três tipos: (i) Constitucionais e legais; (ii) Repasses Fundo a Fundo e (iii) Transferências Voluntárias (Tabela 10).

Tabela 10 - Tipos de Transferências Recebidas

Transferência	Depende de barganha	Conhecida <i>ex-ante</i>
(i) Constitucionais e legais (FPM, ICMS, IPVA, Lei Kandir, FUNDEB, Royalties)	Não	Sim
(ii) Repasses Fundo a Fundo (Programas Federais e Estaduais)	Sim	Sim
(iii) Transferências Voluntárias (Convênios e Emendas Parlamentares)	Sim	Não

Fonte: Elaborado pelo autor

Uma visão das transferências de receitas entre a União, os Estados e os Municípios pode ser verificada na Figura 3 a seguir:

Figura 3 – Repartição das receitas no Brasil
 Fonte: Figura adaptada de Nunes (2013)

Existe uma grande dependência dos municípios no financiamento de suas políticas públicas em relação às transferências recebidas: 94% dos municípios brasileiros possuem pelo menos 70% de suas receitas correntes originadas de transferências intergovernamentais (IFGF, 2010).

Mesmo considerando essa dependência, a discussão relevante para a precisão do orçamento é se a vinculação das receitas a fins específicos afeta a sua previsão no orçamento. O ponto que deve ser observado é se a informação pode ser conhecida *ex-ante* ou não pelos municípios, para que a receita possa ser tempestivamente prevista no orçamento.

Apenas uma parte dos repasses recebidos pelos municípios é composta de Transferências Voluntárias, que dependem de projetos e são mais difíceis de serem previstas *ex-ante*. A maior parte das transferências está condicionada a normas constitucionais e legais e, portanto, são repassadas de forma obrigatória aos municípios, sendo possível a sua previsão *ex-ante*.

No ano de 2012 as receitas provenientes de Transferências de Capital para os municípios, que correspondem na maior parte às Transferências Voluntárias corresponderam a apenas **3,31%** do total arrecadado pelos municípios (Tabela 11).

Tabela 11 – Receitas dos municípios no exercício de 2012

	Receita	Valor R\$ bilhões	%
Constitucionais e Legais	ICMS	73,80	19,32
	FPM	57,78	15,13
	FUNDEB	43,69	11,44
	IPVA	12,76	3,34
Receitas Próprias	ISS	39,79	10,42
	IPTU	19,22	5,03
	Multas e Juros de Mora	4,79	1,25
	Contribuições ao RPPS	6,07	1,59
	Serviços	8,05	2,11
	Receitas Patrimoniais	13,13	3,44
Fundo a fundo	SUS	29,95	7,84
	FNDE	6,95	1,82
	FNAS	1,76	0,46
Outras	Contribuições	10,95	2,87
	Compensações financeiras	7,57	1,98
	Transferências de Capital	12,64	3,31
	Outras Receitas	33,00	9,00
Total		381,91	100

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados do SISTN (2012)

São diversos os tipos de vinculações que devem ser observadas no momento da elaboração e execução do orçamento, em atendimento aos preceitos contidos na Constituição Federal (Saúde, Ensino e Precatórios), LC 101/00 (Reserva de Contingência), Lei 11.494/2007 (FUNDEB), além dos programas executados pelos municípios por meio de cofinanciamento.

A parcela do orçamento que o município não tem pleno controle está na execução de políticas públicas executadas via repasse fundo a fundo, por meio da municipalização das políticas públicas: os programas são criados e definidos no âmbito Federal e Estadual, e executados pelos municípios, que são os gestores e cofinanciadores, mas não participam do processo de definição. Esse é o caso da gestão de políticas de educação, saúde e assistência, cujas definições estão centralizadas no âmbito federal e as decisões sobre os gastos não cabem aos municípios (Tabela 12). Nesses programas o município recebe o recurso para custear parcialmente os gastos, que devem ser aplicados exclusivamente nessas finalidades.

Para executar as políticas públicas Federais ou Estaduais no município, esses devem preliminarmente se organizar e aderir aos programas, de acordo com a legislação específica de cada um deles. Dessa forma, as informações tanto das receitas a serem recebidas quanto das despesas a serem custeadas já são conhecidas *ex-ante* pelos municípios.

Tabela 12 - Exemplos de Programas Federais executados pelos municípios

Educação	Destinação	Cálculo do repasse
PNAE - Programa Nacional de Alimentação Escolar	Auxiliar no custeio da alimentação escolar dos alunos da educação básica	O valor é calculado por dia letivo para cada aluno de acordo com a etapa de ensino: Creches – R\$ 1,00; Pré-escola – R\$0,50; Escolas indígenas e quilombolas – R\$ 0,60; Ensino fundamental, médio e educação de jovens e adultos – R\$0,30; Ensino integral (Mais Educação) – R\$0,90
PDDE - Programa Dinheiro Direto na Escola	Objetiva a melhoria da infraestrutura física e pedagógica das escolas e o reforço da autogestão escolar nos planos financeiro, administrativo e didático	O cálculo é feito de acordo com o número de estudantes da educação básica extraído do censo escolar do ano anterior ao do repasse: Até 199 alunos - R\$8.300,00/ano; até 499 alunos - R\$10.000,00; até 1000 alunos: R\$12.500,00; acima de 1000 alunos: R\$15.000,00.
PSF - Programa Saúde da Família	Prestar serviços de acompanhamento de saúde fora das unidades de saúde. As equipes são compostas, no mínimo, por um médico, um enfermeiro, um auxiliar de enfermagem e seis agentes comunitários de saúde.	O valor do cofinanciamento é repassado por equipe implantada, e o cálculo é feito de acordo com o tamanho da equipe, que considera o número de médicos, enfermeiros e quantidade de horas trabalhadas por semana.
Agentes Comunitários de Saúde (EACS)	Cofinanciamento Federal de Agentes Comunitários de Saúde, que devem atuar junto à comunidade.	R\$871,00 /mês por ACS + parcela extra no último trimestre de igual valor
Incentivo Bucal (ESB)	Cofinanciamento federal para ações de prevenção da saúde bucal, que devem atuar junto à comunidade.	Existem três modalidades de equipes, e o valor repassado vai de R\$2.230,00 / mês a R\$4.680,00.

Fonte: elaborado pelo autor

Como a apuração dos limites e aplicações vinculadas ocorre apenas sobre o executado em t_1 (momento da execução orçamentária), no momento da elaboração das estimativas de receita e despesa em t_0 (momento da elaboração do orçamento) tanto a base de cálculo quanto a destinação já são conhecidos *ex-ante* pelos municípios.

Em resumo, a discussão da imprecisão orçamentária não está ligada diretamente à sua vinculação global a determinado fim, e sim, a ter condições de prever *ex-ante* as receitas que serão recebidas e onde os gastos serão alocados.

5 LITERATURA

5.1 Publicações anteriores sobre Orçamento Público

Os artigos publicados no país na última década abordando o tema orçamento público buscaram focar principalmente aspectos relacionados à área de saúde (38%) e administração (54%), sendo que a maior parte procurou se utilizar de técnicas quantitativas (62%). O foco dos estudos está dividido entre a análise do orçamento Federal (39%) seguido pela análise com foco nos municípios (38%). Os métodos mais utilizados no país nesse período foram a econometria (38%), seguida por *surveys* (23%) e estudos de caso (15%) (LYRIO et al, 2013).

O tema tem sido amplamente estudado no país. Foram desenvolvidos 59 trabalhos de Dissertação de Mestrado e Teses de Doutorado do país abordando o orçamento público no período de 1980 até 2013 considerando as universidades: UNB (24), FGV (12), PUC-SP (10), USP (4), EAESP (4), FUCEPE(2), UFPR (2) e FURB (1). A maior parte dos trabalhos estão relacionados ao estudo do Orçamento Participativo (24%), seguido por Orçamento de Resultados (8%) e Estudos de Caso (7%), seguidos de outras abordagens de estudos (Apêndice A).

Para essa análise, a busca foi feita diretamente no site dos Programas de Pós-Graduação ligados à Controladoria e Contabilidade e Administração Pública, analisando as palavras-chave e o título dos trabalhos, utilizando como argumento de procura a palavra “orçamento”, e após a leitura dos resumos, eliminando os trabalhos que não tem relação ao setor público.

Em decorrência de sua complexidade e característica multidisciplinar, ao se analisar os trabalhos publicados são encontradas diversas abordagens distintas sobre orçamento: participação popular no processo de elaboração; barganha orçamentária; processo de decisão na alocação de despesas; análise das audiências públicas; folga orçamentária; orçamento por regime de competência, e apenas duas dissertações relacionadas ao processo de alocação orçamentária, que é o foco da dissertação.

Na literatura específica relacionada ao processo de barganha, (LAPSLEY et al, 2011) estudaram o processo de orçamento público em ambientes de governo de coalisção, onde há a participação de muitos partidos em ambientes de governo minoritário. Os resultados encontrados no estudo foram divergentes da literatura existente até então: em ambientes de coalisção o legislativo se preocupou mais em exigir uma maior transparência e controle do que em emendar o orçamento, e nesses ambiente,

não houve discussão significativa durante a fase de aprovação do orçamento, com a participação de poucas pessoas na discussão. Já em ambientes de governo minoritário, o debate durante a aprovação do orçamento foi maior e o crescimento das despesas apresentou uma queda.

O aumento do interesse popular pela transparência e a exigência de uma maior participação popular tem levado os administradores públicos a realizar mudanças no processo de elaboração do orçamento, implantando ferramentas que permitam o envolvimento da população. Os métodos de participação popular na elaboração do orçamento normalmente incluem a remessa de cartas escritas, união de grupos de interesse e convite da população para a participação em reuniões temáticas. Essa linha de literatura é chamada de *budgetary decisionmaking* (ROBBINS & SIMMONSON, 2002). No Brasil essa linha de pesquisa é discutida com o nome de participação popular, ou orçamento participativo. NOLLENBERGER et al (2012) afirmam que o aumento da participação popular faz aumentar a legitimação da democracia, e não torna o governo mais vulnerável. A população participa auxiliando na decisão de alocação dos recursos no orçamento e selecionando os programas de governo que nele serão incluídos, priorizando-os em detrimento dos demais programas.

No caso do Brasil, a Lei de Responsabilidade publicada no ano 2000 traz como comando geral a transparência e participação popular no processo orçamentário (art. 48). Após o Partido dos Trabalhadores assumir o poder em 2002, inicia-se um grande processo de aumento da transparência e do envolvimento popular nas decisões públicas, com o surgimento da vertente societal, que prega maior participação popular (PAULA, 2005). Essa nova orientação legal do país pode explicar a quantidade de estudos relacionados à participação popular e transparência.

Com relação à adoção de mecanismos de participação popular no país como o orçamento participativo, Costa (2010) apresenta que sua adoção pelos municípios brasileiros ainda é feita de forma muito insipiente, e os municípios que a adotam ainda encontram-se em uma etapa inicial de maturidade, que é a fase de legitimação. As outras etapas sugeridas de maturidade são a de efetividade e de institucionalização.

A participação popular através da utilização de *surveys* baseadas na web é uma técnica amplamente discutida na literatura, que apresenta artigos relacionando métodos diferentes para a participação popular no processo orçamentário. Robbins & Simmonson (2002) efetuaram a introdução na literatura desse tipo de coleta de dados via web, convidando os cidadãos a responder onde desejam a aplicação dos recursos

através do compartilhamento de impostos, através de uma fórmula: $TS_i = E * (AV_i / \sum AV)$, onde TS corresponde ao compartilhamento de impostos, E corresponde a quanto cada respondente deseja aplicar em certo programa e AV_i é o valor da propriedade individual. O método proposto é uma função das despesas vezes o valor da propriedade avaliada do imposto de propriedade individual dividido pela soma do valor total avaliado de todos os bens na jurisdição selecionado.

Outro trabalho nessa linha apresenta um método chamado de SVR – *structured value referendum*, que visa determinar a preferência pública para áreas específicas, que é uma alternativa ao modelo de SIM/NÃO dos demais referendos. Esse tipo de referendo permite à população visualizar os prós e contras de cada um dos programas e escolher um em detrimento do outro, e é útil como informação de priorização das ações (MCDANIELS, 1996).

Ainda na linha de participação popular, a literatura traz ainda uma outra técnica que é o *contingent valuation* (CV), que inclui informações precisas sobre os programas e bens públicos, além de possíveis substitutos, o valor corrente do gasto, método de pagamento, fonte de financiamento, e uma série de outras informações para permitir colher da população a demanda efetiva a ser considerada no orçamento (BRUBAKER, 2004).

O método CV teve ainda uma variação publicada, que permite que cada respondente faça a alocação de um valor simbólico de 100 milhões em programas específicos no orçamento, e também pede que cada cidadão faça cortes de 100 milhões em programas do orçamento. O valor marginal proporcional permite se apurar uma efetiva curva de demanda para os tomadores de decisão (BLOMQUIST et al, 2004).

Nollenberger *et al* (2012) utilizou esse método de apuração das preferências dos cidadãos na cidade de Oshkosh, Estado de Wisconsin - EUA, e demonstrou uma forma prática de alocar as preferências dos cidadãos na elaboração do orçamento: cada cidadão escolhia as políticas públicas que gostaria de aplicar 1 milhão. Assim, no processo de elaboração ficava claro a proporção de gastos a ser considerada para cada área.

Além de estudos sobre a participação popular, temos ainda estudos relacionados à participação dos demais envolvidos na execução. YAHYA *et al* (2008) encontraram que a participação de gestores na elaboração do orçamento (*budgetary participation*) aumenta o comprometimento organizacional (*organizational commitment*), influenciando positivamente o desempenho.

A participação popular no orçamento é permite que a população possa participar das decisões das políticas públicas ainda no momento da elaboração do planejamento. Delindro (2013) apresentou que existem diferenças significativas na alocação das despesas públicas comparando-se municípios que adotaram o orçamento participativo em comparação aos que não adotaram, sendo que no primeiro houve um aumento nos valores aplicados em saúde e saneamento, o que resultou em uma redução na taxa de mortalidade infantil.

O Índice de Orçamento Aberto (*Open Budget Index*) é uma publicação internacional, que busca analisar em nível mundial a participação popular e a transparência no orçamento público dos países. As publicações tem periodicidade bianual, e foram feitas no período de 2006 a 2012. No relatório publicado em 2012, o Brasil ocupa a 12ª posição dentre 100 países analisados. Essa publicação conclui que mesmo nos países onde existem oportunidades de o público participar no processo orçamental, a sociedade raramente é informada sobre a forma como as suas contribuições são utilizadas, e isso inclui o Brasil. IBP (2012).

Outra iniciativa mundial de participação popular no orçamento público é o *Global Movement for Budget Transparency, Accountability and Participation*, que é um movimento que reúne mais de 130 organizações da sociedade civil de 60 países diferentes, que tem o objetivo de difundir a transparência, prestação de contas e participação no orçamento público dos países (BTAP, 2013).

A elaboração do orçamento dos municípios deve considerar outros fatores, como o planejamento de investimentos dos próprios municipais. Quanto mais velho e sucateado estão os equipamentos públicos, maior é o seu custo de manutenção. O trabalho de Bland & Nunn (1992) estuda o impacto que o orçamento de investimento possui no orçamento operacional das cidades americanas. Com exceção dos investimentos em novas estradas, os demais investimentos públicos trazem aumento no orçamento operacional. A causa disso é que as novas estradas, por serem novas, não necessitam de manutenção no curto prazo, e então o gasto de manutenção diminui. Os demais gastos, como a construção de novos prédios ou ampliação de próprios que já existem traz aumento do gasto de manutenção. A análise do gasto de manutenção dos novos investimentos nos municípios não é formalmente considerada no momento da elaboração do orçamento dos municípios brasileiros, apesar de existir legislação determinando a análise do impacto orçamentário-financeiro da ampliação da ação governamental.

Apesar dos diversos estudos sobre a eficiência nos gastos públicos, são poucos os estudos no país sobre a alocação de receitas e despesas no orçamento. Scarin e Slomski (2005) realizaram um estudo sobre a eficiência da previsão das receitas orçamentárias, comparando-se o período anterior e posterior ao advento da LRF para o município de Londrina-PR. Os autores efetuaram a análise através de regressão múltipla, comparando-se o R2 dos dois períodos. Concluíram que houve uma melhora na previsão das receitas após a publicação da LRF, a partir da melhora do resultado apurado para o R2.

Slomski (2007) afirma que efetuar a previsão das receitas e fixação das despesas em um passado recente de inflação alta era muito difícil, porém, após mais de duas décadas de calmaria inflacionária, não há razão para a elaboração de peças orçamentárias não executáveis em pelo menos 90% da previsão inicial.

Rocha (2008) analisou a previsão das receitas de IPTU e ISS de 26 municípios acima de 20.000 habitantes do Estado do Rio Grande do Norte através da análise de variância (ANOVA), e concluiu que não existe relação entre o tamanho do município e a qualidade da previsão das receitas no orçamento, pois dentro do grupo com melhor desempenho existem pequenas, médias e grandes cidades.

Fabris & Gonçalves (2012) analisaram a metodologia de previsão das receitas tributárias a partir de séries temporais para o município de Criciúma/SC no período de 2005 a 2010 e concluíram que existem grandes dificuldades na estimação das receitas orçamentárias a partir de séries temporais, sendo que a receita de ICMS foi a receita com maior previsibilidade *ex-ante*, seguida das receitas de IPI e ITBI.

Zonatto, Júnior e Filho (2013) efetuaram uma comparação entre a metodologia de previsão das receitas proposta pela Secretaria do Orçamento Federal (SOF) e o modelo Koyck, que utiliza regressão linear bivariada para prever resultados futuros a partir de resultados dos períodos anteriores, e concluíram que o desempenho da metodologia proposta por Koyck diminuíram o erro médio das previsões de 14,26% para 6,13%, sendo esse método de previsão superior em 78% dos casos analisados em relação ao método da SOF para os municípios analisados.

Sandars & Lindars (1912) discutiram a metodologia de alocação de despesas no orçamento público, e concluíram que o método incremental de prever as receitas e despesas é uma das causas da sua ineficiência. Materiais que foram consumidos em grande quantidade em determinado período podem não ser mais necessários na mesma quantidade nos anos seguintes, e quando utilizada a série histórica para elaboração dos

orçamentos seguintes, os gastos são mantidos pela média, o que traz ineficiência tanto na alocação, quanto nos gastos realizados, devido a um crédito maior. A média de gastos não pode ser utilizada como único instrumento de previsão dos gastos futuros.

Dougherty, Klase e Song (2003) efetuaram um estudo descritivo apresentando os ajustes orçamentários anuais em 15 cidades no Oeste de Virgínia (EUA) para o ano fiscal de 1997. O estudo focou em apresentar a magnitude das alterações legais e concluíram que os ajustes orçamentários ocorridos dentro do ano foram mais significativos para as cidades menores. Os autores encontraram um padrão de aumento e diminuição do orçamento, com diferenças de médias estatisticamente significativas entre o orçamento original e as dotações revistas e entre as dotações revistas e os desembolsos reais, mas não encontraram significância estatística entre as dotações originais e a execução real. O padrão encontrado reflete uma estratégia adotada pelos municípios para garantir uma proteção contra eventos inesperados e para manter as despesas sob o seu nível orçamentário.

Anessi-Pessina, Sicilia e Steccolini (2012) analisaram as alterações orçamentárias (*rebudgeting*) de 657 municípios da Itália acima de 15.000 habitantes utilizando como variável dependente o percentual de alterações entre o orçamento inicial e o final, e como variáveis dependentes o nível de incrementalismo na elaboração do orçamento inicial, variáveis de análise da situação política do município, recursos organizacionais e condições de financiamento. O estudo encontrou que as alterações no orçamento estão diretamente associadas com o grau de incrementalismo adotado durante a fase de elaboração do orçamento inicial: quanto mais se utilizou a metodologia de elaboração do orçamento a partir da série histórica dos gastos, maior é a proporção de alterações no orçamento na sua fase de execução. O estudo também encontrou que nas revisões orçamentárias é muito maior o número de casos de aumento dos orçamentos em relação ao inicial do que a sua diminuição, o que revela uma abordagem conservadora na formulação do orçamento inicial.

5.2 Controle na Administração Pública

O orçamento público possui uma relação direta com os controles da administração pública, pois ele é uma de duas principais ferramentas de geração de informações, e deles recebe influência. Assim, o objetivo desse tópico é apresentar e discutir as diferentes formas de controle existentes na administração pública, pois o

presente trabalho efetua uma análise entre as forças exercidas pelos controles com a imprecisão no orçamento.

A democracia é uma forma de governo que deve possuir três princípios fundamentais: o governo deve emanar da vontade popular, os governantes devem prestar contas ao povo e ser responsabilizados pelos seus atos, e o Estado deve ser regido por regras que delimitem seu campo de atuação e ao mesmo tempo garanta a existência de direitos básicos dos cidadãos, tanto individuais quanto coletivos (LOUREIRO, ABRUCIO & PACHECO, 2010, p. 110).

A democracia não é exercida apenas pelo voto, pois a eleição é apenas uma das etapas do processo democrático. Ela pressupõe o controle permanente durante o mandato, de forma a garantir que os representantes atuem pautados pelo “melhor interesse de seus representados” (LOUREIRO, ABRUCIO & PACHECO, 2010, p. 110).

Dada a necessidade de controle dos atos dos representantes, os Estados de Direito, ao organizarem sua administração, fixam a competência de seus órgãos e agentes e estabelecem as formas de controle de toda a administração, para defesa da própria administração (MEIRELLES, 2013, p. 740).

O controle constitui a última das funções administrativas, vindo depois do planejamento, da organização e da direção. Tem como objetivos básicos monitorar e avaliar incessantemente as atividades e operações das organizações (CHIAVENATTO, 2012, p. 374).

Os tipos e formas de controle variam segundo o Poder, órgão ou autoridade que o exercita. Os controles podem ser: i) *administrativo ou executivo*, que corresponde ao controle da própria Administração sobre seus atos e agentes; ii) *legislativo ou parlamentar*, que é o controle do Legislativo sobre determinados atos e agentes do Executivo e iii) *controle judiciário ou judicial* que visa a correção dos atos ilegais de quaisquer dos poderes pelo Judiciário (MEIRELLES, 2013, p. 741).

A Constituição Federal estabeleceu em seus artigos 70 a 74 dois tipos de controle na execução de suas atividades: o controle externo e o controle interno. Uma outra forma de controle no país é o controle social, que é exercido de forma direta pela sociedade de diversas formas, conforme será discutido nesse tópico.

De acordo com o texto constitucional, o controle externo é exercido pelo Poder Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas, e tem como objetivo efetuar a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das entidades

públicas. O auxílio dado pelos Tribunais de Contas é essencial, dada a complexidade da arrecadação e da aplicação dos recursos públicos, que o Legislativo não teria condições técnicas de realizar (CHIAVENATTO, 2012, p.385).

Meirelles (2013, p. 741) cita ainda como exemplos de controle externo a apreciação das contas do Judiciário e do Executivo pelo Legislativo; a auditoria do Tribunal de Contas sobre a efetivação de determinada despesa do Executivo; a anulação de um ato do Executivo pelo Legislativo; a instauração de inquérito civil pelo Ministério Público sobre determinado ato ou contrato administrativo.

Existem atualmente no país 33 Tribunais de Contas, sendo quatro estaduais, quatro municipais e dois exclusivos das capitais de São Paulo e Rio de Janeiro, que exercem o papel de análise técnica e legalista do controle externo exercido pelo Legislativo, que é formado pelo Congresso Nacional na União, pelas Assembleias Legislativas nos Estados, e pelas Câmaras Municipais nos municípios, que tem como função complementar representar o povo, fiscalizando os atos do Poder Executivo através do controle da conduta político-administrativa do representante do Executivo – Prefeito, Governador e Presidente da República (MEIRELLES, 2013).

Ressalta-se que apesar de sua denominação de “Tribunais”, os Tribunais de Contas, não são órgãos judiciais. Suas atribuições estão ligadas à análise da legalidade dos atos, acompanhamento dos limites e regras previstas na LRF e cumprimento da legislação em vigor (LOUREIRO, ABRUCIO & PACHECO, 2010, p. 129).

Aos Tribunais de Contas cabe uma análise técnica e legal, enquanto cabe ao Legislativo fazer uma análise política da gestão, embasando-se nos argumentos técnicos apresentados no relatório do Tribunal de Contas. Após a análise técnica dos Tribunais de Contas é emitido um parecer prévio sobre as contas analisadas, que deve ser amplamente divulgado (LRF, art. 48), e deverá concluir com uma recomendação pela aprovação ou reprovação das contas. A partir do parecer emitido, caberá ao Legislativo analisá-lo, sendo que este deixará de prevalecer caso a decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal seja contrária (CF, art. 31, § 2º).

Assim, a palavra final sobre a aprovação das contas do gestor caberá ao Poder Legislativo. No caso do Estado de São Paulo, no período de 2002 a 2009, 16,60% dos pareceres dos municípios emitidos pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo deixaram de prevalecer por decisão do Legislativo (Tabela 13).

Tabela 13 – Análise dos pareceres do Tribunal pelo Legislativo

Exercício	Parecer mantido	%	Parecer rejeitado	%	Parecer arquivado	Acolhimento parcial	Total Geral
2002	565	88,3	66	10,3		1	640
2003	528	82,5	105	16,4			640
2004	490	76,3	137	21,3	1	4	642
2005	504	78,8	124	19,4		3	640
2006	479	74,8	127	19,8		4	640
2007	479	75,8	150	23,7		1	632
2008	465	72,2	106	16,5		1	644
2009	575	89,3	35	5,4			644
Total	4.085	79,8	850	16,6	1	14	5.122

Fonte: Elaborado a partir de dados do Portal do Cidadão – Tribunal de Contas do Estado de São Paulo

A imagem perante os órgãos do Legislativo, Executivo, Ministério Público e a Sociedade Civil sobre as atividades exercidas pelos Tribunais de Contas é a de um órgão extremamente capacitado tecnicamente, com excelente estrutura para exercer o controle, e com grande contribuição para a *accountability*. Porém o ponto negativo dos Tribunais de Contas é que eles são reconhecidos como um sendo órgão com decisões extremamente politizadas (ABRUCIO, ARANTES & TEXEIRA, 2005). Ainda segundo essa pesquisa, segundo os próprios gestores e técnicos do Executivo, os Tribunais de Contas deveriam desenvolver mais ações de prevenção e orientação para “*reduzir as irregularidades no planejamento e na execução dos gastos públicos*”.

Ainda sobre a imagem sobre o controle externo, considerando tanto o Legislativo quanto os Tribunais de Contas, Loureiro, Abrucio e Pacheco (2010, p. 35) trazem que “os funcionários temem mesmo é a fiscalização do tribunal de contas”, e não a ação do Legislativo.

A relação existente entre os dois atores do Controle Externo deveria funcionar de forma *harmônica*, atuando os Tribunais de Contas como órgão técnico auxiliar do Poder Legislativo. Porém, no âmbito Federal essa harmonia parece não existir (LOUREIRO, ABRUCIO & PACHECO, 2010, p. 134). Para sustentar essa afirmação o autor cita que no exercício de 2007 menos de 2% do total de processos instaurados pelo TCU foram provenientes de solicitações do Legislativo, sendo que a maioria partiu de iniciativas do próprio TCU.

Com relação ao controle externo exercido pelo Legislativo, existem fragilidades, que podem ser resultantes de duas hipóteses: a primeira seria que o Legislativo assume um papel *passivo* em relação ao Executivo tanto na formulação de leis, pois se aprova basicamente a agenda proposta pelo Executivo, quanto no controle,

pois o Legislativo assume que esse papel é mais afeito ao próprio Executivo; a segunda hipótese é que é muito comum no Brasil cargos do Executivo serem preenchidos por pessoas escolhidas pelos membros do Legislativo, e com isso a fiscalização dos atos acaba prejudicada, pois faltarão incentivos ao vereador executar a fiscalização de uma área que um apadrinhado político seu exerce, e faltarão incentivos aos demais vereadores, pois esse acompanhamento “não seria de sua alçada” (LOUREIRO, ABRUCIO & PACHECO, 2010, p. 135).

Apesar as críticas, os Tribunais de Contas é que têm a competência de realizar a ação fiscalizatória da legalidade dos atos nas entidades públicas, e mais recentemente tem iniciado ações para analisar os resultados da gestão da administração pública (LOUREIRO, ABRUCIO & PACHECO, 2010, p. 129).

A outra forma de controle trazida pela Constituição Federal é o controle interno, que deve ser instituído por cada um dos poderes através de um sistema integrado de métodos e procedimentos que tem como objetivo principal salvaguardar os ativos e a eficácia operacional (CHIAVENATTO, 2012), preservação do patrimônio público, o controle das ações que integram os programas, além de garantir a observância das leis, aos regulamentos e às diretrizes estabelecidas (NBCT 16.8).

Como traz o texto constitucional, os responsáveis pelo Controle Interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade deverão dar ciência ao Tribunal de Contas, sob pena de responsabilidade solidária (art. 74, § 1º). Apesar do texto constitucional, estudos mostram haver uma baixa interação entre o controle interno e externo no Brasil (FILHO *et al*, 2008).

Apesar de sua exigência desde a década de 60, o papel do controle interno tem passado por evoluções desde a Constituição de 1988, quando se originou um novo modelo de sistema de controle interno no Poder Executivo Federal, que passou a ser centrado por princípios de modernização e democratização das instituições políticas, com vistas a se obter uma maior eficiência da gestão pública (LOUREIRO, ABRUCIO & PACHECO, 2010, p. 150).

Pode-se afirmar que houve grandes avanços nas últimas décadas na organização do controle interno federal, com a criação da Secretaria Federal de Controle (SFC), que inicialmente era subordinada ao Ministério da Fazenda, e em 2002 passou a

ser um dos quatro órgãos⁹ que compõe a Controladoria Geral da União (CGU), que possui status de Ministério (LOUREIRO, ABRUCIO & PACHECO, 2010, p. 150).

A SFC exerce o papel de monitoramento e implementação das políticas públicas tanto no âmbito Federal, como nos Estados e Municípios, quando essas são desenvolvidas com recursos federais. A SFC, ao monitorar as políticas, ocupa um papel formal dentro do ciclo de planejamento, na medida em que produz informações que são utilizadas pelo Ministério do Planejamento (OLIVIERI, 2010, p.24).

Ao contrário do Governo Federal, não houve avanços significativos na implantação de sistemas de controle interno nos municípios brasileiros. Em parte isso pode ser explicado pela ausência de oferta e menções de programas ou projetos, com aporte de recursos para o fortalecimento do controle interno em Estados e municípios. Os municípios deveriam receber influências para a criação de cargos e carreiras de agentes do controle interno (ACI) municipal, devendo esses fazer parte do quadro permanente das prefeituras, e essa influência não tem sido exercida (FILHO *et al*, 2008).

Considerando o papel que a SFC exerce no Governo Federal, de monitorar as políticas públicas, gerando informações sobre a execução orçamentária dos programas e ações, informações essas que são utilizadas pelo Ministério de Planejamento (OLIVIERI, 2010, p. 145), a falta de estrutura do controle interno ou até a falta desse setor nos municípios brasileiros traz prejuízos ao processo orçamentário, na medida em que esse ator do ciclo orçamentário é inexistente ou pouco estruturado. O sistema de controle interno poderia funcionar como um “reforço positivo” do sistema de monitoramento e avaliação do planejamento.

A legislação brasileira não define controle interno (LOUREIRO, ABRUCIO & PACHECO, 2010, p. 151; OLIVIERI, 2010, p. 65), mas a Lei de Responsabilidade Fiscal apresenta os papéis a serem desempenhados por esse sistema (Seção IV da LC 101/2000) como sendo a fiscalização do atingimento das metas estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias e análise dos limites fiscais e demais condições estabelecidas na LRF, que inclui o planejamento. A Constituição de 1988 traz ainda que cabe ao controle interno a fiscalização contábil, financeira, *orçamentária*, operacional e patrimonial das entidades públicas (art. 70).

⁹ Atualmente compõem a CGU os seguintes órgãos: Secretaria Federal de Controle (SFC); Corregedoria-Geral da União; Ouvidoria-Geral da União e Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas.

A simples *existência* de um sistema de controle interno instituído nos municípios pode não representar uma maior precisão nos processos de controle, como é o caso do orçamento público, visto que a sua eficiência operacional poderá depender de outros fatores, tal como a sua autonomia. Isso pode ser observado no caso do controle interno Federal: no modelo anterior, criado pelo Decreto-Lei 200/67, o CI era subordinado aos ministros que deveria controlar, o que os tornava, na prática, sem autonomia de fiscalização, visto a sua posição institucional fraca (LOUREIRO, ABRUCIO & PACHECO, 2010, p. 158). Da mesma forma, a organização do CI nos municípios poderá também influenciar os seus resultados, e não pode-se afirmar que apenas a sua existência traz melhoras na gestão.

Mesmo considerando que aspectos como a autonomia ou a estrutura de organização do sistema de controle interno nos municípios possam influenciar diretamente seus produtos, considera-se o controle interno como sendo um instrumento fundamental na geração de informações para os orçamentos públicos e no acompanhamento de sua execução. Assim, espera-se que os municípios que não possuem tal controle estabelecido atinjam menores níveis de precisão na previsão do orçamento.

Por fim, cita-se outra forma de controle: o Controle Externo Popular, que é exercido diretamente pelo povo através de ações processuais como o mandado de segurança e a ação popular (MEIRELLES, 2013). Esse termo tem sido mais comumente utilizado na literatura como Controle Social, que visa dar aos cidadãos o direito não só de escolher seus governantes, mas também de exercer o controle do gasto do dinheiro público (PORTAL DA TRANSPARÊNCIA, 2013).

Pode-se apresentar como principais formas de participação e controle social no Brasil: o voto direto, o referendo, o plebiscito e a iniciativa popular (CF, art. 14); a participação em audiências públicas (LRF, art 48; Estatuto das Cidades, art. 4º); controle direto dos serviços públicos (CF, art. 37, § 3º); participação em conselhos sociais (Quadro 4).

Um dos problemas no exercício do controle social no Brasil é a própria cultura dos cidadãos: a população brasileira é uma das que possuem os mais baixos valores democráticos na América Latina, e essa pouca disposição dos brasileiros em exercer a cidadania é um fator a se considerar para que o modelo de controle via conselhos sociais ou outros tipos de controle social tenha êxito (GURGEL & JUSTEN, 2013).

Para que o controle social seja exercido é necessária a existência de *accountability*, que poderia ser definida como a maneira sobre a qual os indivíduos e as organizações evidenciam os resultados para uma autoridade reconhecida e são responsabilizados por suas ações. Duas características devem estar presentes para que haja *accountability*: deve existir a transparência dos atos praticados e a responsabilização dos agentes, caso contrário o controle social não pode ser exercido (ALNOOR, 2003).

Para garantir o funcionamento do controle social, diversas legislações do Brasil têm sido aprovadas nas últimas décadas determinando a disponibilização das informações à sociedade e definindo formas de participação popular (Quadro 4).

Quadro 4 – Legislações sobre o Controle Social

Legislação	Determinação
Constituição Federal, art. 31	Apresenta como uma das formas de acesso à informação que as contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade. Apresenta os conselhos sociais como uma das formas de controle externo (art. 31, § 1º).
Lei 8142/1990	Dispõe sobre a participação da comunidade na gestão do Sistema Único de Saúde (SUS) e sobre as transferências intergovernamentais de recursos financeiros na área da saúde.
Lei 8.742/1993	Determina a criação de conselhos de Assistência Social com composição paritária entre governo e sociedade civil, dando-lhes poderes de fiscalização sobre as ações de Assistência Social dos municípios, Estados e União.
Lei 9452/1997	Determina à Prefeitura Municipal comunicar por escrito aos partidos políticos, sindicatos de trabalhadores e entidades empresariais com sede no município a chegada da verba federal em um prazo máximo de dois dias úteis.
Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000); Estatuto das Cidades (Lei 10.257/2001)	Determina a apresentação à sociedade dos instrumentos de planejamento público em audiências públicas ainda na fase de elaboração; determina a publicação em tempo real de informações sobre a execução orçamentária dos órgãos públicos.
Lei de Acesso à Informação (Lei 12.257/2011)	Garante o amplo acesso a dados públicos para a sociedade, determinando aos órgãos públicos a criação de um Serviço de Informações ao Cidadão (SIC).
Lei Complementar 141/2012	Determina a criação de Conselhos de Saúde como órgão colegiado composto por representantes do governo, prestadores de serviço, profissionais de saúde e usuários, com a finalidade de aprovar o Plano Municipal de Saúde; estabelecer prioridades; emitir parecer conclusivo; aprovar as contas do Fundo Municipal de Saúde.
Lei 11.494/2007 – Regulamentação do FUNDEB	Determina a criação de conselhos com a participação de pais de alunos, professores, diretores, estudantes e servidores que possuem amplos poderes na fiscalização e controle da aplicação dos recursos do FUNDEB.
Lei 12.852/2013	Determina a criação de conselho da juventude, com poderes para fiscalização financeira e participação da elaboração dos planos, programas, projetos, ações e proposta orçamentária das políticas públicas de juventude.

Fonte: elaborado pelo autor

Os conselhos começaram a surgir no Brasil na década de 1980 na forma de conselhos populares, que atuavam via movimentos sociais organizados, mas os conselhos como existem hoje, que são instituídos legalmente, com caráter consultivo

e/ou deliberativo surgiram a partir da Constituição Federal (GURGEL & JUSTEN, 2013).

Uma das formas de controle social é a participação da população em conselhos sociais. A presença do cidadão nos conselhos e em outros fóruns de políticas públicas empresta um caráter diferenciado ao processo decisório público que se assemelha à democracia direta e assume-se como controle social (GURGEL & JUSTEN, 2013).

Alguns conselhos são obrigatórios por lei, e deveriam existir em todos os municípios brasileiros. Porém foram encontrados 731 municípios que não possuem todos os conselhos obrigatórios por lei (IBGE, 2012). A título de estatística descritiva, apresentamos a situação atual da existência dos conselhos municipais no ano de 2012 (Tabela 14).

Tabela 14 – Situação atual da existência dos conselhos municipais

Conselho Municipal	Possui		Não possui		Total
	N	%	N	%	
Conselho de Assistência Social *	5.530	99,3	38	0,7	5.568
Conselho dos Direitos da Criança e do Adolescente *	5.254	94,4	314	5,6	5.568
Conselho de controle e acompanhamento do FUNDEB *	5.466	98,2	101	1,8	5.567
Conselho de Saúde *	5.556	99,8	11	0,2	5.567
Conselho de Educação *	4.721	84,8	846	15,2	5.567
Conselho de Habitação	3.245	58,3	2.322	41,7	5.567
Conselho dos Direitos do Idoso	2.996	53,8	2.572	46,2	5.568
Conselho dos Direitos da Pessoa com Deficiência	1.094	19,6	4.474	80,4	5.568
Conselho de Meio Ambiente	3.544	63,6	2.024	36,4	5.568
Conselho Escolar	4.246	76,3	1.321	23,7	5.567
Conselho Tutelar	5.529	99,3	39	0,7	5.568
Conselho de Alimentação Escolar	5.307	95,3	260	4,7	5.567
Conselho de Transporte Escolar	4.199	75,4	1.368	24,6	5.567
Conselho de políticas urbanas, desenv. urb. cidade ou similar	982	17,8	4.521	82,2	5.503

Fonte: elaborado pelo autor a partir dos dados extraídos do IBGE (2012)

*Efetua acompanhamento financeiro / orçamentário periódico

Pela análise da tabela conclui-se que ainda existe uma grande quantidade de municípios que declararam não possuir o Conselho Municipal de Educação (846). O número é elevado, considerando que o maior orçamento dos municípios é o da Secretaria da Educação, em virtude do montante dos repasses de recursos do FUNDEB, FNDE e do mínimo constitucional a ser aplicado em educação. Os dados também apresentam que existem municípios que não possuem Conselho Municipal de Saúde (11), mesmo sendo exigido por Lei (LC 141/2012).

Os conselhos exercem papel não só na fiscalização, mas também na intervenção das decisões públicas. Esse modelo pode ser considerado como uma das

etapas na reforma do Estado, pois implementa uma nova cultura que rompe com a tradição patrimonialista e clientelística da administração pública brasileira, estabelecendo um papel mais ativo para a sociedade na formulação e implementação das políticas públicas (PAULA, 2005).

A existência dos conselhos nos municípios brasileiros por si só não garante uma maior eficiência nos gastos públicos, pois os conselhos podem não estar capacitados para a função (PAULA, 2005), podem ser despolitizados e com uma tendência a uma participação branda e não crítica, o que ocasiona em uma grande ausência de debates (TATAGIBA, 2005), e podem ainda os conselheiros terem sido cooptados pelo governo ou terem histórico de relações e militância em partidos políticos (GURGEL & JUSTEN, 2013).

Mesmo com as limitações dos conselhos sociais, esses não deixam de ser um dos instrumentos de controle das finanças públicas. Dessa forma, a presente pesquisa analisa as associações entre a existência dos conselhos e a precisão no orçamento público.

Pode-se incluir ainda outra forma de controle social: o controle direto. Com os avanços na área de Tecnologia da Informação (TI) e da internet, a sociedade passou a exercer o controle social diretamente, sem a utilização de representação via conselhos ou via Poder Legislativo. Com a disponibilidade cada vez maior de dados abertos a partir das leis de transparência, e com a pressão social para participação nas decisões e no acompanhamento da execução, essa ferramenta de *accountability* vertical torna-se cada vez mais atuante.

A difusão de sistemas de TI não mudou apenas o modo como o trabalho é executado, mas também a estrutura das organizações e da sociedade. Os recursos de comunicação hoje disponíveis tem colaborado para a formação de uma sociedade coesa, compartilhando recursos valiosos que se transformarão em metodologias de intervenção e transformação social (FILHO, LOPES & PEDERNEIRAS, 2009, p. 259).

Assim como as ferramentas de tecnologia, a contabilidade tem papel fundamental nessa transformação social, pois a contabilidade é um dos principais sistemas de informação que fornecem dados para a transparência e a Governança. Nesse sentido, Hendriksen & Van Breda (1999, p. 49) já no ano de 1.999 previam evoluções para o futuro da contabilidade:

“Em lugar de razonetes, haverá bases de dados das quais os dados financeiros serão apenas uma parte. Gráficos dinâmicos de todos os tipos estarão disponíveis, permitindo aos usuários que acompanhem visualmente o crescimento da empresa numa tela. (...) Uma versão simplificada dessas bases de dados será transmitida via linha telefônica aos usuários, para gravação em seus discos compactos, que conterão algum pacote genérico para análise, permitindo-lhes produzir o tipo de demonstração financeira que desejarem”.

Dentre as diversas formas de participação direta da sociedade no controle social, destacam-se estudos sobre iniciativas de participação popular no orçamento utilizando-se a internet, que se mostra uma ferramenta real de participação, uma vez que a internet permitiria às pessoas conversarem entre si e ouvirem vários pontos de vista, não havendo limitações de tempo ou espaço (SAMPAIO, MAIA & MARQUES, 2010).

A massificação de uso da internet no Brasil a tem tornado um relevante canal de debates sobre a gestão pública. Por meio dessa ferramenta, os cidadãos podem se expressar e cobrar de forma instantânea os administradores públicos. Porém, Sampaio, Maia e Marques (2010) apontam a existência de uma escassez de disposição dos usuários em participar democraticamente das discussões, se limitando a expressar suas opiniões, sem participar dos debates.

A instituição de mecanismos de participação via *Governo Eletrônico* é considerada por Abrucio (2007) como uma das ações reformistas mais significativas para a Gestão Pública, por permitir uma maior interação com os cidadãos, aumentando a *accountability* dos atos de gestão.

Para se ter uma ideia da situação atual da participação popular no orçamento público, no ano de 2005, 4.012 municípios brasileiros (72%) declararam ter utilizado alguma forma de participação popular na elaboração do PPA de 2006 a 2009, contra 1.555 que declararam não ter adotado nenhum tipo de mecanismo popular (IBGE, 2005).

Os diferentes tipos de controle exercem influência sobre os atos dos gestores públicos em momentos distintos, que podem ser: i) *prévio ou preventivo*, que é aquele que antecede a conclusão ou operatividade do ato, como requisito para sua eficácia; ii) *controle concomitante ou sucessivo*, que é aquele que acompanha a realização do ato para verificar a regularidade de sua formação, e iii) *controle subsequente ou corretivo*, que é aquele que se efetiva após a conclusão do ato controlado, visando corrigir lhe

eventuais falhas , declarar sua nulidade ou dar-lhe eficácia (MEIRELLES, 2013, p. 743).

Dessa forma, em relação ao processo orçamentário poderíamos classificar da seguinte forma a atuação dos controles: o controle externo exercido pelos Tribunais de Contas possui uma atuação *ex-post* aos atos praticados, não efetuando nenhum tipo de acompanhamento sobre a fase de elaboração e execução do orçamento. O controle legislativo, por sua vez, inicia-se já na fase de elaboração do orçamento, apesar de possuir participação praticamente nula no processo das escolhas públicas efetuadas pelo Executivo. Mas o Legislativo pode atuar influenciando essas escolhas, atuando politicamente, além de ser esse Poder que deverá efetuar a sua aprovação. O Legislativo exerce um controle concomitante, na medida em que pode solicitar informações ao Executivo ainda durante o processo de execução, e poderá aprovar ou não alterações no orçamento durante o exercício. O Legislativo também tem a competência de inserir mecanismos de controle nos instrumentos de planejamento, como a limitação do percentual de abertura de créditos adicionais no orçamento (Lei 4320/64, art. 7º, Inc. I). O controle social exerce sua força desde a elaboração até a execução, exercendo um controle *concomitante* dos atos. O controle interno poderia ser classificado possuidor de influência prévia, concomitante e subsequente.

5.3 Teoria da agência

Para a sustentação do estudo do processo de estimação orçamentária será adotada a Teoria da Agência. De acordo com essa teoria, a relação de agência surge quando o principal delega ações para terceiros, para que esse aja de acordo com seus interesses, mediante remuneração pelo principal. Porém, como existe uma assimetria de informação entre o principal e os agentes por esses possuírem informações privadas que o principal não possui e também porque o agente tem uma tendência a agir sempre de forma a maximizar a sua utilidade, começam a surgir conflitos de agência. Como o principal necessita monitorar os agentes, mecanismos devem ser criados, e surgem assim os custos de agência (JENSEN & MECKLING, 1976).

O agente está sujeito ainda ao risco moral, que é uma forma de oportunismo pós-contratual que surge devido a ações que não são facilmente observáveis e então a pessoa pode escolher optar por seguir seu interesse particular no lugar de escolher seguir o interesse do principal. O risco moral é um problema de informação: a dificuldade ou o custo de monitoramento e aplicação apropriada cria o problema do

risco moral. Os problemas de risco moral podem aparecer em uma situação na qual alguém (fornecedor, cliente, empregado ou qualquer outro é tentado a tomar ações ineficientes ou providenciar informação distorcida, levando outros a tomarem decisões ineficientes) porque os interesses individuais não estão alinhados com o grupo de interesse e porque o resultado não pode ser facilmente checado ou a ação monitorada facilmente (MILGRON & ROBERTS, 1992)

A teoria da agência pode ser aplicada tanto no setor privado como no setor público. Quando aplicada na área pública, o Poder Executivo é definido como sendo o agente, e o principal é a sociedade, que paga seus tributos para que o Estado lhe forneça o bem-estar social. Filho (2003) identificou problemas de agência no setor público e afirmou que como os governantes são incapazes de administrar diretamente todos os órgãos públicos, eles tem que delegar essa tarefa a gestores. Porém, como esses gestores têm seus interesses próprios e muitas vezes associados a projetos particulares que irão lhes expandir o poder, os relacionamentos e mesmo a visibilidade política, as decisões tomadas por esses não são as melhores para a coletividade.

Nesse sentido, Rubin (2010, p. 17) apresenta que uma das maiores características do orçamento público é a separação que existe entre quem paga os tributos e quem decide onde aplicar o dinheiro. O autor lembra que em algumas cidades americanas no século 19, era comum a utilização de grupos que eram eleitos para aprovar o direcionamento dos gastos públicos, representando a maioria da população. Para se candidatar, era necessário comprovar a propriedade de imóveis na cidade e o pagamento dos tributos em dia. Com o crescimento das cidades e a ampliação dos tipos de tributos arrecadados, essa prática deixou de existir, sendo que o papel hoje é executado pelo Poder Legislativo.

No setor público, Slomski (2007, p.33) apresenta que existem quatro estágios de conflitos de interesse no setor público: no primeiro estágio está o cidadão x gestor público (Prefeito); no segundo estágio está o gestor eleito x Ministro ou Secretário; no terceiro estágio está o Ministro ou Secretario x Diretor da Área e no quarto estágio está o Diretor da Área x Servidor Público. Considerando que cada um desses estágios é formado por pessoas que possuem racionalidade limitada e interesses próprios, se não houver um processo de controle eficiente, não há como garantir ao principal as melhores decisões, e não há como ele fiscalizar e acompanhar o processo de aplicação dos seus recursos. Dessa maneira, assim como no setor privado existe a necessidade da criação de processos de prestação de contas responsável dos administradores aos acionistas

(*accountability*), o mesmo ocorre no setor público, sendo que os acionistas do setor público são os cidadãos.

Quando se analisa o processo orçamentário municipal através da teoria da agência, o Poder Executivo (agente) deve, em nome da sociedade (principal), elaborar e priorizar as políticas públicas mais importantes naquele momento, através da definição de programas e ações governamentais bem estruturados que permitam o atingimento dos objetivos estabelecidos.

O orçamento é um dos principais instrumentos que permitiria ao cidadão diminuir a assimetria de informações, ao lhe possibilitar ter acesso de forma antecipada de todas as ações planejadas, durante sua execução, através das prestações de contas quadrimestrais das audiências públicas, e após sua execução, através das prestações de contas do Poder Executivo.

Como existe uma grande assimetria de informações entre a sociedade (principal) e o Poder Executivo (agente), essa deve procurar participar das audiências públicas que versam sobre o processo de planejamento, na fase de elaboração do Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual.

Faria, Gomes & Filho (2011) efetuaram uma análise das publicações em periódicos internacionais discutindo os problemas relacionados à teoria da agência na formulação de orçamentos. Os estudos mostraram que os conflitos de agência estão presentes, sobretudo com a assimetria de informações entre o principal e o agente. Mesmo considerando que o estudo teve como foco o orçamento do setor empresarial, os problemas de agência podem ser transpostos para o orçamento do setor público, considerando a sociedade como sendo o principal e os servidores públicos como sendo seus agentes.

5.4 Racionalidade Política

A racionalidade política pode ser definida pelo critério de que os políticos têm seu próprio interesse privado no resultado das escolhas públicas e, assim, atuarão levando em conta o máximo de votos ou apoio político que tal resultado da escolha feita possa lhe trazer. Assim, adotando-se uma racionalidade política, as suas decisões serão sempre motivadas por estratégias que levarão em conta os impactos distributivos das políticas públicas em uma complexa conexão eleitoral, que levará em consideração a visibilidade do benefício líquido dessas políticas implementadas nos respectivos redutos eleitorais (MONTEIRO, 2007, p. 43).

A motivação política estabelece uma tipologia que combina: a) a necessidade de evitar a reação negativa por parte da maioria dos membros de seu reduto eleitoral; b) obter votos e apoios que viabilizem os votos, como doações de campanhas; c) atendimento às preferências dos eleitores que simultaneamente são beneficiários das ações patrocinadas pelo político; d) atendimento dos seus interesses estritamente pessoais, que vão desde a garantia de sua vida futura como um ex-político até o recebimento de suborno; (SUTTER, 1999) e) dimensões estritamente ideológicas que muitas vezes decorrem da cultura que o político está imerso e tem que seguir (MONTEIRO, 2007, p. 43).

A relação de agência deve ser novamente invocada para a correta conceituação de racionalidade política, visto que os políticos, uma tendo assegurado o seu posto através da eleição, buscarão atender seus próprios interesses, e não o de seus eleitores, devido ao problema de *moral hazard*, ou seleção adversa (MONTEIRO, 2007, p.43).

As escolhas públicas envolvem a competição entre grupos de interesses pelas melhores escolhas que os beneficiem. O jogo dos grupos de interesses pode ocorrer com o Poder Legislativo, através de um lobby em prol da aprovação de legislação que os beneficiem, com o Poder Executivo, buscando regulações e mudanças ou informações das políticas em curso e por fim com o Judiciário, na tentativa de obter uma interpretação de uma provisão legal a seu favor. É frequente encontrar na liderança desses grupos de interesses ex-ocupantes da alta gerência da Administração Pública, e ex-detentores de mandatos eletivos. Esse tipo de relação não busca atender interesses coletivos, e sim em promover transferências de renda a favor de suas organizações (MONTEIRO, 2007, p.107, 108).

5.5 Presidencialismo de Coalisão

O Brasil se enquadra no modelo chamado *Presidencialismo de Coalisão*, que é o cenário onde o Presidente deve buscar junto ao Legislativo a formação de uma coalizão de governo, que lhe permita governabilidade e controle da agenda de formulação de Leis. Essa coalizão, que é formada por partidos diferentes, possui grande instabilidade, visto que entre os partidos formadores da coalizão podem haver divergências de pontos ideológicos ou programáticos (ABRANCHES, 1998).

As coalizões são constituídas em três momentos distintos: o primeiro momento é o da formação de uma aliança eleitoral, onde partidos se agrupam através de diretivas programáticas comuns e princípios convergentes; o segundo ocorre no momento da

constituição do governo, onde ocorrem as disputas entre os partidos pelos cargos e posições de liderança, e o terceiro é a transformação da aliança em coalizão efetivamente governante, com a formulação da agenda real de política (ABRANCHES, 1998).

Em decorrência da Legislação em vigor no país, o chefe do Executivo tem grande poder de decisão na alocação de recursos e na distribuição de cargos. Como a autonomia do Legislativo é baixa na alocação de recursos, cabendo-lhe apenas a proposição de emendas que são muito limitadas, e praticamente nula na definição do preenchimento de cargos, resta aos membros do Legislativo duas alternativas: compor a base do governo afim de conquistar cargos e alocação de verbas em seus redutos eleitorais, ou votar de forma disciplinada com o seu partido, conquistando assim maior poder de barganha junto ao Executivo. Isso porque quando os legisladores da oposição atuam em conjunto, ganham maior força parlamentar do que se estivessem atuando isoladamente, e assim a força dos partidos de oposição se aproxima dos partidos que compõem a coalizão (SANTOS, 2002).

O Presidencialismo de Coalizão pressupõe que interessa ao Presidente ser visto como um governador competente e capaz de implementação de um projeto coerente de desenvolvimento nacional, e para isso, ele deve-se tornar um “maximizador da agenda” do Legislativo (SANTOS, 2002).

Em decorrência da regra constitucional que transforma o orçamento em um instrumento autorizativo, e não obrigatório, a competência constitucional de proposição de emendas ao orçamento não garante ao Legislativo praticamente nenhuma autonomia no processo de criação de despesas orçamentária, pois o Governo utiliza seu poder de arbítrio na execução orçamentária tanto para as ações por ele propostas quanto para as incluídas via emendas parlamentares, sem a aplicação de critérios homogêneos nas escolhas realizadas. Com isso, os parlamentares podem ser recompensados por votar a favor ou podem ser punidos por votarem contra o Governo, facilitando o processo de barganha com o Legislativo (PEREIRA & MUELLER, 2002).

Esse cenário torna o orçamento uma arena de negociação *ex-post*, onde o Legislativo propõe uma enorme quantidade de emendas com o intuito de negociar posteriormente com o Executivo sua liberação por meio da aprovação de projetos de interesse do Governo, tornando precário o equilíbrio nas relações entre esses poderes, e transformando o orçamento em um instrumento irrelevante enquanto *locus* de definição de prioridades, visto que as escolhas poderão ser feitas posteriormente, durante sua

execução, e não nas etapas de elaboração e aprovação (REZENDE & CUNHA, 2013, p.57, p.71).

Ressalta-se que enquanto a presente dissertação está sendo desenvolvida, essa relação entre o Legislativo e Executivo está sendo alterada no Brasil através das discussões sobre a Proposta de Emenda à Constituição do orçamento impositivo (PEC 565/06), que pretende transformar as emendas parlamentares em execução obrigatória. Enquanto não se aprova a matéria, a LDO da União para 2014 (Lei Federal 12.919, de 24 de dezembro de 2013) já traz essa regra em seu artigo 52, que torna obrigatória a execução orçamentária e financeira das emendas parlamentares ao Orçamento até o total global de 1,2% da receita corrente líquida realizada no ano anterior, desde que destinado 50% de sua aplicação para ações relacionadas à saúde.

6 HIPÓTESES E METODOLOGIA

As seções anteriores apresentaram a revisão de literatura e pontos relacionados ao processo de planejamento e orçamento público no âmbito municipal: aspectos legais, metodologia e atores envolvidos no processo de elaboração do orçamento, além de apresentar relações existentes entre a evolução histórica do planejamento e a autonomia dos municípios.

Como foi apresentado, os municípios no Brasil possuem plena autonomia na elaboração de seus instrumentos de planejamento (PPA / LDO / LOA). Mesmo considerando o atual nível de vinculações constitucionais ou legais existentes no orçamento público, quem determina onde e como será aplicado o recurso é o município.

Verifica-se que o processo de elaboração do orçamento público sofreu diversas evoluções legais e conceituais no país ao longo das últimas décadas, além de passar a contar com fiscalização desse tipo de informação por parte dos Tribunais de Contas em vários Estados, inclusive de forma informatizada.

O processo de estimação das receitas e despesas orçamentárias requer procedimentos técnicos cuidadosos, que devem levar em consideração aspectos macroeconômicos e uma ampla análise da legislação, tanto em nível local quanto em nível nacional. Isso porque as receitas próprias dos municípios (impostos, taxas, contribuição de melhoria, serviços) são estabelecidas em legislações próprias dos entes, que podem sofrer alterações na base de cálculo ou na alíquota, além existir a possibilidade da criação de novas receitas, como uma taxa que não era cobrada no município, por exemplo. Também devem ser analisadas as legislações Federais e Estaduais que regulam as diversas receitas que os municípios têm participação, como as Transferências Constitucionais e os Repasses Fundo a Fundo (Saúde, Educação, Assistência Social).

Já para a estimação das despesas devem ser analisados aspectos legais locais, como a criação de novos benefícios aos cidadãos ou novos serviços públicos que não existiam; novos benefícios ao pessoal, entre outras alterações locais que afetam diretamente a estimativa. Já nas legislações Federais e Estaduais devem ser buscadas alterações ou criação de novos Programas que são executados no município, como o PSF (Programa de Saúde da Família), PACS (Programa Agente Comunitário da Saúde), entre outros que o município possa ter aderido.

Além da análise legal, deve ser considerado o programa político do Prefeito, visto que para as políticas públicas se concretizarem, essas deverão passar obrigatoriamente pelos instrumentos de planejamento do município. Por fim, deverão ser considerados ainda o valor necessário para o custeio da máquina pública atual e as novas necessidades da população, mesmo que não façam parte do programa de governo do Prefeito.

O processo de estimação das receitas e despesas não deve, portanto, ser realizado apenas com base na metodologia de série histórica dos gastos (método incremental), sendo necessária uma estrutura adequada formada por recursos humanos em quantidade e capacitação para que se possa efetuar a elaboração de instrumentos de planejamento confiáveis.

Além da estrutura adequada que afeta a imprecisão no orçamento, os orçamentos públicos tendem a conter imprecisão na estimação em decorrência dos agentes do executivo e do legislativo serem motivados por uma racionalidade política e por sofrerem uma penalização limitada por parte do controle externo em relação à imprecisão orçamentária, além de possuir uma baixa percepção da utilidade do orçamento como uma ferramenta de gestão.

Nesse sentido, a presente pesquisa tem como objetivo analisar o grau de imprecisão da estimação do orçamento público dos municípios brasileiros, sugerindo fatores que estariam associados a este grau de imprecisão. Entre estes fatores estariam a intensidade dos controles (externo, legislativo e social), que atuam positivamente sobre a atenção a mudanças, aumentando os investimentos em planejamento e na capacidade implantada (estrutura de planejamento) existente no município, consequentemente reduzindo o grau de imprecisão no orçamento. A intensidade dos controles também atua positivamente de forma direta na imprecisão orçamentária, sem a relação interveniente dos demais fatores. Por sua vez, as incertezas também atuam positivamente de forma direta na imprecisão orçamentária. A baixa intensidade dos controles favorece a adoção de estratégias deliberadas no orçamento, aumentando a imprecisão (Figura 4).

A capacidade implantada pode ser entendida como a existência e capacitação dos servidores com atividades voltadas ao planejamento, além da existência de setores para a geração de informação como o controle interno.

Figura 4 – Apresentação do Problema de Pesquisa

Na elaboração do orçamento público, os cálculos das estimativas de receita e despesa efetuados pelos gestores no momento t_0 são informações *privadas*, sendo que apenas os valores são inseridos na proposta de orçamento (projeto de lei da LOA) são informações *públicas*. Assim, entre o momento dos cálculos privados do orçamento e a sua inclusão no projeto de lei da LOA podem ocorrer as estratégias. Os fatores que levam à imprecisão do orçamento atuam no momento t_0 em decorrência de fatos passados, como o baixo *enforcement* por parte dos controles ou a falta de estrutura do setor de planejamento dos entes. (Figura 5).

Figura 5 – Esquema de estimação da imprecisão no orçamento

Considerando esses pontos apresentados, surge a hipótese a ser investigada pela pesquisa:

H₁ A intensidade dos controles influencia negativamente na imprecisão do orçamento.

A presente pesquisa foi dividida em duas etapas. Na primeira etapa a imprecisão orçamentária do período de 2006 a 2012 dos municípios brasileiros foi calculada e apresentada. A análise da imprecisão foi feita por meio de gráficos de dispersão, que foram calculados através da relação entre o valor executado e o valor previsto no orçamento, com os gráficos tendo sido elaborados por meio do Microsoft® Excel.

Na segunda etapa da pesquisa, para atingir o objetivo da pesquisa, que é sugerir fatores associados à imprecisão, essa foi apurada para o exercício de 2012 através de 7 análises: (i) imprecisão da receita total; (ii) imprecisão da receita de IPTU; (iii) imprecisão da receita de ISS; (iv) imprecisão da despesa total; (v) imprecisão por função de governo; (vi) imprecisão da despesa de pessoal e (vii) imprecisão da despesa corrente, exceto pessoal. Os cálculos utilizados para a apuração da imprecisão estão apresentados na Tabela 15.

Tabela 15 - Metodologia de cálculo da imprecisão

Imprecisão apurada	Metodologia de cálculo
(i) Imprecisão da receita Total	Mensura a variação entre o valor previsto para o total das receitas e o valor arrecadado total. Fórmula: receita executada ÷ receita prevista inicial
(ii) Imprecisão da receita de IPTU	Mensura a variação entre o valor previsto para a receita de IPTU e o seu valor arrecadado. Fórmula: receita executada IPTU ÷ receita prevista inicial IPTU
(iii) Imprecisão da receita de ISS	Mensura a variação entre o valor previsto para a receita de ISS e o seu valor arrecadado. Fórmula: receita executada ISS ÷ receita prevista inicial ISS
(iv) Imprecisão da despesa total	Mensura a variação entre o valor fixado total para as despesas e o seu valor empenhado. Fórmula: módulo (total empenhado ano - total orçado no ano) ÷ total orçado no ano
(v) Imprecisão mensurada por função	Mensura a variação entre o valor previsto para ser gasto em uma função de governo e o valor gasto em outra função. Fórmula: soma das diferenças de execução orçamentária por função de governo ÷ orçamento total por função
(vi) Imprecisão da despesa de pessoal	Mensura o grau de imprecisão para as despesas de pessoal, confrontando-se a despesa fixada para pessoal com o seu valor executado. Fórmula: (valor empenhado - valor orçado de gastos com pessoal) ÷ valor orçado de gastos com pessoal
(vii) Imprecisão da despesa corrente, exceto pessoal	Mensura o grau de imprecisão para as despesas correntes, exceto as despesas de pessoal, confrontando-se o valor fixado com o seu valor executado. Fórmula: módulo (valor empenhado - valor orçado do total de gastos, exceto pessoal) ÷ valor orçado do total de gastos correntes, exceto pessoal

Após o cálculo da imprecisão, os municípios foram separados em dois grupos, sendo um grupo composto por municípios que possuem uma *menor* imprecisão no orçamento (**grupo 0**) e o outro grupo composto por municípios com uma *maior* imprecisão (**grupo 1**).

Inspirado no modelo proposto pelo PEFA *framework*, que é uma metodologia de avaliação de finanças públicas com avaliação já realizada em mais de 130 países (Apêndice B), um município foi considerado como sendo *menos* impreciso nas análises da imprecisão das receitas (análises i a iii) caso sua arrecadação tenha ficado entre 92% e 116% do valor previsto no orçamento. Já os municípios cuja arrecadação tenha ficado fora desse intervalo foram considerado *mais* imprecisos. Nas análises das despesas (análises iv a vii), o município foi considerado *menos* impreciso caso sua execução orçamentária tenha ultrapassado 15% em relação ao valor inicial fixado. Na Tabela 16 a seguir são apresentados os intervalos e o número de municípios classificados.

Tabela 16 – Agrupamentos utilizados na regressão logística

Variável dependente	Grupo 0 - menor imprecisão	Casos	Grupo 1 - maior imprecisão	Casos
Imprecisão da Receita Total	Arrecadação entre 92% e 116%	1.572	Arrecadação abaixo de 92% ou acima de 116%	1.502
Imprecisão da receita de IPTU	Arrecadação entre 92% e 116%	1.045	Arrecadação abaixo de 92% ou acima de 116%	2.045
Imprecisão da receita de ISS	Arrecadação entre 92% e 116%	926	Arrecadação abaixo de 92% ou acima de 116%	2.164
Imprecisão da despesa total	Imprecisão <= 15%	2.043	Imprecisão > 15%	1.109
Imprecisão mensurada por função	Imprecisão <= 15%	733	Imprecisão > 15%	2.415
Imprecisão da despesa de pessoal	Imprecisão <= 15%	1.907	Imprecisão > 15%	1.243
Imprecisão da despesa corrente, exceto pessoal	Imprecisão <= 15%	2.020	Imprecisão > 15%	1.129

Após o cálculo da imprecisão para o exercício de 2012 e a separação dos municípios nos dois grupos, a investigação sobre as variáveis associadas à imprecisão foi realizada através do desenvolvimento de uma regressão logística multivariada, que permite realizar predições ou explicar a ocorrência de determinados fenômenos quando a variável dependente é do tipo binária, permitindo a utilização de variáveis independentes métricas ou não métricas no modelo (FÁVERO et al, 2009, p.440).

7 DADOS E AMOSTRA

O Brasil possui atualmente 5.570 municípios, com aproximadamente 196 milhões de habitantes. Para responder o problema de pesquisa, foi feita uma análise sobre o período de 2006 a 2012 para todos os municípios brasileiros que possuíam dados informados junto ao SISTN¹⁰ nesse período, resultando em 3.200 observações em média por exercício.

Os dados foram obtidos a partir de fontes secundárias de dados públicos, junto à Secretaria do Tesouro Nacional (STN); Estatísticas Públicas (FINBRA); Instituto Brasileiro de Geografias e Estatísticas (IBGE); Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEADATA); Ministério das Cidades; Fundo Nacional do Desenvolvimento do Ensino; Ministério da Saúde; Ministério do Desenvolvimento Social; Tribunal de Contas dos Estados. Como alguns dados não estavam disponíveis em bases públicas, como as receitas previstas e as despesas fixadas, houve a necessidade de solicitar diversos dados à CGU¹¹ utilizando-se da Lei de Acesso à Informação (Lei 12.257/2011), cuja maior parte foi atendida. Também foram solicitados dados aos Tribunais de Contas dos Estados e Municípios.

Os dados do FINBRA que são disponibilizados no formato “dbf” foram convertidos para SQL Server da Microsoft® e os dados solicitados via Lei de Acesso à Informação foram recebidos em formato Microsoft® Excel e TXT. Todos os dados coletados foram inseridos em um banco de dados do software *Stata*® - *Data Analysis and Statistical Software for Professionals* versão 12.0, onde foram realizadas as análises estatísticas. Os gráficos de dispersão foram elaborados utilizando o Microsoft® Excel.

As informações orçamentárias disponíveis sobre os municípios apresentaram diversos *outliers*, que não foram eliminados da base de dados, pois após a confirmação das informações se verificou não tratar-se de informações incorretas. Por exemplo: municípios declararam ter arrecadado 700% acima do valor inicialmente orçamento, ou previram na despesa de pessoal apenas 40% do valor executado nos últimos exercícios. Como as informações estavam corretas, a sua eliminação da base de dados poderia distorcer o fenômeno analisado da imprecisão na estimação orçamentária.

¹⁰ SISTN - O Sistema de Coleta de Dados Contábeis dos Entes da Federação - SISTN é o instrumento criado para consolidar nacionalmente as contas dos entes da Federação através de um convênio firmado entre a Caixa Econômica Federal e da Secretaria do Tesouro Nacional - STN. Os dados informados pelos municípios ao SISTN são disponibilizados publicamente no site da STN (FINBRA, 2013).

¹¹ Os dados solicitados à CGU foram realizados pelo site: <http://www.acessoainformacao.gov.br>

Estatística descritiva dos municípios

As estatísticas descritivas dos municípios brasileiros mostram uma ampla predominância da população urbana, com 71% dos municípios possuindo população predominantemente urbana. O percentual total da população vivendo na zona urbana é de 84,4%. Os dados mostram ainda que o país ainda possui uma grande quantidade de analfabetos, com uma média aproximada de 19% de analfabetos entre a população acima de 10 anos de idade. Esse dado está diretamente relacionado aos municípios, visto que a responsabilidade de alfabetização (até o ensino fundamental) cabe aos municípios. Os dados da tabela descritiva também mostram a existência de grandes diferenças entre as áreas dos municípios, além de uma predominância da população feminina, mas quase em equilíbrio com a população masculina. (Tabela 17)

Os dados mostram uma grande disparidade no PIB dos municípios, que varia de R\$ 2.270 a R\$ 296.885,00 por habitante, que demonstra a disparidade na geração de riqueza do país, e como a produção de riqueza é um dos critérios adotados para o recebimento de receitas como o ICMS e o FPM, é possível verificar a existência de uma desigualdade no financiamento dos municípios.

Tabela 17 - Estatística descritiva dos municípios brasileiros

Dados	N	Média	DP	Min	Max
Área (Km ²)	5.509	1.530	6.038	3	159.696
Distância até a capital	5.470	255	164	4	1476
Altitude do município	4.255	421	289	0	1.505
PIB/Habitante	5.565	12.785	14.142	2.270	296.885
Temperatura média (graus)	3.864	23	3	14	28
População urbana (2010)	5.568	28.468	198.796	174	11.152.344
População rural (2010)	5.568	5.353	6.571	0	125.336
População total (2010)	5.568	33.820	200.193	805	11.253.503
Não alfabetizados - 10 anos ou mais (%) (2010)	5.568	19	14	0	71
População Masculina (2010)	5.523	16.596	118.812	422	5.323.385
População Feminina (2010)	5.523	17.290	132.332	383	5.920.984
Renda per capita média (2010)	5.568	493	243	96	2.044
Despesa empenhada p/ hab. 2011 (R\$)	4.773	2.084	981	305	16.490
Receita p/ habitante 2011 (R\$)	4.773	2.146	1.054	147	21.756
Ativo Financeiro 2011 p/ Habit. (R\$)	4.812	456	781	0	26.336
Passivo Financeiro 2011 p/ Habit. (R\$)	4.812	243	469	0	25.988
Patrimônio Líquido 2011 p/ Habit. (R\$)	4.366	1.240	1.894	0.1	81.991
Investimentos em 2011 p/ Habit. (R\$)	4.818	248	408	0	23.541
Alienação de bens em 2011 p/ Habit. (R\$)	4.818	6	47	0	2.328
Empréstimos tomados em 2011 p/ Habit. (R\$)	4.818	5	25	0	449
Juros e encargos pagos em 2011 p/ Habit. (R\$)	4.818	14	96	0	2.140
Gastos com planejamento em 2011 (R\$/mil)	1.348	696	5.127	0	182.203

Fonte: FINBRA (2013); IPEADATA (2013)

Os municípios alcançaram no exercício de 2012 uma participação de 12,1% na receita pública total arrecadada pelos entes da Federação, com participação de 16,5% nas Receitas Correntes e 2,2% das Receitas de Capital (Tabela 18).

Tabela 18 – Participação dos entes na arrecadação nacional

	Receitas Correntes		Receitas de Capital		Total das Receitas	
União	1.169.407.898.865,45	56,4%	798.853.029.590,03	93,9%	1.931.355.098.704,46	67,2%
Estados	560.962.800.526,58	27,1%	33.092.240.303,34	3,9%	596.394.833.421,01	20,8%
Municípios	342.979.603.232,41	16,5%	18.401.133.735,07	2,2%	346.375.848.588,87	12,1%
Total	2.073.350.302.624,44	100,0%	850.346.403.628,44	100,0%	2.874.125.780.714,34	100,0%

Fonte: Elaborado a partir de BSPN (2012)

Estão compreendidos nesse total 85% dos Estados e 68% dos municípios, que compõem o BSPN 2012.

Os resultados mostram um crescimento do saldo da dívida ativa dos municípios nos últimos anos, o que pode demonstrar a existência de dificuldades na estruturação do setor de execução e cobrança das receitas próprias (TCE-SP, 2013, p.1). Analisando o *saldo* final da dívida ativa os números são equilibrados, com pelo menos 50% dos municípios apresentando aumento no saldo da dívida ativa, mas analisando os valores *inscritos* em comparação com os valores *recebidos*, verifica-se que em média se inscreve em dívida ativa o dobro do valor recebido (Tabela 19).

Tabela 19 - Variação da Dívida Ativa nos municípios

Dívida Ativa	2009		2010		2011		2012	
Inscrição (média p/ habitante - R\$)	24.15		22.00		24.36		30.05	
Recebimento (média p/ habitante - R\$)	10.19		9.62		9.05		7.77	
Cancelamento (média p/ habitante - R\$)	8.86		5.19		5.08		5.13	
Saldo Final (média p/ habitante - R\$)	151.35		136.10		114.10		181.38	
Municípios com aumento da D.A.	3.037	55%	2.808	50%	2.626	47%	2.852	51%
Municípios com diminuição da D.A.	2.531	45%	2.760	50%	2.942	53%	2.716	49%

Fonte: elaborado a partir de dados do SISTN

A falta de controle nos recebimentos da dívida ativa é refletida na elaboração da sua previsão no orçamento. Analisando a precisão da receita de dívida ativa para os municípios referente ao exercício de 2012, verifica-se uma grande dispersão entre a previsão e a sua arrecadação, tanto para os municípios abaixo de 100.000 habitantes quanto para os municípios de até 2.000.000 de habitantes (Gráfico 1).

Planejamento do pagamento de dívidas

O endividamento dos municípios não tem diminuído nos últimos anos, tanto no curto quanto no longo prazo. Ao contrário, observa-se em muitos municípios um aumento do passivo, como o saldo de restos a pagar, os valores reconhecidos no passivo de longo prazo e também os precatórios: o ano de 2012 mostra uma proporção de 51,2% dos municípios com aumento nos Restos a Pagar, que representam passivos de fornecedores, pessoal e encargos (Tabela 20).

Tabela 20 – Endividamento dos municípios

Endividamento	2009	2010	2011	2012
RP ÷ receita total arrecadada (média %)	5	7	8	8
Precatórios ÷ receita total (média %)	0,4	1	1	1
ELP ÷ receita total (média %)	7	7	8	8
Munic. c/ aumento no saldo de RP (%)	72,1	72	61,9	51,2
Munic. c/ aumento dos precatórios (%)	38,76	62,12	62,82	56,65
Munic. c/ aumento do ELP no exercício (%)	35,83	47,24	50,23	49,74
Saldo total de RP (R\$ mil)	5.717	7.137	11.786	13.509
Saldo total de precatórios (R\$ mil)	17.649.110	20.774.465	23.350.910	24.250.525
Saldo total de ELP (R\$ mil)	93.774.514	99.640.008	107.854.144	117.142.749

Fonte: elaborado a partir de dados do SISTN

Legenda: RP: Restos a Pagar; ELP: Exigível a Longo Prazo

O orçamento é uma ferramenta essencial na administração dos recursos públicos, sobretudo no que se refere ao controle da dívida pública (SILVA, CARVALHO, MEDEIROS, 2009, p.26). O desenvolvimento de orçamentos com resultados desequilibrados no tempo atual significa sempre comprometer as gerações seguintes com sacrifícios (ALMEIRA & NEROSKY, 2006).

Uma das causas do aumento do passivo público pode ser explicada pela falta de planejamento. As regras trazidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal trazem que os entes devem autorizar gastos no orçamento apenas da diferença entre a sua capacidade de arrecadação e o valor necessário para o pagamento dos passivos já assumidos em exercícios anteriores. Os resultados mostram que na elaboração do orçamento não se têm observado os valores já comprometidos com os Restos a Pagar, perpetuando o passivo, ou até aumentando-o.

Uma evidência da falta de planejamento para o pagamento das dívidas pode ser observada ao analisar a imprecisão para a função de Encargos Especiais, que é a classificação funcional onde todos os órgãos públicos devem orçar as suas despesas para o pagamento das dívidas. O gráfico de dispersão dessa função (Gráfico 2) mostra que existe uma grande dispersão tanto para os pequenos municípios de até 100.000 habitantes como para os municípios de grande porte, de até 2 milhões de habitantes. O valor esperado seria em torno de 1,0, que corresponderia à máxima precisão.

A função de Encargos Especiais serve para agrupar despesas que não se associam diretamente a um bem ou serviço a ser gerado, como dívidas e ressarcimentos (SILVA, CARVALHO, MEDEIROS, 2009, p.234). Compõem então essa função os parcelamentos diversos do serviço da dívida, como a amortização e juros, além de precatórios (MTO, 2013, p.35).

A questão principal na análise da imprecisão do planejamento da redução do endividamento é se a informação existia *ex-ante* para o ente no momento da elaboração do orçamento. No caso dos precatórios judiciais a Constituição Federal determina que o mapa de precatórios repassado pelo Tribunal de Justiça até 1º de julho de cada ano para

ser inserido no orçamento seguinte (Constituição Federal, art. 100, § 5º). Os demais passivos de longo prazo já estão reconhecidos e devidamente parcelados. Como esse tipo de despesa orçamentária é custeada com recursos próprios do município que não estão condicionados à repasses constitucionais da União ou dos Estados, e a informação já está disponível *ex-ante*, era esperada uma maior concentração em torno de 1,0, mas não é o que se observa na análise. A consequência é a inclusão de autorizações de gastos em outras áreas acima da capacidade de arrecadação do município, que serão executados, e por consequência não haverá diminuição do endividamento, que é o que vem ocorrendo.

Estrutura de planejamento dos entes

A falta de precisão no orçamento pode ser decorrente da falta de estrutura de planejamento dos entes, que deveriam possuir um setor exclusivo para a elaboração dos instrumentos de planejamento, como o PPA, a LDO e a LOA. Ressalta-se que a palavra ‘*deveriam*’ foi utilizada no sentido de que os municípios deveriam possuir um setor específico para atuar com exclusividade no planejamento, a fim de obter melhores resultados, porém não há legislação que traga exigência expressa da existência de tal setor nos municípios.

Mesmo sem a expressa exigência legal, devido à complexidade exigida pela atividade, como parte integrante das recomendações das boas práticas na gestão pública é sugerido aos municípios que mantenham um setor específico para o planejamento e coordenação, que deverá trabalhar em conjunto com os demais setores dos municípios, e a regra se aplicaria a todos os portes de municípios (IBAM, 2013).

Nesse sentido, pode-se adotar como *proxy* para a existência de setor de planejamento nos municípios o valor empenhado na Subfunção de Governo “121 - Planejamento e Orçamento”, que registra os gastos orçamentários efetuados com essa atividade meio. Os dados mostram a existência desse tipo de gasto em apenas 1.295 municípios no ano de 2012, ou 28,24% do total (Tabela 21).

Tabela 21 – Municípios com gastos na Subfunção de Planejamento e Orçamento

Exercício	Até 10.000 hab.	de 10.001 a 25.000 hab.	de 25.001 a 50.000 hab.	de 50.001 a 100.000 hab.	Acima de 100.000 hab.	Total
2012	445	370	214	116	150	1.295
2011	470	384	216	127	151	1.348
2010	383	422	232	134	140	1.311
2009	302	407	226	142	178	1.255

Fonte: elaborado a partir de dados do SISTN

Ainda com relação à análise dos gastos em planejamento, foi encontrada uma correlação negativa de 0,1101 com significância estatística (p-valor 0,0001) entre a idade do município e a proporção de gastos em planejamento, o que pode demonstrar que os municípios mais novos ainda não estruturaram tal departamento.

Assumindo-se a premissa de que o sistema de controle interno dos entes pode atuar positivamente no processo orçamentário, fornecendo informações para fins de elaboração dos instrumentos de planejamento, e atuando no acompanhamento de sua execução, verifica-se uma baixa estrutura dos municípios nessa área: em análise feita aos dados informados pelos municípios ao FINBRA, no ano de 2012 apenas 1.434 municípios (25,7% do total) possuíam valores executados na Subfunção “Controle Interno”. O número é baixo, dada existência de exigência constitucional da implantação desse controle, ainda mais se considerarmos que essa exigência não é um tema novo, visto que já vem havia sido tratada pela Constituição de 1967 (art. 71) e também pela Lei 4.320/64 (Capítulo II).

Análise da imprecisão por Função de Governo

Como foi exposto no tópico sobre a metodologia de elaboração do orçamento, este deve seguir uma estrutura formal de classificação das despesas, que engloba a classificação por funções, que são padronizadas nacionalmente por meio da Portaria MPOG 42/1999.

A relação entre a previsão e execução das despesas por função de governo permite analisar se os recursos que foram originalmente orçados para uma área de aplicação específica como saúde ou ensino foram executados dentro da área planejada, sendo que a precisão é maior quanto mais próximo de 1,0 estiver a relação, que equivale a 100% de precisão.

A análise da relação entre os valores previstos e executados (empenhados) por função mostra uma discrepância elevada. Ao analisar o valor máximo da imprecisão, aliado com o desvio padrão, verifica-se a existência de valores que chegam a ser até inconsistentes, tal a variação entre o valor empenhado e orçado inicial, como é o caso das funções de Habitação e Transporte (Tabela 22).

Os maiores gastos nos municípios no exercício de 2012 são para as funções de Educação (25,59%), Saúde (23,18%), Administração (11,86%) e Urbanismo (11,55%). A função de Encargos Especiais, que corresponde ao pagamento de dívidas, corresponde a 4,06% do total executado de 2012.

Tabela 22 – Valor orçado x empenhado no exercício de 2012 por função

Função de Governo	N	Média	DP	Min	Max	% em relação ao total empenhado
Administração	3.146	1,06	0,48	0,00	12,15	11,86%
Agricultura	2.986	1,23	8,14	0,00	326,84	0,71%
Assistência Social	3.143	0,91	0,39	0,00	10,65	3,05%
Ciência e Tecnologia	243	0,61	2,24	0,00	31,51	0,06%
Comércio e Serviços	1.856	1,60	12,56	0,00	298,70	0,47%
Comunicações	899	0,74	3,02	0,00	72,78	0,12%
Cultura	3.006	1,04	1,83	0,00	63,17	1,07%
Defesa Nacional	277	0,61	0,64	0,00	6,85	0,00%
Desporto e Lazer	3.071	1,06	3,21	0,00	165,58	0,92%
Direitos da Cidadania	416	0,77	2,01	0,00	35,78	0,09%
Educação	3.146	1,11	1,03	0,00	56,49	25,59%
Encargos Especiais	2.685	1,14	1,86	0,00	77,38	4,06%
Energia	1.243	0,94	2,94	0,00	79,73	0,22%
Essencial à Justiça	335	1,08	4,62	0,00	83,16	0,13%
Gestão Ambiental	2.512	1,09	6,42	0,00	182,50	0,89%
Habitação	2.236	50,25	2.155,26	0,00	101.862,70	1,06%
Indústria	1.371	2,08	32,60	0,00	1.172,37	0,11%
Judiciária	873	0,87	1,23	0,00	20,10	0,21%
Legislativa	2.905	0,80	0,46	0,00	15,48	2,32%
Organização Agrária	66	0,20	0,45	0,00	1,92	0,00%
Previdência Social	1.855	1,55	25,24	0,00	1.087,50	5,60%
Relações Exteriores	15	0,40	0,70	0,00	2,55	0,00%
Saneamento	2.537	1,73	12,04	0,00	472,12	2,94%
Saúde	3.144	1,28	8,57	0,00	475,72	23,18%
Segurança Pública	1.658	1,25	7,29	0,00	276,21	0,92%
Trabalho	845	2,75	41,40	0,00	1.163,11	0,25%
Transporte	2.801	989,45	52.307,85	0,00	2.768.367,00	2,61%
Urbanismo	3.100	1,29	3,94	0,00	152,72	11,55%

Fonte: elaborado pelo autor a partir dos dados do SISTN (2012).

Fórmula: despesa empenhada ÷ despesa fixada

Para fins de simplificação da análise na dissertação, considerando que o comportamento da imprecisão em todos os exercícios analisados se mostrou ser semelhante, foram apresentados a seguir apenas os gráficos de dispersão relativos à imprecisão apurada no exercício de 2012. Porém, para uma visualização completa da imprecisão dos demais exercícios, os gráficos de dispersão do período de 2007 a 2012 das principais funções de governo foram dispostos no Apêndice C dessa pesquisa.

Analisando a precisão orçamentária por função por meio de gráficos de dispersão para as seis principais funções de governo (Assistência, Saúde, Educação, Urbanismo, Encargos e Administração) que representam 79,30% do total da execução orçamentária dos municípios, verifica-se a existência de uma maior precisão na previsão das funções de Saúde e Educação, que mais de aproximam de 1,0 para a maior parte dos casos analisados (Gráfico 3). Isso pode ser explicado pelo fato de que essas despesas possuem aplicação mínima garantida constitucionalmente, que deve trazer uma maior acurácia na estimativa desse tipo de despesa, se comparadas às demais.

Despesas na Função Educação em 2012 (por porte de município)

Despesa empenhada ÷ prevista
Municípios até 100 mil habitantes

Despesa empenhada ÷ prevista
Municípios até 2 milhões de habitantes

Despesas na Função Saúde em 2012 (por porte de município)

Despesa empenhada ÷ prevista
Municípios até 100 mil habitantes

Despesa empenhada ÷ prevista
Municípios até 2 milhões de habitantes

Gráfico 3- Dispersão para as funções educação e saúde

O gráfico permite verificar que existem municípios que executam quase 3 vezes o orçamento inicialmente aprovado em saúde e educação, o que demonstra um subdimensionamento das despesas no orçamento inicial. Também são encontrados municípios com execução abaixo de 50% do valor originalmente orçado, demonstrando um superdimensionamento das despesas (no apêndice C pode ser verificado que esse fenômeno se repete para todos os exercícios analisados).

Os gráficos permitem visualizar ainda a existência de uma maior imprecisão para os municípios de menor porte: quanto menor o município, maiores os pontos de dispersão se afastam de 1,0, que é a precisão máxima. Porém, ao se analisar a relação entre a imprecisão na saúde e no ensino com o porte do município, não se obtém significância estatística nessa correlação (obtem-se um sig de 0,8590 e 0,9583 respectivamente).

Para a função *Assistência Social*, que registra os gastos orçamentários relativos aos programas e ações destinados ao desenvolvimento de políticas públicas que devem promover o bem-estar e proteção social a famílias, crianças, adolescentes e jovens, pessoas com deficiência e idosos em vulnerabilidade social (MDS, 2013), verifica-se um comportamento da imprecisão muito parecido com o comportamento da previsão da saúde e do ensino. Isso não era esperado, pois a Assistência Social não possui mínimos constitucionais garantidos para a sua aplicação (Gráfico 4).

Despesas na Função Assistência em 2012
(por porte de município)

Gráfico 4 – Dispersão para a função Assistência Social

A função *Administração*, que registra os programas e ações de governo destinados à manutenção dos gastos administrativos da máquina pública, apresenta o mesmo comportamento da precisão em torno de 1,0 apresentada nas funções de educação e saúde, que permite concluir que a maior parte dos municípios consegue efetuar o planejamento dessas atividades orçamentárias *ex-ante* (Gráfico 5).

Despesas na Função Administração em 2012
(por porte de município)

Gráfico 5 - Dispersão para a função Administração

Para a função “Urbanismo”, que deve registrar as despesas relacionadas às ações de infraestrutura do município, o gráfico demonstra uma imprecisão elevada (distante de 1,0). Isso mostra a dificuldade dos municípios na previsão antecipada das despesas que se relacionam aos grandes investimentos dos municípios, como intervenções de infraestrutura, que são custeadas na maior parte com recursos vinculados Federais, difíceis de serem previstas *ex-ante* (Gráfico 6).

Gráfico 6 – Dispersão para a função Urbanismo

O Poder Legislativo municipal (Câmara de Vereadores) tem recursos orçamentários assegurados constitucionalmente conforme inclusão feita pela Emenda Constitucional 25/2000, alterada pela Emenda Constitucional 58/2009, que definiu limites no orçamento para o Legislativo que variam de acordo com a população do município.

Como o Poder Legislativo não possui atividade finalística de desenvolvimento de políticas públicas, e o seu orçamento serve para o custeio de suas próprias atividades legislativas, era esperado uma precisão elevada, se comparada às demais funções de governo, até por que a existência de despesas imprevistas no Legislativo é baixa.

Porém, pela análise do gráfico de dispersão, verifica-se uma grande imprecisão. Se comparado com as demais funções de governo a precisão é maior, mas esperava-se que girassem em torno de 1,0 (máxima precisão), mas não é o que se observa. Pode-se verificar que os gastos do Legislativo na maior parte das vezes estão *abaixo* do valor orçado (abaixo de 1,0 no gráfico). Isso quer dizer que as Câmaras Municipais estão prevendo em seu orçamento valores muito acima da necessidade real de seus gastos, aproveitando-se do limite constitucional na elaboração do orçamento, e devolvendo os recursos ao Executivo ao final do exercício (Gráfico 7).

Despesas na Função Legislativa (Câmara de Vereadores) em 2012
(por porte de município)

Esse tipo de ação por parte do legislativo municipal traz prejuízos para a precisão do orçamento, pois como são alocados valores acima da necessidade real, o planejamento das demais ações acaba sendo prejudicado, em virtude da diminuição dos valores disponíveis para as demais áreas dentro da capacidade de arrecadação do ente. Mesmo que o legislativo faça a devolução dos valores não utilizados no final do exercício, esses valores são aplicados com *decisões posteriores* ao momento da elaboração, não favorecendo o processo orçamentário; ou seja, a partir da devolução dos recursos, são gastos que ocorrem de forma não planejada.

Os gastos com a *Previdência* dos municípios apresenta uma grande dispersão, que não era esperada, visto que as informações já são conhecidas *ex-ante*. Os municípios podem constituir o seu Regime Próprio de Previdência (RPPS), de acordo com o art. 40 da Constituição Federal. Os recursos para o custeio de seu Regime Próprio são os decorrentes de contribuições dos servidores ativos e inativos, contribuição patronal do ente que o instituiu, além de recursos obtivos a partir de seu patrimônio, como os rendimentos de aplicações financeiras. Os gastos aceitos são apenas aqueles destinados ao pagamento de inativos e pensionistas, e outros benefícios desde que instituídos por lei, admitindo-se ainda gastos com a administração do regime, desde que não ultrapasse 2% por exercício.

Assim, como as receitas são instituídas em lei local, e já são conhecidas previamente, e os gastos são possíveis de serem previstos, era esperado uma precisão maior na execução das despesas orçamentárias dos RPPS, mas não é o que os gráficos apresentam. E se observa que a imprecisão ocorre tanto para cima quando para baixo, sem um padrão específico (Gráfico 8).

Despesas na Função Previdência em 2012 (por porte de município)

Despesa empenhada ÷ prevista
Municípios até 100 mil habitantes

Despesa empenhada ÷ prevista
Municípios até 2 milhões de habitantes

Gráfico 8 – Dispersão para a função Previdência

Análise da imprecisão pela natureza da despesa

As despesas devem ser classificadas por meio de suas naturezas, que são detalhadas em categoria econômica, grupo, modalidade de aplicação e elemento (artigos 12 e 13 da Lei 4.320/64). Atualmente as naturezas das despesas estão padronizadas por meio da Portaria Interministerial STN/SOF 163/2001.

A classificação por natureza permite analisar “com o que” o gasto orçamentário foi realizado, que poderá ser dos seguintes tipos: pessoal e encargos; juros e encargos da dívida; outras despesas correntes; investimentos; inversões financeiras e amortização das dívidas. A classificação por natureza visa agrupar as despesas de acordo com seus tipos de gastos a serem realizados (MTO, 2013)

A análise da imprecisão do orçamento através da natureza de despesa permite verificar a existência de uma imprecisão semelhante à apresentada pelas despesas por função de governo.

Despesas Correntes em 2012 (por porte de município)

Despesa empenhada ÷ prevista
Municípios até 100 mil habitantes

Despesa empenhada ÷ prevista
Municípios até 2 milhões de habitantes

Gráfico 9 – Dispersão por natureza de despesa corrente em 2012

Os gráficos mostram a existência de uma maior dispersão na previsão para as despesas de capital do que para as despesas correntes, sendo que o padrão se repete em todos os exercícios analisados. As despesas de capital representam 10,49% do total empenhado no exercício de 2012. (Gráfico 9 e Gráfico 10).

Gráfico 10 – Dispersão por natureza de despesa de capital em 2012

A maior imprecisão apurada para a natureza de despesa de capital já era esperada, pois como a capacidade de investimentos com recursos próprios dos municípios é baixa, a maior parte decorre de convênios com a União e os Estados, ou são obtidas através de emendas parlamentares. Dessa forma, naturalmente as despesas de capital possuem uma maior dificuldade de previsão *ex-ante* na elaboração do orçamento dos municípios, que é o que se observa nos gráficos.

A análise das despesas de investimentos mostra uma imprecisão semelhante ao total das despesas de capital, também decorrente da dificuldade de previsão *ex-ante* (Gráfico 11).

Gráfico 11 – Dispersão de gastos com investimentos em 2012

Os resultados mostram também uma grande imprecisão para as despesas de pessoal (Gráfico 12). Considerando-se que para esse tipo de gasto o município possui todas as informações de forma tempestiva para a elaboração do orçamento, como a quantidade de servidores e os encargos a serem recolhidos, e dada a existência de rígidos controles fiscais que limitam os gastos com pessoal, era esperado um maior rigor em sua previsão, mas são encontrados orçamentos com mais de 200% de imprecisão para esses gastos.

Gráfico 12 – Dispersão de gastos com pessoal em 2012

É possível verificar no gráfico de pessoal que prevalece a estimativa das despesas a menor no orçamento, com os resultados da dispersão se concentrando acima de 1,0. Isso permite visualizar a existência de uma estratégia de alocação dos gastos com pessoal a menor do que o necessário para a execução, com a finalidade de autorizar no orçamento gastos em outras áreas, acima da capacidade real de arrecadação do ente. A existência dessa estratégia será melhor discutida mais à frente na pesquisa na seção que trata das variáveis.

Análise da imprecisão das receitas

A análise da precisão do orçamento das receitas pelo seu valor total, que foram calculadas comparando-se o valor arrecadado ÷ valor previsto, mostra que existe um comportamento semelhante entre os grupos de municípios de até 100 mil habitantes e entre 100 mil e 2 milhões de habitantes, sendo que a maioria se concentra em torno de 1,0 (máxima precisão), que equivale a 100% de arrecadação sobre o valor previsto (Gráfico 13).

Devido ao atual nível de vinculação existente no orçamento dos municípios e à grande quantidade de receitas existentes, a análise da imprecisão pelo total das receitas não permite boas conclusões, pois pode ocorrer o efeito de compensação na arrecadação entre as receitas: enquanto em uma receita foi arrecadado 30% do total previsto, para outra a arrecadação foi de 150%, então se analisando pelo total tem-se a falsa impressão de precisão orçamentária, com o erro de uma previsão anulando o erro da outra.

Mesmo considerando o efeito da compensação, o gráfico de dispersão mostra a existência de municípios arrecadando abaixo de 50% do valor total orçado, e outros casos cuja arrecadação ultrapassa 50% do valor inicialmente previsto.

Ao analisar a precisão somente das principais receitas de transferências constitucionais (FPM, ICMS e IPVA), que equivalem a 37,79% do total arrecadado pelos municípios no ano de 2012, verifica-se um grande distanciamento de 1,0 para todas as receitas analisadas. Considerando-se que para essas receitas os municípios não possuem o pleno controle sobre as regras de arrecadação, e estão sujeitas a fatores macroeconômicos externos, esse nível de imprecisão era esperado (Gráfico 14, Gráfico 15 e Gráfico 16).

A receita de transferência do FPM só pode ser prevista pela metodologia de série histórica, pois como o FPM é distribuído através de uma participação de 23,5% na receita da União formada pelo Imposto de Renda (IR) e Imposto de Produtos Industrializados (IPI), e essas receitas estão sujeitas à economia e a variações de políticas econômicas os municípios não é possível outra metodologia de previsão.

Na receita de ICMS os municípios têm direito a 25% da receita arrecadada pelos Estados (Constituição Federal, artigo 158, inciso IV). A arrecadação dessa receita

também está sujeita à variação da economia, pois se houver uma maior ou menor movimentação de mercadorias no ano seguinte, o valor será alterado.

Receita de FPM em 2012 (por porte de município)

Receita arrecadada ÷ prevista
Municípios até 100 mil habitantes

Receita arrecadada ÷ prevista
Municípios até 1 milhão de habitantes

Gráfico 14 - Dispersão - receita de FPM

Receita de ICMS em 2012 (por porte de município)

Receita arrecadada ÷ prevista
Municípios até 100 mil habitantes

Receita arrecadada ÷ prevista
Municípios até 1 milhão de habitantes

Gráfico 15 - Dispersão - receita de ICMS

Receita de IPVA em 2012 (por porte de município)

Receita arrecadada ÷ prevista
Municípios até 100 mil habitantes

Receita arrecadada ÷ prevista
Municípios até 1 milhão de habitantes

Gráfico 16 - Dispersão - receita de IPVA

Além dos efeitos econômicos, existem problemas relacionados à existência de informação *ex-ante* para os municípios, pois o ICMS é repartido mediante um cálculo feito pelos Estados que recebe o nome de Índice de Participação dos Municípios. A apuração do índice possui algumas variações entre os Estados, mas para a maioria o cálculo utiliza critérios como população, o valor adicionado, a receita tributária própria, informações sobre a área (cultivada, inundada e protegida) por município. Esse índice deveria ser divulgado em tempo hábil para os municípios efetuarem seus cálculos no orçamento, mas a maioria dos Estados divulga o índice tardiamente, inclusive após o prazo final de elaboração do orçamento pelos municípios. A falta da informação do índice causa distorções nessa previsão, pois resta apenas a série histórica para a projeção.

É possível ainda verificar nas transferências constitucionais a existência de uma maior dificuldade de previsão para a receita de IPVA, sendo que a maioria dos municípios prevê um valor maior do que o previsto, por isso os gráficos mostram a razão entre o arrecadado ÷ previsto abaixo de 1,0 para boa parte dos casos.

Já as receitas de impostos dos municípios (IPTU, ISS e ITBI), que são instituídas por legislação local e arrecadadas diretamente pelos municípios, era de se esperar uma maior precisão comparando-se com as receitas de transferências constitucionais. Isso porque todas as informações sobre essas receitas estão em poder do município, como a base de cálculo, as decisões sobre as alterações tributárias, além da base cadastral. Mas os gráficos de dispersão dessas receitas (Gráfico 17, Gráfico 18 e Gráfico 19) mostram que elas apresentaram uma dispersão mais acentuada do que as receitas de transferências, resultado que não era esperado.

Receita de IPTU em 2012
(por porte de município)

Receita de ISS em 2012 (por porte de município)

Receita arrecadada ÷ prevista
Municípios até 100 mil habitantes

Gráfico 18 - Dispersão - receita de ISS

Receita arrecadada ÷ prevista
Municípios até 1 milhão de habitantes

Receita de ITBI em 2012 (por porte de município)

Receita arrecadada ÷ prevista
Municípios até 100 mil habitantes

Gráfico 19 - Dispersão - receita de ITBI

Receita arrecadada ÷ prevista
Municípios até 1 milhão de habitantes

Comparando-se os dois grupos de municípios (abaixo de 100.000 habitantes e o outro entre 100.000 e 2.000.000 habitantes) através dos gráficos de dispersão, observa-se uma maior precisão para os municípios de maior porte para as receitas de impostos, e uma dispersão maior na previsão para os pequenos municípios.

Análises dos indicadores fiscais

Os municípios devem estabelecer metas de resultados fiscais a serem atingidas na execução orçamentária: meta de resultado primário e de resultado nominal. Essa regra está prevista na Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 4º, § 1º), devendo as metas serem estabelecidas pela Lei de Diretrizes Orçamentárias de cada município, servindo como orientação para a elaboração de seu orçamento.

O resultado primário indica se os níveis de gastos orçamentários dos entes federativos são compatíveis com a sua arrecadação, ou seja, se as receitas primárias são

capazes de suportar as despesas primárias. Já o resultado nominal representa a diferença entre o saldo da dívida fiscal líquida em 31 de dezembro de determinado ano em relação ao apurado em 31 de dezembro do ano anterior (MDF, 2013).

Ou seja, as metas fiscais de cada ente estabelecerão o nível de endividamento máximo que se pode atingir no exercício seguinte. A LRF (art. 9º) prevê ainda que os municípios devem apresentar em audiências públicas trimestrais na Câmara Municipal o acompanhamento dos resultados fiscais que foram estabelecidos na LDO, demonstrando o atingimento das metas.

O planejamento impreciso das metas fiscais pelos entes limitará a sua função principal, que é a de servir como instrumento de planejamento do endividamento ao desenvolver as políticas públicas do exercício seguinte.

Os resultados da precisão na previsão dos resultados fiscais dos municípios no período de 2006 a 2012 mostram uma grande imprecisão, e a situação se repete tanto para municípios pequenos de até 100 mil habitantes quanto para os municípios maiores, até 1 milhão de habitantes (Gráfico 20 e Gráfico 21).

Os cálculos foram realizados pela divisão entre o resultado nominal e primário executado pela meta prevista para cada município. Os resultados mostram uma variação média de 221.325% para o resultado primário e de 109.024% para o resultado nominal, que mostra a grande dificuldade que os municípios possuem na utilização desses indicadores como ferramenta de planejamento.

Resultado Primário em 2012
(por porte de município)

Imprecisão apurada pela metodologia PEFA *framework*

Após a apresentação das estatísticas descritivas iniciais sobre a precisão das receitas, despesas e indicadores fiscais, que procurou demonstrar o comportamento geral da amostra, o estudo passa a apresentar a análise da precisão de acordo com o PEFA *framework*. Salienta-se que foi adotada apenas a primeira parte do *framework*, que trata sobre a *credibilidade* do orçamento.

Essa dimensão analisa o orçamento através do uso de quatro indicadores: PI1 - precisão total do orçamento, PI2 - alterações entre as funções do orçamento, PI3 - Precisão da receita e PI4 – Atraso no pagamento das despesas. Para a presente pesquisa foram desenvolvidas análises sobre os três primeiros indicadores.

Execução orçamentária acima do orçamento inicial

A análise da execução orçamentária total em relação ao orçamento original foi efetuada de acordo com o indicador PI-1 do PEFA *framework*, cujo objetivo é classificar a precisão do orçamento pelo seu valor total. O indicador demonstra a imprecisão total através de um índice porcentual que irá variar de 0% que representa a precisão máxima até o limite do aumento total realizado no orçamento, que representa o porcentual de imprecisão.

Os resultados mostram que em média os municípios no período de 2007 a 2012 executaram seu orçamento das despesas 13,3% acima do orçamento inicial nos últimos anos, sendo que é possível encontrar municípios com execução orçamentária do orçamento total em relação quase 200% acima do orçamento inicialmente aprovado (Tabela 23).

Tabela 23 – Análise do orçamento inicial x aumento autorizado (PI-1)

	2007		2008		2009		2010		2011		2012	
N	4092		3841		3949		3731		3364		3145	
Até 100.000 hab.	3827	94%	3592	94%	3689	93%	3476	93%	3123	93%	2906	92%
até 20%	3099	81%	2460	68%	3020	82%	2679	77%	2478	79%	2218	71%
de 20% a 40%	644	17%	947	26%	596	16%	684	20%	571	18%	590	19%
de 40% a 80%	79	2%	173	5%	72	2%	107	3%	71	2%	86	3%
Acima de 80%	5	0%	12	0%	1	0%	6	0%	3	0%	12	0%
Acima de 100.000 hab.	265	6%	249	6%	260	7%	255	7%	241	7%	239	8%
até 20%	224	85%	193	78%	205	79%	201	79%	196	81%	189	79%
de 20% a 40%	31	12%	50	20%	50	19%	50	20%	39	20%	44	23%
de 40% a 80%	10	4%	5	2%	5	2%	4	2%	6	15%	6	14%
Acima de 80%	0	0%	1	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
Média	12.0%		16.1%		11.8%		13.5%		12.9%		13.8%	
Mín.	0.0%		0.0%		0.0%		0.0%		0.0%		0.0%	
Máx.	99.8%		125.3%		85.2%		192.1%		128.4%		182.0%	
DP	10.7%		13.4%		10.4%		11.8%		10.9%		12.4%	

Metodologia adotada: a tabela apresenta o percentual de execução do orçamento acima da previsão inicial

Através da análise desse indicador, verifica-se a existência de 45 municípios que executaram seu orçamento acima de 50% no exercício de 2012, sendo que dentro desses temos apenas 9 que declararam possuir valores gastos em planejamento no exercício anterior. Os municípios que executaram seu orçamento acima de 50% estão assim representados: AL (2); AP (3); BA (1); CE (1); GO (2); MG (10); MT (1); PB (3); PR (10); RJ (1); RN (1); RO (1); SC (6) e SP (3).

Analisando os gráficos de dispersão do indicador da execução do orçamento acima do valor aprovado inicial, verifica-se um comportamento semelhante para os dois grupos de municípios: até 100 mil habitantes e até 2 milhões de habitantes: quanto menor o município, maior é a execução orçamentária acima do valor inicialmente aprovado (Gráfico 22).

Execução do orçamento acima do inicial em 2012
(por porte de município)

Municípios até 100 mil habitantes

Municípios até 2 milhões de habitantes

Gráfico 22 - Dispersão – Execução do orçamento acima do orçamento inicial em 2012

O PEFA *framework* permite a atribuição de notas para os indicadores. Para essa classificação, um aumento do orçamento total de 5% em apenas um dos últimos três anos recebe a classificação ‘A’, que seria a melhor pontuação; o aumento de 10% em apenas um dos últimos três anos recebe a classificação ‘B’, o aumento de 15% em apenas um dos últimos três anos recebe a classificação ‘C’, e o aumento acima de 15% em dois ou três anos recebe a classificação ‘D’.

De acordo com essa classificação, 1004 municípios foram classificados com a nota ‘D’ contra apenas 350 municípios com nota ‘A’ (Tabela 24). Também foram encontrados 1.772 municípios classificados como ‘casos dispersos’, ou seja: pela metodologia de atribuição de notas esses municípios obtiveram resultados muito diferentes nos três anos, que não possibilitou atribuir-lhes uma classificação.

Tabela 24 - Classificação dos Municípios – aumento do orçamento total

População	Casos dispersos		A		B		C		D		Total
Até 100 mil hab	1743	33,0%	324	6,1%	815	15,4%	1462	27,7%	938	17,8%	5282
Acima de 100 mil hab	29	10,1%	26	9,1%	75	26,2%	90	31,5%	66	23,1%	286
Total	1772	31,8%	350	6,3%	890	16,0%	1552	27,9%	1004	18,0%	5568

Período de análise utilizado: de 2010 a 2012

Ao analisar a média de execução acima do orçamento inicial através desse indicador agrupando-a por regiões do país, observa-se que não existe um padrão de distribuição, sendo observado apenas que a região Norte se destacou negativamente, ao ficar acima da média do Brasil em todos os exercícios (Tabela 25).

Tabela 25 - Média de execução do orçamento acima do orçamento inicial por regiões

Região	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
N	19.9%	18.4%	21.9%	15.6%	18.6%	19.7%	17.2%
NE	14.3%	13.5%	15.7%	13.3%	14.3%	12.8%	14.2%
CO	12.8%	11.6%	18.4%	13.1%	13.1%	12.7%	12.3%
SE	11.5%	11.0%	16.7%	11.3%	12.7%	12.4%	13.6%
S	11.8%	11.1%	14.3%	10.7%	13.7%	13.1%	13.7%
Brasil	12.7%	12.0%	16.1%	11.8%	13.5%	12.9%	13.8%

Nota: as colunas marcadas identificam as regiões que estão acima da média nacional.

Análise das alterações orçamentárias entre as funções de governo

A análise seguinte da imprecisão procura apresentar a imprecisão da alocação de despesas no orçamento por função de governo. Para os cálculos foi utilizado o modelo de acordo com o indicador PI2 do PEFA *framework*. O indicador permite medir as alterações realizadas no orçamento entre as funções governamentais, que representam

valores executados em políticas públicas diferentes das originalmente aprovadas no orçamento inicial. Ele irá variar de 0% (precisão máxima no orçamento) até o limite da imprecisão.

Pelos cálculos realizados, verifica-se que em média os municípios alteraram aos valores previstos nas funções de governo em 23,5% no ano de 2012, sendo que essa proporção de alteração se mantém para todos os anos (Tabela 26).

Tabela 26 – Análise da imprecisão por função de governo

	2007		2008		2009		2010		2011		2012	
N	4094		3843		3949		3735		3365		3148	
Até 100.000 hab	3829	94%	3592	93%	3689	93%	3478	93%	3123	93%	2908	92%
até 20%	1814	47%	1434	37%	1667	44%	1339	35%	1475	39%	1413	37%
de 20% a 40%	1715	45%	1855	48%	1730	45%	1823	48%	1387	36%	1280	33%
de 40% a 80%	275	7%	276	7%	276	7%	298	8%	239	6%	196	5%
Acima de 80%	25	1%	27	1%	16	0%	18	0%	22	1%	19	0%
Acima de 100.000 hab	265	6%	251	7%	260	7%	257	7%	242	7%	240	8%
até 20%	146	55%	121	46%	118	45%	117	44%	124	47%	121	46%
de 20% a 40%	95	36%	100	38%	121	46%	113	43%	90	34%	97	37%
de 40% a 80%	23	9%	28	11%	19	7%	24	9%	28	11%	21	8%
Acima de 80%	1	0%	2	1%	2	1%	3	1%	0	0%	1	0%
Média	23.4%		24.9%		23.6%		25.1%		23.7%		23.5%	
Mín	0%		1.1%		2.0%		4.1%		0.00%		0.00%	
Máx	200.0%		200.0%		200.0%		197.5%		198.5%		196.9%	
DP	14.9%		14.5%		13.40%		13.3%		14.7%		15.1%	

Verifica-se no ano de 2012 a existência de 20 municípios que alteraram o orçamento entre as funções de governo em mais de 80% da previsão inicial, o que demonstra que para esses casos menos de 20% do orçamento foi aplicado na destinação originalmente aprovada pelo Legislativo (Tabela 27).

Tabela 27 - Municípios com maior alteração no orçamento entre as funções de governo

MUNICÍPIO	População	Orçado 2012 R\$ mil	Empenhado 2012 R\$ mil	Gasto em planejamento exerc. anterior	%
Cícero Dantas /BA	32.470	33.860	41.544	268	168
Virgem da Lapa/MG	13.611	31.634	18.870	-	81
Guaporé/RS	23.230	49.200	48.592	215	197
Fátima/BA	17.555	24.865	28.501	-	170
Iaçu/BA	25.319	44.434	42.318	-	192
Pinhalão/PR	6.215	9.110	25.685	-	96
Arambaré/RS	3.660	12.640	39.360	42	132
São Geraldo do Baixo /MG	3.580	10.743	10.019	-	123
Jardim do Serido/RN	12.124	31.850	17.407	-	91
Amarante do Maranhão /MA	38.953	128.337	48.355	-	193
Espera Feliz /MG	23.208	28.426	31.357	-	166
Pilar/AL	33.623	97.912	80.322	-	177
Uruana/GO	13.810	37.161	24.210	-	184
Paulo Jacinto /AL	7.412	38.422	16.017	-	82
Assis/SP	96.336	184.425	180.949	-	177
Barro Alto /BA	13.914	29.656	23.960	-	180
Iguaba Grande /RJ	24.079	5.830.000	62.449	-	158
Juramento/MG	4.146	15.322	7.733	-	110
Paraíba do Sul /RJ	41.639	11.192	76.791	-	181
Taubaté/SP	283.899	175.376	714.529	-	108

Nota: a tabela apresenta os 20 municípios que obtiveram executaram despesas com trocas entre funções de governo no exercício de 2012 acima de 80%.

Cálculo do indicador: Soma das alterações entre as funções de governo ÷ orçamento inicial

Ao se aplicar a classificação do PEFA *framework* para os municípios brasileiros para o período de 2010 a 2012, são encontrados 210 municípios com nota ‘D’ contra apenas 1 município com nota ‘A’ (Tabela 28). A maior parte dos municípios encontra-se classificada com a nota ‘C’. Isso demonstra o quanto os municípios alteram as políticas públicas inicialmente planejadas entre as funções de governo.

Também foram encontrados 2195 municípios classificados como ‘casos dispersos’, ou seja: pela metodologia de atribuição de notas esses municípios obtiveram resultados muito diferentes nos três anos, que não possibilitou atribuir-lhes uma classificação (Tabela 28).

Tabela 28 - Classificação dos Municípios conforme alterações entre as funções

População	Casos dispersos		A		B		C		D		Total
Até 100 mil hab	2145	40,6%	0	0,0%	30	0,6%	2900	54,9%	207	3,9%	5282
Acima de 100 mil hab	50	17,5%	1	0,3%	7	2,4%	225	78,7%	3	1,0%	286
Total	2195	39,4%	1	0,0%	37	0,7%	3125	56,1%	210	3,8%	5568

Ao analisar a média de aumento do orçamento através desse indicador agrupando-o por regiões, observa-se que as regiões sul e sudeste se destacam positivamente entre as demais, tendo ficado abaixo da média nacional em todos os exercícios analisados (Tabela 29).

Tabela 29 - Média das alterações entre as funções por regiões

Região	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
N	33.9%	30.5%	28.9%	28.4%	29.0%	26.6%	25.4%
NE	29.5%	28.2%	29.0%	27.4%	29.3%	28.7%	27.8%
CO	32.0%	30.5%	31.6%	30.1%	28.6%	31.1%	26.9%
SE	23.0%	20.2%	22.5%	21.5%	22.6%	20.6%	22.1%
S	22.0%	20.7%	22.5%	21.5%	24.1%	22.5%	22.3%
Brasil	25.4%	23.4%	24.9%	23.6%	25.1%	23.72%	23.52%

Nota: As colunas marcadas identificam as regiões que estão acima da média nacional.

Análises das estimativas da receita

A correta previsão das receitas orçamentárias é um dos pontos críticos na elaboração do orçamento, visto que o valor total das receitas estimadas orientará a alocação dos gastos nas despesas, podendo autorizar valores superiores à capacidade de arrecadação do município.

O PEFA *framework* utiliza as “*receitas internas*” para a análise das receitas. Esse indicador foi desenvolvido utilizando as principais receitas dos municípios: IPTU, ISS, IPVA, FPM e ICMS. O máximo de precisão orçamentária nesse indicador será alcançado quando ele tiver estiver próximo a 100% entre o valor arrecadado e o valor

previsto. Os resultados mostram que em média os municípios arrecadaram 108.4% do valor previsto, porém observa-se a existência de municípios que arrecadaram abaixo de 40% e acima de 700% do valor previsto, o que demonstra uma grande imprecisão orçamentária nas principais receitas. (Tabela 30).

Tabela 30 - Indicador de análise da precisão das principais receitas

	2007	2008	2009	2010	2011	2012
N	3053	2928	2560	2722	2475	2861
Até 100.000 hab	2840	2721	2377	2520	2284	2634
até 90%	175	90	694	379	139	1.054
de 90% a 110%	1.713	931	1.409	1.723	1.277	1.322
de 110% a 120%	583	823	168	281	543	141
Acima de 120%	369	877	106	137	325	117
Acima de 100.000 hab	213	207	183	202	191	227
até 90%	12	7	28	16	4	70
de 90% a 110%	158	112	134	138	127	143
de 110% a 120%	27	54	13	31	44	10
Acima de 120%	16	34	8	17	16	4
Média	110.5%	118.0%	99.2%	102.4%	108.4%	93.6%
Mín	38.2%	34.3%	46.0%	44.8%	31.6%	41.1%
Máx	773.5%	707.2%	775.1%	747.0%	551.5%	434.0%
DP	43.4%	40.5%	36.7%	30.6%	20.9%	17.1%

Analisando os municípios que tiveram a precisão mais baixa para o exercício de 2012, podem ser encontrados 18 casos, sendo que desses apenas 6 declararam ter efetuado gastos em planejamento no exercício anterior (Tabela 31).

Tabela 31 - Municípios com maior imprecisão nas principais receitas

MUNICÍPIO	População	Indicador apurado	Receita prevista para 2012 (R\$ mil)	Receita arrecadada em 2012 (R\$ mil)	Gasto em planejamento exercício anterior (R\$ mil)
Dores do Indaiá/MG	13.686	4,340	21.773	26.880	-
Santa Cruz do Escalvado/MG	4.934	3,895	14.108	16.381	-
Cristalina/GO	48.463	2,712	247.872	112.355	7.084
Nepomuceno/MG	25.871	2,149	35.146	39.779	-
São Felix de Minas /MG	3.372	1,789	11.972	12.570	282
Pato Branco /PR	73.901	1,774	168.365	154.500	-
Parauapebas/PA	166.342	1,671	905.537	681.318	1.035
Paranaíba/MT	10.749	1,645	44.671	30.000	21
Alvorada de Minas/MG	3.549	1,630	21.354	13.930	-
Cabrobó/PE	31.497	1,626	55.372	49.546	-
Itatiaiuçu/MG	10.142	1,622	65.272	48.427	-
Itaporanga/SP	14.579	1,601	27.296	21.442	-
Tabaporã/MT	9.795	1,586	23.534	15.782	-
Pedra Bonita /MG	6.739	1,583	16.334	13.103	-
Bela Vista de Goiás /GO	25.361	1,578	42.171	43.527	-
Paripueira/AL	11.845	1,558	18.268	17.181	58
Marechal Floriano /ES	14.576	0,439	38.975	34.500	-
Garanhuns/PE	131.169	0,411	194.861	199.550	1.511

Nota: a tabela apresenta os 18 municípios que obtiveram uma imprecisão acima de 50% nas principais receitas do exercício de 2012.

Ao classificar os municípios de acordo com a metodologia PEFA, para o período de 2010 a 2012, 580 municípios foram classificados com nota 'D' que equivalem a 10,4% do total contra 564 municípios com nota 'A', que equivalem a 10,1% do total (Tabela 32).

Tabela 32 - Classificação dos municípios de acordo com a Receita

População	Casos Dispersos		A		B		C		D		Total	%
Até 100 mil hab	3.154	59,7%	494	9.4%	709	13.4%	377	7.1%	548	10.4%	5.282	94.9%
Acima de 100 mil hab	98	34,3%	70	24.5%	60	21.0%	26	9.1%	32	11.2%	286	5.1%
Total	3.252	58,4%	564	10.1%	769	13.8%	403	7.2%	580	10.4%	5.568	100.0%

Ao analisar esse indicador agrupando-o por regiões, observa-se que a região sul se destaca entre as demais, tendo ficado abaixo da média nacional em todos os exercícios analisados (Tabela 33).

Tabela 33 – Arrecadação das principais receitas por região

Região	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
N	113.2%	110.4%	120.3%	103.2%	103.1%	110.2%	98.5%
NE	109.4%	109.3%	116.7%	96.8%	102.5%	108.9%	91.2%
CO	106.7%	113.2%	125.4%	103.6%	108.4%	114.7%	106.3%
SE	119.1%	116.9%	122.1%	103.0%	103.9%	109.5%	95.0%
S	107.5%	102.9%	111.2%	94.5%	99.3%	105.6%	90.5%
Brasil	112.1%	110.5%	118.0%	99.2%	102.4%	108.4%	93.6%

Nota: as colunas marcadas identificam as regiões que estão acima da média nacional.

Análise do atraso no pagamento das despesas

Para que o orçamento represente um instrumento de planejamento real, ele deve garantir que as receitas previstas para o exercício sejam suficientes para cobrir tanto as despesas do exercício quanto pagar o passivo de curto prazo. Um alto nível de passivos em mora pode indicar problemas de elaboração inadequada de orçamento com base nos contratos e orçamentação insuficiente de itens específicos, além de falta de informação.

Esse indicador destina-se a analisar o passivo de curto prazo que está em atraso e deveria ter sido considerado para a elaboração do orçamento do exercício seguinte. Ele irá variar de 0%, que representa passivo de curto prazo nulo até o limite do passivo em relação ao orçamento. O *framework* PEFA estabelece como excelente um montante de mora de até 2% do total das despesas;

Os cálculos apresentam uma média de 8,4% com o máximo de 139,8% para o exercício de 2012 (Tabela 34).

Tabela 34 – Monitoramento do passivo de curto prazo

	2007	2008	2009	2010	2011	2012
N	5294	5048	5436	5210.1	4811	4586
Até 100.000 hab	5011	4774	5154	4938	4553	4320
até 5%	2,235	3,477	2,280	1,727	1,640	1,863
de 5% a 10%	1,462	818	1,617	1,523	1,404	1,330
de 10% a 19%	997	354	978	1,274	1,098	821
Acima de 19%	317	125	279	414	411	306
Acima de 100.000 hab	283	274	282	272.09	258	266
até 5%	35	165	45	45	32	73
de 5% a 10%	108	66	104	92	84	91
de 10% a 19%	99	31	100	99	109	77
Acima de 19%	41	12	33	36	33	25
Média	7.9%	4.3%	7.6%	9.0%	9.2%	8.0%
Mín	0.0%	0.0%	0%	0.0%	0.0%	0.0%
Máx	185.8%	160.8%	251.9%	134.0%	207.1%	139.8%
DP	8.6%	6.9%	8.0%	8.1%	9.0%	8.4%

Analisando os resultados desse indicador, são encontrados 21 municípios que apresentaram mais de 50% de passivo de curto prazo, sendo que dentre esses, apenas três declararam ter realizado gastos em Planejamento no exercício anterior (Tabela 35).

Tabela 35 – Municípios com passivo de curto prazo acima de 50% em 2012

MUNICÍPIO	População	Empenhado 2012 (R\$ mil)	Gasto em planejamento exercício anterior (R\$ mil)	% de passivos de curto prazo em relação ao orçamento
São Luiz /RR	6.968	21.306		139,8%
Alpercata/MG	7.204	2.130		137,9%
Arambaré/RS	3.660	39.360	42	107,0%
Alenquer/PA	53.369	72.232		97,2%
Caatiba/BA	10.576	17.222		80,9%
Barra do Choca/BA	35.501	56.607	3.493	77,1%
São João da Baliza /RR	7.023	15.963		76,2%
Catolé do Rocha /PB	29.079	36.541		74,5%
Bela Vista do Maranhão /MA	12.335	19.819		73,2%
Joviânia/GO	7.151	16.607		60,8%
Lábrea/AM	39.022	48.862		59,6%
Brejo Santo /CE	46.207	96.055		57,2%
Orobó/PE	22.996	38.609		56,1%
Mortugaba/BA	11.729	18.463		55,7%
Araci/BA	52.325	82.186		54,8%
Pacuja/CE	6.037	15.752		54,0%
Jardim/CE	26.730	48.252		53,1%
Belém de São Francisco/PE	20.260	36.253	8	52,5%
Itaicaba/CE	7.428	14.627		52,0%
Pinhalão/PR	6.215	25.685		51,4%
Novo Planalto /GO	4.036	11.349		50,7%

O orçamento de determinado exercício é elaborado levando-se em consideração as receitas que serão arrecadadas e as despesas que serão executadas, e pressupondo-se que não existam passivos anteriores a serem quitados.

Amostra utilizada na regressão logística

A regressão logística utilizada nos testes categorizou os municípios em dois grupos de acordo com sua imprecisão apurada, resultando em um grupo com municípios possuindo uma maior imprecisão (**grupo 1**) e outro grupo com municípios possuindo uma menor imprecisão no orçamento (**grupo 0**). Essa categorização resultou em uma amostra de municípios que está limitada aos que efetuaram prestação de contas ao SISTN, de onde foram coletados os dados para a análise de receitas e de despesas.

Em média os testes de regressão resultaram em 2.463 casos observados, sendo que o número de casos variou devido aos dados disponíveis: um determinado município pode ter informado apenas parte dos dados como receitas, despesas ou o resultado primário, portanto o número de casos não foi igual para todos os testes. No total as regressões testaram 3.184 casos.

A amostra dos municípios que foram considerados nos testes da regressão representaram 73% dos habitantes e 85% do PIB dos municípios. Pela estatística descritiva da comparação efetuada entre a amostra e a população, verifica-se que a média dos habitantes da amostra analisada é superior à média nacional, mas o PIB da amostra é representativo do PIB nacional (Tabela 36).

Tabela 36 – Amostra x população						
Variável	Amostra (N=3.184)			População (N=5.568)		
Habitantes (2012)	N	%	Média	N	%	Média
<5 mil hab.	752	24%	3,314	1303	23%	3,372
5-10 mil hab.	641	20%	7,02	1211	22%	7,08
10 - 20 mil hab.	735	23%	14,016	1387	25%	14,153
20 - 50 mil hab.	605	19%	30,625	1055	19%	30,262
50 - 100 mil hab.	206	6%	70,258	326	6%	69,063
100 - 500 mil hab.	210	7%	209,704	249	4%	200,164
> 500 mil hab.	35	1%	1.483.007	37	1%	1.462.327
Total	3184		45,929	5568		34,3
PIB (2010)	N	%	Média (R\$ mil)	N	%	Média (R\$ mil)
<5 mil hab.	752	24%	25	1303	23%	21
5-10 mil hab.	641	20%	44	1211	22%	37
10 - 20 mil hab.	735	23%	81	1387	25%	66
20 - 50 mil hab.	605	19%	208	1055	19%	171
50 - 100 mil hab.	206	6%	579	326	6%	467
100 - 500 mil hab.	210	7%	2,136	249	4%	1,936
> 500 mil hab.	35	1%	17,6	37	1%	17,2
Total	3184		445	5568		290

O tamanho amostral pode ser considerado bom para a regressão logística adotada, visto que o mínimo indicado é de 20 observações para cada variável preditora (HAIR et al, 2009, p.235).

8 VARIÁVEIS

Os gráficos de dispersão apresentados no tópico anterior permitiram constatar que o nível de imprecisão tem se mantido praticamente o mesmo nos municípios no período de 2006 a 2012, sem que nenhum exercício tenha se apresentado significativamente diferente dos demais. Como um dos objetivos da pesquisa é sugerir fatores que estariam associados com a imprecisão orçamentária, considerando que não há grande variação entre os exercícios analisados, a pesquisa efetuou a análise apenas do último exercício (2012), com a utilização de uma **regressão logística** a partir da imprecisão apurada para esse exercício.

As **variáveis dependentes** utilizadas na regressão referem-se aos sete diferentes indicadores criados para mensurar a imprecisão orçamentária, que analisam tanto as receitas quanto as despesas. Os indicadores foram criados utilizando-se os cálculos apresentados na Tabela 37.

Tabela 37 – Metodologia de cálculo das variáveis dependentes

Imprecisão apurada	Metodologia de cálculo	Intervalo
Imprecisão da Receita Total	Mensura a variação entre o valor previsto para o total das receitas e o valor arrecadado total. Fórmula: receita executada ÷ receita prevista inicial	Quanto mais distante de 1,0 maior será a imprecisão.
Imprecisão da receita de IPTU	Mensura a variação entre o valor previsto para a receita de IPTU e o seu valor arrecadado. Fórmula: receita executada IPTU ÷ receita prevista inicial IPTU	Quanto mais distante de 1,0 maior será a imprecisão.
Imprecisão da receita de ISS	Mensura a variação entre o valor previsto para a receita de ISS e o seu valor arrecadado. Fórmula: receita executada ISS ÷ receita prevista inicial ISS	Quanto mais distante de 1,0 maior será a imprecisão.
Imprecisão da despesa total	Mensura a variação entre o valor fixado total para as despesas e o seu valor empenhado. Fórmula: módulo (total empenhado ano - total orçado no ano) ÷ total orçado no ano	Irà variar de 0% de imprecisão até o % total da imprecisão apurada. Quanto maior o valor, maior será a imprecisão.
Imprecisão mensurada por função	Mensura a variação entre o valor previsto para ser gasto em uma função de governo e o valor gasto em outra função. Fórmula: soma das diferenças de execução orçamentária por função de governo ÷ orçamento total por função	Irà variar de 0% de imprecisão até o % total da imprecisão apurada. Quanto maior o valor, maior será a imprecisão.
Imprecisão da despesa de pessoal	Mensura o grau de imprecisão para as despesas de pessoal, confrontando-se a despesa fixada para pessoal com o seu valor executado. Fórmula: (valor empenhado - valor orçado de gastos com pessoal) ÷ valor orçado de gastos com pessoal	Irà variar de 0% de imprecisão até o % total da imprecisão apurada. Quanto maior o valor, maior será a imprecisão.
Imprecisão da despesa corrente, exceto pessoal	Mensura o grau de imprecisão para as despesas correntes, exceto as despesas de pessoal, confrontando-se o valor fixado com o seu valor executado. Fórmula: módulo (valor empenhado - valor orçado do total de gastos, exceto pessoal) ÷ valor orçado do total de gastos correntes, exceto pessoal	Irà variar de 0% de imprecisão até o % total da imprecisão apurada. Quanto maior o valor, maior será a imprecisão.

As correlações entre as variáveis utilizadas na regressão estão dispostas na Tabela 38 a seguir:

Tabela 38 - Correlações entre as variáveis

Variável	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)	(14)	(15)	(16)	(17)	(18)
Imprecisão da Receita Total	(1)	1																
Imprecisão da receita de IPTU	(2)	0.0902*	1															
Imprecisão da receita de ISS	(3)	0.0595*	0.1491*	1														
Imprecisão da despesa total	(4)	0.4193*	0.0676*	0.0319*	1													
Imprecisão mensurada por função	(5)	0.2087*	0.1228*	0.0952*	0.2093*	1												
Imprecisão da despesa de pessoal	(6)	0.0295*	-0.0372*	0.0116*	0.0473*	0.0899*	1											
Imprecisão da despesa corrente, exceto pessoal	(7)	0.1828*	0.0467*	0.0560*	0.2512*	0.1140*	0.0520*	1										
Controle Legislativo	(8)	0.0102*	-0.0477*	-0.0274*	0.0297*	-0.0383*	-0.0176*	0.0156*	1									
Controle Externo	(9)	0.0098*	0.0360*	-0.0053*	0.0371*	-0.0085*	-0.0150*	0.0069*	0.0307*	1								
Controle Social	(10)	-0.1368*	-0.2910*	-0.2343*	-0.0791*	-0.1638*	0.0928*	-0.0669*	0.0574*	0.1856*	1							
Possui ações de capacitação	(11)	-0.0821*	-0.1129*	-0.0384*	-0.0831*	-0.0866*	0.0278*	-0.0684*	-0.0169*	-0.0025*	0.2518*	1						
Controle Interno	(12)	0.0561*	0.0334*	0.0136*	0.0052*	0.0489*	-0.0443*	0.0345*	0.0168*	0.0789*	-0.0086*	0.0010*	1					
Atualização contábil	(13)	-0.0864*	-0.1434*	-0.0447*	-0.0605*	-0.0682*	-0.0106*	-0.0485*	-0.0199*	-0.2380*	0.1374*	0.1564*	0.0085*	1				
Utilização de orçamento incremental para pessoal	(14)	0.0441*	0.0314*	0.0266*	0.0577*	0.0003	0.0343*	0.0568*	0.0044*	0.0069*	0.0169*	0.0024*	0.0266*	-0.0106*	1			
Utilização de orçamento incremental para custeio	(15)	0.0180*	-0.0134*	-0.0123*	-0.0251*	-0.0102*	-0.0227*	0.0135*	-0.0240*	0.0283*	-0.0135*	-0.0161*	0.0127*	0.0048*	0.0036*	1		
Precisão do resultado primário	(16)	0.0247*	-0.0066*	0.0047*	0.0152*	-0.0011	0.0054*	-0.0105*	0.0288*	-0.0284*	-0.0149*	-0.0289*	-0.0170*	-0.0026*	-0.0012*	0.0009	1	
PIB municipal (RS mil)	(17)	-0.0393*	-0.0807*	-0.0915*	-0.0239*	-0.0683*	0.0115*	-0.0200*	0.0271*	0.0058*	0.1745*	0.0496*	0.0024*	0.1016*	-0.0045*	0.0016*	0.0013*	1
População estimada em 2012 (mil)	(18)	-0.0399*	-0.0982*	-0.1146*	-0.0243*	-0.0697*	0.0219*	-0.0218*	0.0357*	-0.0050*	0.2153*	0.0522*	0.0135*	0.1004*	-0.0062*	0.0023*	0.0005	0.9589*
Distância até a Capital (km)	(19)	0.0087*	0.1292*	0.0583*	-0.0009	-0.0014*	-0.0327*	-0.0158*	-0.0146*	0.1791*	-0.0686*	0.0530*	0.0179*	-0.0518*	0.0175*	0.0194*	-0.0005	-0.0768*
Idade do Município (anos)	(20)	-0.0280*	-0.1005*	-0.1329*	-0.0488*	-0.0761*	0.0684*	-0.0157*	0.0490*	-0.0097*	0.2499*	0.0049*	0.0337*	-0.0132*	-0.0136*	0.0056*	-0.0129*	0.1803*
Índice de GINI	(21)	0.0474*	0.0687*	-0.0162*	-0.0077*	0.0242*	0.0481*	0.0323*	0.0487*	-0.1571*	-0.2862*	-0.1522*	0.0259*	-0.0540*	0.0129*	0.0279*	0.0038*	0.0596*
Dependência de transferências voluntárias	(22)	0.0428*	0.0657*	0.0469*	0.0859*	0.0992*	-0.0134*	-0.0259*	-0.0347*	0.0312*	-0.0478*	0.0301*	-0.0381*	-0.0212*	0.0071*	0.0023*	0.0198*	-0.0551*
Dependência de recursos naturais	(23)	-0.0080*	-0.0072*	0.0060*	-0.0063*	0.0120*	0.0490*	0.0366*	0.0270*	-0.0574*	0.0679*	0.0089*	0.0416*	-0.0311*	0.0201*	0.0072*	0.0140*	0.0069*
Resultado financeiro exercício anterior	(24)	-0.0484*	-0.0951*	-0.1059*	-0.0300*	-0.0691*	0.0570*	-0.0167*	0.0230*	-0.0154*	0.2115*	0.0578*	-0.0031*	0.1195*	-0.0047*	0.0022*	0.0016*	0.6892*
Autonomia das receitas	(25)	-0.0771*	-0.2643*	-0.2026*	-0.0458*	-0.1615*	0.0896*	-0.0176*	0.0618*	0.1145*	0.6421*	0.1667*	0.0200*	0.0953*	-0.0110*	-0.0019*	-0.0111*	0.2620*
Rigidez nos gastos	(26)	-0.0384*	-0.0894*	-0.1009*	-0.0237*	-0.0702*	0.0230*	-0.0125*	0.0329*	-0.0062*	0.1962*	0.0460*	0.0038*	0.1076*	-0.0053*	0.0015*	0.0009	0.9522*
Restos a pagar total de 2011	(27)	0.0589*	0.0380*	0.0137*	0.0676*	0.0489*	-0.0014*	0.0404*	0.0415*	-0.1199*	-0.0120*	-0.0366*	0.0250*	-0.0131*	0.0302*	0.0067*	0.0073*	0.0049*
Estrutura de Pessoal	(28)	-0.0088*	0.0461*	0.0390*	0.0099*	0.0210*	-0.0136*	0.0285*	-0.0273*	0.0123*	-0.0219*	-0.0082*	0.0057*	-0.0160*	0.0038*	0.0025*	-0.0017*	-0.0269*
Patrimônio Líquido (milhares)	(29)	-0.0380*	-0.0591*	-0.0647*	-0.0216*	-0.0650*	0.0291*	0.0163*	0.0343*	-0.0049*	0.1343*	0.0411*	-0.0022*	0.0590*	-0.0023*	0.0012*	0.0037*	0.5060*
Endividamento de Longo Prazo	(30)	-0.0230*	0.0045*	-0.0327*	-0.0201*	-0.0303*	-0.0111*	-0.0150*	0.0262*	0.0105*	0.0084*	-0.0181*	-0.0067*	-0.0031*	-0.0020*	0.0007	0.0211*	0.0090*
Possui cadastro imobiliário	(31)	-0.0403*	-0.0402*	-0.0244*	-0.0342*	-0.0292*	-0.0205*	-0.0045*	-0.0043*	0.1248*	0.2092*	0.0966*	0.0183*	0.0474*	0.0064*	-0.0027*	-0.0030*	0.0215*
Prefeito é da base aliada Federal	(32)	-0.0066*	-0.0100*	0.0203*	-0.0156*	0.0264*	0.0463*	0.0149*	0.0023*	-0.1311*	-0.0770*	0.0178*	0.0313*	0.0846*	-0.0093*	-0.0111*	-0.0050*	-0.0122*
Adotou estratégia de estimar pessoal a menor	(33)	0.0096*	-0.0168*	-0.0179*	0.0146*	0.0538*	0.6143*	0.0145*	0.0175*	-0.0169*	0.0584*	0.0221*	-0.0508*	-0.0061*	-0.0521*	-0.0265*	-0.0075*	0.0133*
Adotou estratégia de subestimação de receita	(34)	-0.0033*	0.0099*	0.0786*	0.0151*	0.0242*	0.0423*	-0.0182*	-0.0127*	-0.0382*	-0.0282*	0.0102*	0.0056*	0.0479*	-0.0219*	0.0086*	0.0033*	-0.0255*
Adotou estratégia de superestimação de receita	(35)	-0.0620*	-0.4307*	-0.0810*	-0.0271*	-0.1055*	0.0706*	-0.0275*	0.0045*	-0.0389*	0.1854*	0.0468*	-0.0117*	0.1029*	-0.0197*	-0.0401*	0.0033*	0.0620*
Variável	(19)	(20)	(21)	(22)	(23)	(24)	(25)	(26)	(27)	(28)	(29)	(30)	(31)	(32)	(33)	(34)	(35)	
População estimada em 2012 (mil)	(18)																	
Distância até a Capital (km)	(19)	1																
Idade do Município (anos)	(20)	-0.1722*	1															
Índice de GINI	(21)	0.0716*	0.1619*	1														
Dependência de transferências voluntárias	(22)	0.1280*	-0.1721*	-0.0263*	1													
Dependência de recursos naturais	(23)	-0.0854*	0.0784*	0.0106*	-0.0838*	1												
Resultado financeiro exercício anterior	(24)	-0.0846*	0.1499*	0.0420*	-0.0619*	0.0635*	1											
Autonomia das receitas	(25)	-0.1713*	0.3342*	-0.0264*	-0.1460*	0.0472*	0.2653*	1										
Rigidez nos gastos	(26)	-0.0924*	0.2018*	0.0861*	-0.0647*	0.0090*	0.7897*	0.2877*	1									
Restos a pagar total de 2011	(27)	-0.0407*	0.0616*	0.0689*	0.1652*	0.0106*	-0.0424*	0.0124*	0.0131*	1								
Estrutura de Pessoal	(28)	0.0343*	-0.0746*	-0.0681*	0.0059*	0.0304*	-0.0251*	-0.0870*	-0.0302*	-0.0226*	1							
Patrimônio Líquido (milhares)	(29)	-0.0580*	0.1020*	0.0477*	-0.0343*	0.0120*	0.7178*	0.1933*	0.6746*	0.0028*	-0.0170*	1						
Endividamento de Longo Prazo	(30)	-0.0114*	0.0324*	0.0079*	-0.0082*	-0.0019*	0.0180*	0.0021*	0.0112*	-0.0015*	-0.0062*	-0.0025*	1					
Possui cadastro imobiliário	(31)	-0.0613*	0.1003*	-0.1814*	0.0068*	0.0296*	0.0286*	0.1246*	0.0224*	-0.0306*	0.0146*	0.0153*	0.0076*	1				
Prefeito é da base aliada Federal	(32)	-0.0030*	-0.0285*	0.0420*	0.0171*	0.0242*	0.0027*	-0.0591*	-0.0086*	0.0276*	0.0052*	0.0051*	0.0137*	-0.0173*	1			
Adotou estratégia de estimar pessoal a menor	(33)	-0.0148*	0.0443*	0.0518*	-0.0150*	0.0098*	0.0387*	0.0452*	0.0305*	-0.0204*	-0.0130*	0.0341*	0.0238*	-0.0055*	0.0213*	1		
Adotou estratégia de subestimação de receita	(34)	0.0320*	-0.0474*	0.0260*	0.0335*	0.0233*	-0.0210*	-0.0413*	-0.0268*	0.0031*	-0.0032*	-0.0190*	-0.0131*	0.0067*	0.0155*	0.0555*	1	
Adotou estratégia de superestimação de receita	(35)	-0.0736*	0.0693*	-0.0083*	-0.0268*	-0.0253*	0.0620*	0.1674*	0.0561*	-0.0309*	-0.0343*	0.0332*	0.0006	-0.0017*	0.0166*	0.0371*	-0.2140*	

As estatísticas descritivas das variáveis independentes utilizadas estão dispostas na Tabela 39 a seguir:

Tabela 39 – Estatística descritiva das variáveis independentes

Variável	N	Média	Desv. Padrão	Min	Max
Controle					
Controle Legislativo	5568	0,36	0,48	0	1
Controle Externo	5568	0,68	0,47	0	1
Controle Social	5568	36,73	9,84	9,4	74,0
Capacidade de Planejamento					
Capacitação	5568	0,42	0,49	0	1
Controle Interno	4809	0,32	0,47	0	1
Atualização contábil	4818	0,05	0,21	0	1
Metodologia de elaboração do orçamento					
Orçamento incremental para pessoal	3167	0,22	4,05	-0,7	114,7
Orçamento incremental para custeio	3165	-3,00	196	-11.000	-
Precisão do resultado primário	3466	0,05	20,25	-820,50	455,26
Estratégias					
Subestimação de despesas com pessoal	2966	0,33	0,47	0	1
Subestimação de receita	2752	0,17	0,37	0	1
Superestimação de receita	2752	0,18	0,39	0	1
Variáveis de controle					
PIB municipal (R\$ mil)	5567	290	3.086	3	198.000
População estimada em 2012 (mil)	5568	34.300	202.692	1	11.400
Distância até a Capital (km)	5553	250,73	164,77	0,0	1476,3
Idade do Município (anos)	5426	68,50	57,00	0,0	479,0
Índice de GINI	5568	0,49	0,07	0,3	0,8
Dependência de transferências voluntárias	4813	0,06	0,05	-	0,98
Dependência de recursos naturais	4812	0,02	0,04	-	0,82
Resultado financeiro exercício anterior	4812	0,00	1,0	-5,0	48,8
Autonomia das receitas	4813	0,07	0,06	0,0	0,5
Rigidez nos gastos	4774	12	92	-	4.424
Restos a pagar total de 2011	4206	0,08	0,09	0	2
Estrutura de Pessoal	5558	0,03	0,05	0	3
Patrimônio Líquido (milhares)	4818	31	434	-4.130	25.500
Endividamento de Longo Prazo	4366	3	81	0	5.092
Possui cadastro imobiliário	5565	0,94	0,25	0	1
Prefeito é da base aliada Federal	5394	0,73	0,45	0	1

As **variáveis independentes** utilizadas na regressão foram separadas em cinco dimensões: **(i) controle**, que analisa a associação dos controles da administração pública com a imprecisão: controle externo, interno, social e legislativo; **(ii) Capacidade de planejamento**, que analisa a estrutura do município em se planejar, utilizando como *proxy* se o município adota ações de capacitação de seus servidores, e também se o mesmo possui setor de controle interno criado; analisa através de uma *proxy* o quanto os servidores do município estão atualizados com as inovações na contabilidade pública; **(iii) Metodologia de elaboração do orçamento**, que analisa o quanto do orçamento atual foi elaborado utilizando-se o incrementalismo em relação ao ano anterior, verificando o incrementalismo de pessoal e das despesas de custeio; **(iv) Variáveis de controle**, para permitir isolar outros fatores que possam estar influenciando a precisão no orçamento; **(v) Estratégias**, para permitir testar as estratégias propostas na pesquisa em relação à precisão do orçamento.

As variáveis *autonomia das receitas; rigidez nos gastos e utilização de orçamento incremental* foram inspiradas em uma pesquisa sobre a imprecisão orçamentária em municípios da Itália, publicada por Anessi-Pessina, Sicilia e Steccolini (2012), e elas têm o objetivo de analisar o quanto o orçamento do exercício seguinte é elaborado tendo como base de cálculo o orçamento anterior.

Foram criadas três variáveis para verificar a existência de **estratégias** adotadas no momento da elaboração do orçamento. Essas variáveis foram utilizadas na regressão de forma a testar a associação dessas estratégias com a imprecisão no orçamento. A metodologia de cálculo dessas variáveis estão apresentadas a seguir.

Estratégia 1 - Estimação a menor de pessoal

O processo de elaboração do orçamento é uma arena onde são discutidos e devem ser acomodados todos os gastos para o exercício seguinte. Nessa fase de previsão inicial do orçamento, como a capacidade de arrecadação dos municípios é limitada, considerando o desejo político de acomodação de novos gastos, pode ocorrer muitas vezes a necessidade de cortes do tipo *cheese slice* (POLLITT & BOCKAERT, 2011, p.84). Esse tipo de corte do tipo *top-down*, irá cortar o orçamento de cima pra baixo de forma indiscriminada, descaracterizando os valores reais que seriam necessários para a alocação dos gastos.

É possível identificar a existência desse tipo de estratégia no orçamento verificando a existência de valores insuficientes para os gastos com pessoal no orçamento. Como esse tipo de gasto é obrigatório e tem uma tendência a ser incremental, ele tende a se manter no mesmo nível do ano anterior e aumentar nos anos seguintes. Assim, não faz sentido que um município possa diminuir drasticamente o seu valor previsto para o ano seguinte. Ao prever a menor o valor de pessoal para o exercício seguinte, são autorizados gastos superiores ao valor suportado pelo município, pois a diferença de valores é alocada para outros gastos.

Para testar a existência dessa estratégia foi criada a variável **Estratégia 1**. O levantamento da existência dessa estratégia no orçamento é feito com a utilização o seguinte cálculo: $(\text{valor empenhado em 2011} \div \text{valor previsto em 2012}) - 1$

Se o resultado apurado for negativo, o valor da previsão das despesas de pessoal no exercício seguinte foi menor do que o valor executado no ano anterior, que

pode caracterizar a adoção dessa estratégia. O resultado desse cálculo para 2012 pode ser verificado no Gráfico 23.

Gráfico 23 – Estratégia de alocação a menor no orçamento

% orçado a menor: é o percentual de gasto com pessoal orçado em 2012 a menor em relação ao valor empenhado em 2011.

Estratégia 2 - Subestimação de receita

O princípio orçamentário do equilíbrio traz que o valor das receitas previstas no orçamento deve servir como base de cálculo para a aprovação dos créditos orçamentários nas despesas. Assim, se o valor total das receitas do orçamento for de R\$50.000,00, as despesas poderão ser aprovadas até esse valor.

O princípio do equilíbrio estava expresso na Constituição Federal de 1967 (art. 88), mas não consta de forma expressa na Constituição Federal de 1988, sendo que a regra constitucional atual (art. 167, inciso III) determina o equilíbrio entre as operações de crédito e as despesas de capital. A Lei de Responsabilidade Fiscal exige que os entes obtenham superávit primário a fim de efetuar o pagamento do serviço da dívida (SENADO, 2004).

Dessa forma, o princípio do equilíbrio orçamentário e fiscal vigora no país, e determina que as receitas e as despesas sejam previstas no orçamento de forma realista. Porém, mesmo considerando a existência do princípio orçamentário, podem ser encontrados municípios com orçamento subestimados, que levarão à abertura de créditos adicionais pelo Executivo por meio de Excesso de Arrecadação (Lei 4.320/64, art. 43, § 1º, inciso II).

O excesso de arrecadação não é uma prática proibida; porém, a existência de excessos de arrecadação com valores expressivos pode servir como um gerenciamento de resultado. Rezende (2009, p. 22) apresenta essa como sendo uma das estratégias adotadas pelo Poder Executivo para obter uma “gordura” no orçamento, e gerenciar os gastos durante a fase de execução orçamentária via decreto.

No caso do Brasil, devido à legislação atual, o excesso de arrecadação obtido durante a execução orçamentária acaba sendo utilizado de forma ‘livre’ pelo Poder Executivo, sem que haja nesse momento a participação do Poder Legislativo no processo de alocação das despesas. Ressalta-se que esse é um dos itens analisados na publicação do OBI (OBI, 2012, p.37), que deixa o Brasil na posição intermediária de controle Legislativo sobre o orçamento.

Analisando-se as principais receitas do orçamento, compostas pelos dois principais impostos e pelas transferências constitucionais, verifica-se que obter excesso de arrecadação de forma *persistente* é uma prática comum em municípios: 62 municípios alcançaram excesso de arrecadação acima de 15% em pelo menos 5 dos 7 últimos exercícios analisados (Tabela 40).

Tabela 40 - Exercícios com excesso de arrecadação acima de 15%

Receita	Número de exercícios						
	1	2	3	4	5	6	7
FPM	1.433	764	375	122	33	12	1
ICMS	1.229	737	359	124	35	12	0
IPVA	1.233	811	511	318	146	67	8
FUNDEB	1.212	908	540	284	111	32	0
IPTU	1.090	478	244	119	50	9	4
ISS	842	875	857	654	393	189	59
TOTAL	934	477	262	115	62	16	0

Nota: os números representam o número de municípios que obtiveram excesso de arrecadação em cada receita acima de 15% no período de 2006 a 2012.

A presença de excesso de arrecadação em um número de exercícios tão elevado pode caracterizar o gerenciamento de resultados no orçamento, com a finalidade de obter excessos de arrecadação no exercício seguinte.

Para testar a existência dessa estratégia foi criada a variável **Estratégia 2**, que irá analisar a previsão de valores na receita a menor do que a capacidade real de arrecadação do município. Para comprovar a existência dessa estratégia, foi utilizada a receita de IPTU, que é uma receita própria do município, que este possui pleno controle e informações completas para a sua previsão.

A fórmula utilizada para a variável foi a seguinte: (valor arrecadado de IPTU em 2011 ÷ valor previsto de IPTU em 2012) -1.

Com os cálculos foram identificados 465 municípios que efetuaram a previsão do IPTU a menor em 2012 em relação ao exercício de 2011, sendo que em alguns casos a previsão a menor foi superior a 50% (Gráfico 24).

Gráfico 24 - Estratégia de previsão de receitas a menor no orçamento
% previsto a menor em IPTU: é o percentual previsto na receita de IPTU em 2012 relativo ao valor arrecadado nessa mesma receita em 2011.

A previsão da receita de IPTU para 2012 em montante abaixo de 92% do valor arrecadado em 2011 caracterizou a adoção de estratégia de subestimação no orçamento. Assim, essa variável irá possuir dois valores possíveis: (0) não efetuou a subestimação, e (1) efetuou a subestimação.

O limite proposto de 92% foi adotado para caracterizar a adoção de estratégia, por ser o percentual proposto pelo PEFA *framework* para caracterizar uma subestimação do orçamento.

Estratégia 3 - Superestimação de receita

De forma inversa ao apresentado no item anterior, municípios podem decidir elaborar o orçamento com receitas *superestimadas*, a fim de obter créditos orçamentários aprovados nas despesas acima da capacidade real de arrecadação.

A consequência dessa prática é que o município, caso execute o orçamento como havia sido aprovado inicialmente, atingirá déficit orçamentário, que resultará em restos a pagar no exercício que permanecerão para os exercícios seguintes. A Lei de Responsabilidade Fiscal trata esse assunto, ao determinar após a aprovação do orçamento, a elaboração de um cronograma de desembolso e uma programação financeira da receita (art. 8º). A Lei determina ainda que caso as receitas não se

concretizem no bimestre, as despesas deverão ser contingenciadas durante a execução orçamentária até que a capacidade de arrecadação se reestabeleça (art. 9º).

Analisando-se as principais receitas próprias e de transferências no período de 2006 a 2012, verifica-se a existência dessa inconsistência no orçamento dos municípios brasileiros em diversos municípios: 68 efetuaram orçamentos superestimados nesse período (Tabela 41).

Tabela 41 – Exercícios com insuficiência de arrecadação abaixo de 92%

Receita	Número de exercícios						
	1	2	3	4	5	6	7
FPM	1.353	876	517	136	26	8	0
ICMS	1.324	715	311	129	59	20	6
IPVA	2.236	850	535	311	177	91	54
FUNDEB	1.048	344	113	41	16	4	0
IPTU	825	773	711	567	430	314	172
ISS	1.307	761	356	143	36	5	1
TOTAL	845	500	392	296	202	68	3

Nota: os números representam o número de municípios que obtiveram insuficiência de arrecadação em cada receita, alcançando até 92% da previsão inicial, no período de 2006 a 2012.

Para testar a existência dessa estratégia foi criada uma variável que irá analisar se a previsão de valores na receita em 2012 é maior do que a capacidade real de arrecadação do município. Para comprovar a existência dessa estratégia, também foi utilizada a receita de IPTU. A fórmula utilizada para a variável foi a seguinte: $(\text{Valor arrecadado de IPTU em 2011} \div \text{valor previsto de IPTU em 2012}) - 1$

A previsão da receita de IPTU em 2012 acima de 116% caracterizou a adoção de estratégia de superestimação no orçamento. Assim, essa variável poderá possuir dois valores: (0) não efetuou a superestimação, e (1) efetuou a superestimação.

O limite proposto de 116% foi adotado para caracterizar a adoção dessa estratégia, por ser o percentual proposto pelo PEFA *framework* para caracterizar uma superestimação do orçamento.

Foram encontrados 506 casos de municípios que estimaram o IPTU em 2012 com valor acima do valor arrecadado em 2011, sendo que em alguns casos o valor da previsão foi superior a 50% do valor arrecadado (Gráfico 25).

Gráfico 25 - Estratégia de previsão de receitas a maior no orçamento

% previsto a maior de IPTU: apresenta o número de casos em que o valor previsto de IPTU para 2012 é superior ao IPTU arrecadado em 2011.

9 TESTES E RESULTADOS

Para responder o problema de pesquisa, cujo objetivo é analisar o grau de imprecisão da estimação do orçamento público dos municípios brasileiros, sugerindo fatores associados à imprecisão, foram desenvolvidos sete modelos de regressão logística, contemplando a análise tanto da imprecisão na receita quanto na despesa, cujos resultados estão apresentados na Tabela 42 a seguir.

Tabela 42 - Resultados da regressão logística

	Receita Total		IPTU		ISS		Despesa Total		Despesas p/ Função		Gastos c/ Pessoal		Despesas Correntes	
Variável	Coef	P> z	Coef	P> z	Coef	P> z	Coef	P> z	Coef	P> z	Coef	P> z	Coef	P> z
Controle														
Controle Legislativo	-0.07	0.460	-0.28	0.007*	0.00	0.966	0.11	0.230	-0.20	0.043*	-0.21	0.067	0.02	0.866
Controle Externo	0.00	0.974	0.18	0.165	0.07	0.568	0.24	0.029	-0.11	0.408	-0.02	0.866	0.15	0.190
Controle Social	-0.02	0.001*	-0.03	0.000*	-0.04	0.000*	-0.02	0.000*	-0.01	0.042*	0.01	0.094	0.00	0.803
Capacidade de Planejamento														
Capacitação	-0.15	0.103	-0.29	0.006*	0.02	0.833	-0.28	0.002*	-0.18	0.085	-0.04	0.737	-0.15	0.110
Controle Interno	0.11	0.226	0.16	0.127	0.01	0.957	0.05	0.587	0.31	0.003*	0.00	0.989	0.10	0.270
Atualização contábil	-0.55	0.002*	-0.59	0.002*	-0.04	0.807	-0.26	0.172	-0.43	0.022*	-0.13	0.540	-0.23	0.215
Metodologia de elaboração do orçamento														
Orçamento incremental para pessoal	0.19	0.385	0.56	0.179	0.03	0.336	0.96	0.029*	0.00	0.999	0.06	0.114	0.49	0.164
Orçamento incremental para custeio	1.57	0.000*	0.00	0.976	0.00	0.981	0.00	0.961	0.00	0.969	0.00	0.980	0.50	0.000*
Precisão do resultado primário	0.00	0.291	0.00	0.397	0.00	0.979	0.00	0.448	0.00	0.689	0.00	0.268	0.00	0.567
Estratégias														
Subestimação de despesas com pessoal	0.14	0.160	0.17	0.201	-0.03	0.785	0.31	0.015	0.36	0.001	3.15	0.000	0.20	0.082
Subestimação de receita	0.03	0.774	-0.59	0.000	0.42	0.002	0.11	0.343	0.04	0.787	0.15	0.294	-0.11	0.370
Superestimação de receita	-0.04	0.750	-2.39	0.000	-0.11	0.339	-0.02	0.895	-0.44	0.000*	0.34	0.014*	-0.06	0.635
Constante	0.36	0.540	0.77	0.267	2.29	0.000	0.41	0.460	1.74	0.010	-1.89	0.006	-1.25	0.028
Variáveis de controle														
PIB municipal (R\$ mil)	0.00	0.533	0.00	0.441	0.00	0.570	0.00	0.295	0.00	0.238	0.00	0.162	0.00	0.256
População estimada em 2012 (mil)	0.00	0.265	0.00	0.772	0.00	0.436	0.00	0.803	0.00	0.382	0.00	0.202	0.00	0.069
Distância até a Capital (km)	0.00	0.539	0.00	0.048	0.00	0.905	0.00	0.251	0.00	0.027*	0.00	0.986	0.00	0.315
Idade do Município (anos)	0.00	0.333	0.00	0.541	0.00	0.507	0.00	0.320	0.00	0.103	0.00	0.265	0.00	0.102
Índice de GINI	0.76	0.322	3.15	0.000	0.02	0.980	-0.59	0.452	1.20	0.171	-0.16	0.867	0.79	0.311
Dependência de transferências voluntárias	3.58	0.002*	0.52	0.691	-0.56	0.632	4.14	0.000*	4.03	0.003*	-0.12	0.928	-0.97	0.381
Dependência de recursos naturais	-0.07	0.957	-0.09	0.947	0.14	0.914	0.12	0.926	-0.12	0.931	3.13	0.043*	2.51	0.039*
Resultado financeiro exercício anterior	-0.09	0.227	0.05	0.479	-0.06	0.397	0.00	0.971	0.06	0.366	0.26	0.003*	-0.14	0.120
Autonomia das receitas	0.96	0.318	-3.64	0.001*	-1.64	0.094	1.91	0.045	-2.73	0.007*	1.46	0.206	0.75	0.430
Rigidez nos gastos	0.00	0.135	0.00	0.342	0.00	0.682	0.00	0.470	0.00	0.751	0.00	0.355	0.00	0.083
Restos a pagar total de 2011	0.96	0.187	1.10	0.188	0.51	0.473	1.80	0.012*	1.27	0.146	0.69	0.331	0.99	0.106
Estrutura de Pessoal	-0.34	0.690	6.74	0.086	4.39	0.174	0.34	0.556	0.90	0.607	-0.14	0.880	0.86	0.316
Patrimônio Líquido (milhares)	0.00	0.397	0.00	0.934	0.00	0.606	0.00	0.272	0.00	0.110	0.00	0.640	0.00	0.039*
Endividamento de Longo Prazo	0.00	0.458	0.00	0.822	0.00	0.333	0.00	0.329	0.00	0.203	0.00	0.255	0.00	0.518
Possui cadastro imobiliário	-0.60	0.083	0.07	0.870	-0.02	0.965	-0.43	0.156	-0.32	0.440	-0.60	0.108	0.01	0.972
Prefeito é da base aliada Federal	-0.11	0.275	0.04	0.707	0.05	0.619	-0.04	0.670	0.14	0.192	0.30	0.018	0.08	0.397
Modelo														
LR test - significância do modelo		0.000		0.000		0.000		0.0000		0.0000		0.000		0.000
Pseudo R2		0.0794		0.2173		0.063		0.0341		0.0574		0.322		0.026
Número de casos		2430		2469		2469		2469		2467		2469		2469

Controle Legislativo: (0) Prefeito tem a maioria no Legislativo; (1) Não possui a maioria; **Controle Externo:** (0) controle externo não informatizado; (1) informatizado; **Controle Social:** População com fundamental completo - pop. c/ 10 ou mais (%); **Capacitação:** (0) - não há capacitação; (1) - há capacitação; Atualização contábil: Como proxy foi verificado se o município adotou a provisão para perdas em dívida ativa em 2011: (0) não (1) sim; **Orçamento incremental para pessoal:** Grau de incrementalismo no orçamento relativo aos gastos de pessoal; **Orçamento incremental para custeio:** Grau de incrementalismo no orçamento relativo aos demais gastos, exceto pessoal; **Estratégia 1** – Subestimação de despesas com pessoal; **Estratégia 2** - Subestimação de receita; **Estratégia 3** - Superestimação de receita.

Todos os modelos apresentaram significância estatística (p-valor de 0,000). A média de classificação correta alcançada pela regressão logística foi de 71,61%, o que mostra ter sido alcançado um bom modelo. Pelos testes efetuados nos modelos os resultados foram satisfatórios (Tabela 43).

Tabela 43 – Testes da regressão

Testes efetuados	Receita Total	Receita de IPTU	Receita de ISS	Despesa Total	Despesas por Função	Gastos com Pessoal	Despesas Correntes
Teste Hosmer-Lemeshow	0.2823	0.5922	0.3140	0.3851	0.3633	0.1787	0.3316
Índice de classificação correta	63.91%	75.78%	70.51%	66.38%	75.35%	82.42%	66.95%
Poder discriminatório - teste Iroc	0.6723	0.7956	0.6588	0.6202	0.6591	0.8364	0.5971

Teste de Hosmer-Lemeshow: com um p-valor superior a 0,05 não rejeita-se a hipótese nula de que há associação entre os valores observados e os previstos, e consequentemente o modelo pode ser considerado como tendo um bom ajuste. O poder discriminatório foi realizado com o teste da curva ROC, que traz que se a área alcançar valores acima de 0,5 há poder discriminante; entre 0,7 e 0,8 aceitável; acima de 0,8 o resultado é excelente (FÁVERO et al, 2009).

Análise dos resultados apurados

O controle legislativo foi analisado por meio de uma *proxy* que identifica se o Prefeito possui ou não a maioria na Câmara Municipal. O Legislativo cumpre um papel importante no ciclo orçamentário, ao aprová-lo e exercer o controle sobre sua execução, além de possuir competência para propor emendas ao projeto de lei proposto pelo Executivo (CF, art. 165-166).

No Brasil adota-se o Presidencialismo de Coalizão (ABRANCHES, 1988), onde o chefe do Executivo tem que buscar a maioria do Legislativo para que possa propor sua agenda política em meio a uma grande fragmentação de partidos. No Brasil existem 32 partidos atualmente, o que pode servir para demonstrar o nível de fragmentação (TSE, 2014).

Não foram encontrados estudos sobre presidencialismo de coalizão em municípios brasileiros, mas pode-se adotar por analogia o encontrado no âmbito federal: como existe a necessidade de obter a maioria para que se possa governar, o Presidente é obrigado a barganhar com o Legislativo, oferecendo o controle sobre Ministérios para membros dos principais partidos, em troca de apoio político (SANTOS, 2002). Ressalta-se que quando o poder é disperso, aumenta a probabilidade de ineficiência do orçamento (ROUBINI & SACHS, 1989).

Dessa maneira, em municípios onde o Prefeito possui a maioria do Legislativo, a expectativa é que haja um menor controle legislativo sobre o orçamento, pois a maioria dos vereadores formada pela base do governo não tem incentivos para realizar o acompanhamento dos gastos públicos ou para possuir uma participação efetiva na

elaboração do orçamento com a proposição de emendas. Como a cobrança é menor, não há incentivos para que o Executivo busque a precisão no orçamento.

A proposição teórica se comprovou parcialmente nos resultados, visto que nas duas regressões onde o *controle legislativo* apresentou resultado significativo, este atuou negativamente na imprecisão: quando o Prefeito não tem a maioria do Legislativo é gerado um maior controle orçamentário, levando à diminuição da imprecisão.

O controle legislativo foi significativo em duas análises: na análise da imprecisão *por função* e na análise da imprecisão da receita de *IPTU*. No primeiro caso, isso poderia ser explicado pelo maior interesse do Legislativo em efetuar o acompanhamento da alocação de recursos orçamentários nas destinações de recursos por área do governo, que foram captados pela alocação nas funções de governo. O resultado apurado na análise do IPTU não foi o mesmo alcançado na análise do ISS, o que poderia significar que existe uma maior atenção dada pelo Legislativo na receita sobre o patrimônio, por ser este um imposto municipal, e que afeta a todos no município, sofrendo então pressão da população pelo seu acompanhamento. Já o ISS não teria a mesma preocupação, visto que existe nessa receita uma maior imprecisão na estimação se comparada ao IPTU, pois ela está diretamente relacionada a fatores econômicos que podem afetá-la.

Um resultado que chama a atenção no controle legislativo é que os resultados não apresentaram significância para a imprecisão dos gastos com pessoal. Esse é um ponto importante de análise, pois os gastos com pessoal deveriam ser previsíveis mais facilmente do que os demais gastos, e a sua cobrança pelo Legislativo seria mais simples. Isso porque os valores de pessoal não variam muito de um ano para o outro, estando esse tipo de gasto associado a uma metodologia de previsão incremental em relação ao ano anterior. Isso demonstra o fraco controle desempenhado pelo Legislativo quando o Prefeito tem a maioria: não há uma conferência mais precisa nem dos gastos com pessoal alocados no orçamento.

Os resultados também mostraram que o *controle externo* não parece exercer influência na imprecisão do orçamento, sendo que nenhum dos resultados apresentou um resultado significativo.

O resultado encontrado está de acordo com as fiscalizações efetuadas pelos Tribunais de Contas, que não tem concentrado esforços em efetuar o acompanhamento do orçamento que fora planejado inicialmente: eles tem atuado mais no controle e acompanhamento dos limites legais, que é auditado através da análise da execução

orçamentária (*ex-post*). Ou seja, a auditoria dos Tribunais foca na execução, e não no orçamento inicial, ou na comparação entre eles, gerando assim poucos incentivos para o Prefeito em buscar a precisão.

Isso pode ser observado nos dados das reprovações das contas dos municípios fiscalizados pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo no período de 2002 a 2009, que mostram que esse não tem sido um dos motivos de reprovação de contas nos municípios (Tabela 44).

Tabela 44 – Motivos de reprovação de contas e apontamentos pelo TCE-SP

EXERCÍCIO	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Total	644	644	644	644	644	644	644	644	644
Desfavoráveis	78	118	210	310	179	217	256	218	77
Motivos desfavoráveis	143	220	575	728	350	403	536	541	135
Ensino	42	37	53	72	29	48	114	101	31
Ensino fundamental	13	21	30	37	18	23	2	0	0
Ensino magistério	4	10	13	31	15	14	54	50	26
Déficit elevado	6	18	116	81	28	36	45	38	24
LRF/restos a pagar	19	20	93	186	18	15	8	85	1
Pessoal	13	10	25	17	8	5	17	14	9
Previdência	15	13	37	17	7	16	12	6	2
Precatórios	3	18	40	86	100	135	158	99	5
Saúde	4	6	8	37	15	9	17	20	1
Outras irregularidades	24	67	160	164	112	102	109	128	36

Fonte: Tribunal de Contas do Estado de São Paulo

Ressalta-se, porém, que mesmo não havendo histórico anterior de reprovação de contas em decorrência do orçamento, em períodos mais recentes já é possível notar uma mudança no comportamento dos Tribunais, pois já são encontradas contas reprovadas em decorrência da imprecisão no orçamento, como é o caso da Prefeitura de Cássia dos Coqueiros/SP, que teve as contas do exercício de 2011 reprovadas devido a esse motivo¹².

A *proxy* utilizada para o controle externo foi se há informatização na fiscalização do orçamento. Do total de 33 Tribunais de Contas existentes no país atualmente, 16 possuem cobrança informatizada dos instrumentos de planejamento por parte de seus municípios, o que abrange 3.787 municípios com cobrança informatizada (68%) frente a 1.781 (32%) que não prestam contas de forma informatizada.

Mesmo não tendo sido encontrado resultado significativo na regressão, a análise da imprecisão por meio do teste de média entre os grupos *municípios*

¹² Processo TC 001286/126/11: <http://www4.tce.sp.gov.br/sites/default/files/065-m-amfs-tc-001286-026-11.pdf>

informatizados e municípios não informatizados permite concluir que há diferença significativa entre as médias dos grupos para os seguintes indicadores de imprecisão: receita total, receita de IPTU, despesa total e despesa por função, mas não há diferença para a análise da imprecisão da receita de ISS, despesa de pessoal e despesa corrente (Tabela 45).

Tabela 45 – Imprecisão x informatização dos Tribunais de Contas

Análise da imprecisão	Sem Informatização					Tribunal Informatizado					Teste k-w
	N	Med	DP	Min	Max	N	Med	DP	Min	Max	
Receita total	855	1.01	0.18	0.02	2	2219	1.01	0.24	0.01	9	0.0189*
Receita de IPTU	879	1.1	2.56	0	55	2208	1.04	5.44	0	253	0.0068*
Receita de ISS	879	1.33	1.08	0	21	2206	1.77	17.7	0	831	0.7749
Despesa total	887	0.14	0.23	0	6	2265	0.14	0.14	0	3	0.0444*
Despesa por função	885	0.25	0.17	0	2	2263	0.23	0.14	0.04	2	0.0277*
Despesa de pessoal	886	0.18	0.61	0	18	2264	0.16	0.17	0	3	0.9348
Despesa corrente	886	0.15	0.27	0	7	2263	0.15	0.21	0	7	0.3647

Nota: as análises foram efetuadas com as variáveis dependentes da regressão, que apuram a imprecisão no orçamento

Essas análises indicam que há a necessidade de se aprofundar na criação de *proxies* que permitam medir com mais precisão a atuação do controle externo sobre o orçamento, e isso fica como sugestão para pesquisas futuras.

Com relação ao *controle social*, diferente de estudos anteriores (GURGEL & JUSTEN, 2013), que apresentam que a sociedade latino-americana em geral não tem uma cultura de exercer diretamente a *accountability* dos governantes, o controle social parece estar associado a menores níveis de imprecisão para as receitas de IPTU, ISS e receita total e para a despesa total e por função de governo. Não foram encontrados resultados do controle social com os gastos com pessoal e despesas correntes.

A influência do controle social na imprecisão das receitas tributárias do município pode ser decorrente do maior interesse dos cidadãos sobre os valores a serem cobrados da população, que levaria a uma maior acurácia pelos Prefeitos sobre essas receitas. Já a influência do controle social sobre a precisão tanto da receita quanto da despesa total pode ser resultante de um maior acompanhamento dos gastos totais no orçamento.

Não era esperado encontrar uma relação entre o controle social e a imprecisão nas despesas correntes, pois em um município com população com maior nível de escolaridade, o Prefeito pode se ver obrigado a atender um maior número de pedidos de serviços públicos feitos pela população (como pedidos de medicamentos, tapa-buracos,

serviços de limpeza ou de reparos em áreas ou prédio públicos, por exemplo), tendo que alterar o orçamento inicial para conseguir acomodar as mudanças nos gastos durante a execução.

O controle social foi analisado utilizando-se como *proxy* o percentual da população no município com o ensino fundamental completo: espera-se que quanto maior o nível de escolaridade da população, melhor será o acompanhamento das finanças públicas que tem sido amplamente divulgados obrigatoriamente pelos órgãos públicos.

Outras variáveis de controle social foram utilizadas nos testes (número de rádios AM/FM, presença de retransmissoras de TV, existência dos conselhos sociais obrigatórios por lei) sendo que em nenhuma outra análise foi encontrado resultado significativo com a imprecisão. Dessa maneira, mesmo que os resultados dessa variável tenham apontado para uma diminuição da imprecisão nos testes de receita total, IPTU, ISS, despesa total e por função, não é possível sustentar essa conclusão, visto que os estudos mostram que a população não compreende os relatórios divulgados pelo setor público (GALLON & PFITSCHER, 2011).

Especificamente com relação aos conselhos sociais, foram efetuados testes de média na imprecisão orçamentária entre municípios que possuem e outros que não possuem os conselhos obrigatórios, e não houve diferença estatística entre os casos. Esses resultados nos permitem concluir que os conselhos não exercem influência na imprecisão do orçamento.

Foi encontrado também que a capacidade de planejamento do município atua negativamente na imprecisão orçamentária. A capacidade foi medida utilizando-se a existência de ações de capacitação, existência de controle interno no município e nível de atualização contábil. A capacidade de planejamento é importante, visto que a quantidade de mudanças ocorrida no processo de elaboração do orçamento nas últimas décadas foi muito grande, além do nível de informatização que o orçamento tem sofrido não só na sua elaboração, como também na fiscalização externa. Isso exige uma grande capacitação das equipes e a existência de setores responsáveis pela geração de informação, como o controle interno.

Os resultados da *capacitação* sobre a imprecisão foram verificados na diminuição da imprecisão da receita de IPTU e da despesa total. Isso pode indicar que a capacitação dos servidores tem atuado na diminuição da imprecisão que decorre de erros ou falta de conhecimento técnico.

Já os resultados encontrados pela existência do *controle interno* nos municípios mostram que este não tem atuado no sentido de gerar informações para o orçamento, visto que foi encontrada apenas uma associação dele com a imprecisão das despesas por função, mas no sentido inverso: aumentando a imprecisão, o que pode demonstrar que a existência do controle interno não favorece a diminuição da imprecisão pela falta de informação, mas pode favorecer a adoção de estratégias no orçamento, visto que todos os resultados apurados foram positivos na imprecisão, mesmo que sem significância.

Ressalta-se que o controle interno ainda não está implantado nos municípios na forma como determina a Constituição Federal e a Lei de Responsabilidade Fiscal. No modelo de controle interno adotado pelo Governo Federal, a CGU (Controladoria Geral da União) não só tem acompanhado a aplicação dos recursos públicos na fase de execução orçamentária, mas também tem gerado informações úteis para que o Ministério do Planejamento as utilize no momento da elaboração dos instrumentos de planejamento.

No caso dos municípios, a realidade é bem diferente: a quantidade de municípios que possuem o setor de controle interno ainda é baixa (31,86%), e os que possuem esse setor ainda não o utilizam como fonte geradora de informações para o orçamento, estando mais focado em outras atividades, como o acompanhamento da execução orçamentária e de prestação de contas. Além disso, nos municípios o controle interno está totalmente alinhado aos interesses do Prefeito, e subordinado hierarquicamente à Secretaria da Fazenda, não tendo autonomia para exigir a elaboração de um orçamento que sirva como ferramenta de controle dos gastos.

Foi encontrado que os municípios que possuem uma maior *capacidade de inovação*, como a adoção das novas regras de contabilidade aplicada ao setor público, possuem uma maior capacidade de elaborar orçamentos com menor imprecisão. Esse resultado parece ser coerente com a necessidade de pessoal capacitado e atualizado.

A análise da *metodologia de elaboração do orçamento* através da utilização de *orçamento incremental* foi encontrada na imprecisão da despesa total: quanto maior o incrementalismo adotado nas despesas de pessoal na elaboração do orçamento, maior a imprecisão da despesa total apurada. A adoção de incrementalismo nas despesas de custeio, por sua vez, atuou positivamente na imprecisão da receita total e das despesas correntes. O resultado encontrado entre o incrementalismo de custeio e a imprecisão da receita total não era esperado, e isso pode ser necessário mais investigações sobre isso, pois a princípio a receita prevista não deveria ter relação com a metodologia de fixação

das despesas, a não ser que municípios estejam prevendo a maior suas receitas para acomodar maiores gastos no orçamento de custeio.

Esperava-se encontrar que a adoção de incrementalismo na alocação de gastos com pessoal diminuísse a imprecisão na alocação desses gastos, visto que esse tipo de gasto possui uma ação incremental natural, pois os gastos do ano seguinte deve ser iguais ou maiores do que os gastos do ano anterior, mas isso não ocorreu. Isso pode sugerir que a estratégia proposta por este estudo sobre a existência de alocação a menor em gastos com pessoal no orçamento dos municípios foi comprovada.

A *imprecisão do resultado primário* foi incluída no modelo para ponderar a imprecisão total, que tem impactos fiscais e que pode aproximar o quanto a administração pública aceita de risco fiscal, e o quanto a falta de atenção à meta fiscal pode afetá-la. Não foi encontrada relação dessa imprecisão com a imprecisão no orçamento em nenhuma das análises efetuadas. Isso pode significar que os municípios não utilizam os cálculos do resultado primário previsto na LDO para a elaboração do seu orçamento.

As *estratégias* propostas na pesquisa foram incluídas no modelo de regressão para investigar a relação de sua existência com a imprecisão orçamentária. A estratégia de estimação dos gastos com pessoal a menor atuou positivamente sobre a imprecisão com pessoal, o que era esperado, e comprova a existência desse tipo de estratégia. Já os resultados da adoção de subestimação das receitas mostram que essa estratégia atuou negativamente na imprecisão da receita de IPTU e positivamente na imprecisão da receita de ISS. O resultado encontrado em relação ao IPTU pode ser decorrente da métrica utilizada pela pesquisa para definir a categorização da imprecisão, que definiu como imprecisa uma arrecadação abaixo de 92% e acima de 116%. Assim, se um município subestimou a receita de IPTU dentro de uma margem conservadora, ele pode ter se enquadrado na classificação de maior precisão. O mesmo pode ter ocorrido na receita de ISS. Pesquisas futuras podem analisar esse efeito incluindo outras margens consideradas como sendo consideradas imprecisão.

Como resultado final das discussões, retoma-se a hipótese apresentada pela pesquisa, que investiga se a intensidade dos controles influencia negativamente na imprecisão. Analisando a influência dos controles pelos resultados apurados, conclui-se que existe alguma diminuição da imprecisão causada pelo controle legislativo em municípios onde o Prefeito não tem a maioria da Câmara de Vereadores; conclui-se também que o controle externo não exerce nenhum papel sobre a imprecisão devido à

falta de foco nesse tipo de fiscalização; e o controle social, apesar de ter apresentado resultados associados negativamente com a imprecisão, necessita ter suas proxies aprofundadas em pesquisas futuras para uma conclusão mais precisa.

10 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A precisão nas estimativas das receitas e despesas no orçamento dos municípios brasileiros parece não ser o direcionador dos Prefeitos. Algumas razões podem ser: (i) ao baixo *enforcement* que existe sobre esse tipo de cobrança; (ii) à assimetria de informações que existe entre o Prefeito e a sociedade e entre o Prefeito e o Legislativo; (iii) à racionalidade política dos Prefeitos e (iv) ao atual modelo de Presidencialismo de Coalizão adotado no país, onde o Legislativo não tem incentivos para fiscalizar o Executivo e exigir dele precisão nos gastos planejados.

Os resultados encontrados sugerem que o orçamento não é utilizado como um instrumento de planejamento, como visões clássicas da administração poderiam sugerir. Mas sim, o orçamento municipal no momento *ex-ante* serve como uma arena de negociação de recursos e de atingimento de limites constitucionais e fiscais, e *ex-post* ele continua sendo uma arena de autorização de determinados gastos. Ele atua mais como um mecanismo de registro contábil de entradas e saídas financeiras do que como um dos instrumentos de planejamento. A precisão no orçamento brasileiro pode ser entendida como ‘executar aquilo que foi permitido’, e não ‘aquilo que foi planejado’.

Mesmo que a Constituição tenha inserido mecanismos de planejamento no Brasil, com a criação dos instrumentos de PPA e LDO ligados ao orçamento (LOA), a cultura orçamentária que existe no Brasil ainda é muito forte, e está relacionada apenas aos *inputs*, e não aos *outputs*.

Os controles do Legislativo atuam de forma diferente no orçamento, visto que haverá um controle muito maior sobre as despesas do que sobre as receitas, visto que não é sua responsabilidade uma alocação a menor ou a maior de receitas. Além disso, esse controle atuará de forma diferente para cada tipo de receita, sendo que umas receberão mais ou menos atenção do Legislativo, de acordo com o grau de atenção que elas possuem.

Conclui-se que não há como apurar imprecisão orçamentária com um único índice, pois existem comportamentos diferentes na previsão das receitas e na alocação das despesas, e também entre os tipos de receitas e de despesas existentes. Isso pode ser observado pela própria metodologia de apuração da credibilidade do orçamento apurada pelo PEFA *framework*, que adota análises diferentes para mensurar a imprecisão.

Os resultados mostraram que o controle externo exercido pelos Tribunais de Contas não exerce influência sobre a imprecisão no orçamento. De outro lado, testes de

média mostraram que municípios de Estados cujo Tribunal de Contas informatizou a coleta de dados de planejamento possuem uma menor imprecisão.

Com relação à influência do controle social sobre o orçamento, os resultados mostram que os conselhos sociais não exerceram influência na imprecisão orçamentária, o que está de acordo com a literatura, que traz que os conselhos são despreparados e com tendência a uma participação branda na fiscalização, e podem inclusive terem sido cooptados pelo Prefeito (PAULA, 2005; TATAGIBA, 2005; GURGEL & JUSTEN, 2013). Porém, os municípios cuja população possui um maior nível de escolaridade possuem uma menor imprecisão.

Sugere-se como pesquisas futuras o aprofundamento na criação de métricas para a relação entre o controle social e o externo com as finanças públicas, como o orçamento e o endividamento.

A pesquisa encontrou que a imprecisão no orçamento não é gerada apenas por erros na estimação, mas também é causada pela presença de estratégias deliberadas adotadas no orçamento, como a subestimação ou a superestimação de receitas, e a subestimação de despesas de pessoal. São apresentadas algumas evidências da existência de estratégias, mas sugere-se o aprofundamento desse tema em pesquisas futuras, verificando como poderia ser segregada a parte que é erro da parte que é estratégia.

Foi encontrado que a estrutura do ente, como ações de capacitação e capacidade de atualização contábil, diminui a imprecisão. Por sua vez o controle interno não tem relação com a diminuição da imprecisão, visto que esse setor não tem atuado nos municípios com o foco de gerar informações para a elaboração do orçamento.

Os resultados mostram que o fenômeno observado de imprecisão orçamentária existe em todos os portes de municípios, e em todas as regiões do país, com uma média de execução do orçamento acima do previsto no orçamento em torno de 13% nos últimos 5 exercícios, porém com casos de municípios com execução acima de 80% sobre a sua previsão inicial. Municípios efetuam realocação entre as funções de governo em média em 25%. Ou seja, $\frac{1}{4}$ do orçamento é aplicado em destinações diferentes das aprovadas pelo Legislativo e que foram amplamente divulgadas à população.

Observa-se que a falta de planejamento dos municípios em pontos importantes como o planejamento fiscal, o pagamento de dívidas e a previsão de novos investimentos. Isso pode ser uma das causas do aumento do endividamento dos

municípios, pois como não existe foco na importância do processo de elaboração do orçamento, são autorizados gastos acima da sua capacidade de arrecadação.

Também foi verificado que os indicadores fiscais de resultado nominal e primário possuem grande imprecisão, o que pode vir a afetar a elaboração das estimativas orçamentárias das receitas e despesas do período subsequente que se embasarem nas estimativas preliminares feitos por meio da LDO.

A legislação e os órgãos de controle tem se concentrado sobretudo na fase de execução orçamentária, em detrimento da fase de estimação. Por meio da avaliação da execução do orçamento é possível apurar a aplicação nos mínimos constitucionais como saúde e educação, e o cumprimento das regras fiscais. Contudo, ao orçamento inicial ser mal elaborado, o atingimento dos mínimos constitucionais poderá ser obtido por uma “conta de chegada”, sem necessariamente atingir a eficiência e eficácia desejados.

As diversas formas de alterações no orçamento durante a sua fase de execução trazem ainda outro reflexo: uma diminuição na negociação e na transparência. Isso porque no momento em que o orçamento é elaborado, existe uma grande discussão com os demais atores que atuam no processo orçamentário, e as informações são amplamente divulgadas e apresentadas em audiências públicas como prevê a legislação. Mas o mesmo processo de discussão e transparência não ocorrem quando as alterações são realizadas posteriormente de forma discricionária pelo gestor, na maioria das vezes por decreto, sem o envolvimento do Legislativo.

Considerando os resultados observados, o estudo tem a pretensão de impulsionar a discussão do papel do orçamento, sobretudo nesse momento em que se discute no Congresso Nacional a substituição da Lei 4.320 de 1964.

A atual regra legal trazida pela Lei 4.320/64, que “estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços”, teve o objetivo principal de classificar de forma padronizada as receitas, despesas e a prestação de contas do balanço anual. Porém, os avanços acompanhados pela Gestão Pública durante esses 50 anos trazem a necessidade de discutir os produtos gerados pelo orçamento, e sua integração com o planejamento.

11 REFERÊNCIAS ¹³

ABRANCHES, S.H.H. Presidencialismo de coalizão: o dilema institucional brasileiro. *Revista de Ciências Sociais*, Rio de Janeiro. vol. 31, nº 1, p. 5-44, 1988.

ABRUCIO, F. L. Trajetória recente da gestão pública brasileira: um balanço crítico e a renovação da agenda de reformas. *Revista de Administração Pública*, v. 41, p. 67-86, 2007.

ABRUCIO, F. L.; ARANTES, R. B.; TEIXEIRA, M. A. C. A imagem dos tribunais de contas subnacionais. *Revista do Serviço Público*, v. 56, nº 1, p. 57-85, 2005.

ALNOOR Ebrahim, Accountability In Practice: Mechanisms for NGOs, *World Development*. v. 31, nº 5, p. 813-829, 2003.

ALBUQUERQUE, C.; MEDEIROS, M.; FEIJÓ, P.H.; Gestão de finanças Públicas. Brasília: 2ª Edição, Editora Gestão Pública, 2008.

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

ANESSI-PESSINA, E; SICILIA, M.; STECCOLINI, I. Budgeting and Rebudgeting in Local Governments: Siamese Twins? *Public Administration Review*, v. 72, nº 6, p. 875-884, 2012.

ARRETCHE, M. Quem taxa e quem gasta: a barganha federativa na federação brasileira. *Revista de Sociologia Política*, nº 24, p. 69-85, 2005.

BAPTISTA, T.W.F.; MACHADO, C.V.; LIMA, L.D.; ANDRADE, C.L.T.; GERASSI, C.D. As emendas parlamentares no orçamento federal da saúde. *Caderno de Saúde Pública*, v. 28, nº 12, 2012.

BLAND, R. L. NUNN, S. The Impact of Capital Spending on Municipal Operating Budgets. *Public Budgeting & Finance*, v. 12, p.32-47, 1992.

BLOMQUIST, G.C.; MICHAEL A. NEWSOME, M.A.; STONE, D.B. Public Preferences for Program Tradeoffs: Community Values for Budget Priorities. *Public Budgeting & Finance*, v.24, nº 3, p.50-71, 2004.

BNDES. Manual de Elaboração - O passo a passo da Elaboração do PPA para municípios. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/livro_lrf/Ppa.pdf>. 2001.

BSPN. Balanço do Setor Público Nacional. Exercício de 2012. Disponível em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/Responsabilidade_Fiscal/Contabilidade_Publica/arquivos/Balanco_do_Setor_Publico_Nacional2012.pdf>. Acesso em: nov.2013.

¹³ De acordo com a Associação Brasileira de Normas Técnicas NBR 6023

BOTAFOGO, A.J.S. O Balanço da Dynastia. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1890.

BRASIL. Constituição Federal (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988.

_____. Lei 4.320, de 17 de março de 1964.

_____. Lei de Responsabilidade Fiscal. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000.

_____. Manual de emendas ao orçamento de 2013 da União. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/internet/comissao/index/mista/orca/orcamento/or2013/emen-das/manual_emendas.pdf>. Acesso em jul. 2013.

BROADBENT, J.; GUTHRIE, J. Public sector to public services: 20 years of “contextual” accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 21, nº2, p.129-169, 2008.

BRUBAKER, E.R. Eliciting the Public's Budgetary Preferences: Insights from Contingent Valuation. *Public Budgeting & Finance*, v.24, nº 1, p.72-94, 2004.

BTAP - Global Movement for Budget Transparency, Accountability and Participation (BTAP). Disponível em: <<http://globalbtap.org>>. Acesso em out. 2013.

CARVALHO, Horário Martins. Introdução à teoria do Planejamento. São Paulo: Ed. Brasiliense, 2ª Edição, 1978.

CHIAVENATTO, I. Administração Geral e Pública. Barueri: Ed. Manole, 2012.

COMPARATO, F. K. A Afirmação Histórica dos Direitos Humanos. São Paulo, Ed. Saraiva, 1999.

CONOF. Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/a-camara/estruturaadm/conof>>. Acesso em jul, 2013.

COSTA, D.M. Vinte anos de orçamento participativo: análise das experiências em municípios brasileiros. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, v. 15, nº 56, 2010.

COSTA, J. G. Planejamento Governamental: A experiência Brasileira. São Paulo: Ed. FGV, 1971.

CHRISTENSEN, M.; SKAERBAEK, P. Consultancy outputs and the purification of accounting technologies. *Accounting, Organizations and Society*, v. 35, nº 5, p.524-545, 2010.

CRUZ, F. Comentários sobre a reforma orçamentária de 1988. *Contabilidade Vista & Revista*, v.4, nº 1, p.16-22, 1992.

DELINDRO, G. S. The Effects of Participatory Budgeting on Municipal Expenditures and Infant Mortality in Brazil. *World Development*, 2013.

DIAMONT, Jack. Do orçamento por programas para o orçamento de desempenho: o desafio para economias de mercado emergentes. Coletânea Planejamento e orçamento governamental. Volume 2. Brasília: ENAP, 2006.

DOUGHERTY, M.J.; KLASE, K.A.; SONG, S.G. Managerial Necessity and the Art of Creating Surpluses: The Budget-Execution Process in West Virginia Cities. *Public Administration Review*. v. 63, nº 4, 2003.

EHRHART, K.M. GARDNER, R. HAGEN, J.V. KESER, C. Budget processes: Theory and experimental evidence. *Games and Economic Behavior*, v.59, p.79-295, 2007.

FABRIS, T.R. GONÇALVES, J.P. A previsibilidade das receitas tributárias para o município de Criciúma. *Textos de Economia*, Florianópolis, v.15, n.1, p.41-59, jan./jun. 2012.

FARIA, J.A; GOMES, S.M.S; FILHO, J.M.D. A Assimetria da Informação na Elaboração do Orçamento: uma Análise da Produção Científica nos Periódicos Internacionais entre 2005 e 2009. *Contabilidade vista & revista*, v.22, nº 2, 2011.

FÁVERO, L. P; BELFIORE, P.; SILVA, F.L.; CHAN, B.L. Análise de dados – modelagem multivariada para tomada de decisões. Rio de Janeiro: Editora Campus, 2009.

FEIJÓ, P. H. Entendendo as mudanças na contabilidade aplicada ao setor público. Brasília: Ed. Gestão Pública, 2013.

FERRAZ, C.; FINAN, F. Electoral Accountability and Corruption: Evidence from the Audits of Local Governments. *American Economic Review*, 101, p. 1274–1311, 2011.

FILHO, J.F.R; LOPES, J.E.G; PEDERNEIRAS, M.M.M.; FERREIRA, J.O.L. Controle Interno, Controle Externo e Controle Social: Análise comparativa da percepção dos profissionais de controle interno de entidades das três esferas da administração pública. *Revista Universo Contábil*, v. 4, nº 3, p. 48-63, 2008.

FILHO, J.F.R; LOPES, J.; PEDERNEIRAS, M.(organizadores). *Estudando Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

FINBRA – Finanças do Brasil - Dados Contábeis dos Municípios - 2012. Disponível em: http://www3.tesouro.gov.br/estados_municipios/financas/Finbra2012.zip. Acesso em set. 2013.

FLEISCHMAN, R. K.; MARQUETTE, R. The Origins of Public Budgeting: Municipal Reformers During the Progressive Era. *Public Budgeting & Finance*, 6(1), p. 71-77, 1986.

FMI. Government Finance Statistics Manual 2001. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/pdf/all.pdf>>. Acesso em dez. 2013.

FRIEDMANN, John R. P. *Introdução ao Planejamento Democrático*. Rio de Janeiro: Ed. Fundação Getúlio Vargas, 1959.

GALLON, A. V.. PFITSCHER, E. D. A compreensibilidade dos cidadãos de um município Gaúcho acerca dos demonstrativos da Lei de Responsabilidade Fiscal publicados nos jornais. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, Rio de Janeiro, v. 16, n. 1, p. 79 - p. 96, jan./abril, 2011

GEIGER, D.; ITTNER, C. The influence of funding source and legislative requirements on government cost accounting practices. *Accounting Organizations and Society*, v.21, n. 6, p.549-567.1996.

GIACOMONI, J. Bases normativas do plano plurianual: análise das limitações decorrentes da ausência de lei complementar. *Revista de Administração Pública*, vol. 38(1), p. 79-91, 2004.

_____. J. Orçamento Público. São Paulo, Ed. Atlas, 2008.

GUARACI. Lei 2.209/2011 - Lei de Diretrizes Orçamentárias para o exercício de 2011. Disponível em: <<http://www.guaraci.sp.gov.br/contaspublicas/20120313080602.pdf>>. Acesso em jul. 2013. 2011.

GUESS, G. M.; LELOUP, L. T. Comparative public budgeting: Global perspectives on taxing and spending. New York: SUNY PRESS, 2010.

GURGEL, C. JUSTEN, A. Controle social e políticas públicas: a experiência dos Conselhos Gestores. *Revista de Adm. Pública*. Rio de Janeiro, nº 47, v.2, p. 357-378, 2013.

HAIR, J.; BLACK, W.C.; BABIN, B.J.; TATHAN, R.L. Análise multivariada de dados. São Paulo: Ed. Bookman, 2009.

HENDRIKSEN, E.S.; VAN BREDA, M.F. Teoria da Contabilidade. São Paulo: Ed. Atlas, 1999.

HOOD, C. The “New Public Management” in the 1980s: variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, Oxford, v. 20, n. 2-3, p. 93-109, 1995.

IBAM – Instituto Brasileiro de Administração Municipal. Gestão municipal – Manual do Prefeito. 2013.

IBD. International Budget Database. Disponível em <<http://www.oecd.org/gov/budget/database>>. Acesso em jul. 2013. 2008.

IBP. International Budget Partnership. Open Budget Survey. Disponível em <<http://internationalbudget.org/what-we-do/open-budget-survey>>. Acesso em out. 2013. 2012.

IBGE. Perfil dos Municípios Brasileiros - Pesquisa de Informações Básicas Municipais. Rio de Janeiro, 1999.

_____. Perfil dos Municípios Brasileiros - Pesquisa de Informações Básicas Municipais. Rio de Janeiro, 2005.

_____. Perfil dos Municípios Brasileiros - Pesquisa de Informações Básicas Municipais. Rio de Janeiro, 2012.

_____. Perfil dos Municípios Brasileiros - Pesquisa de Informações Básicas Municipais. Rio de Janeiro, 2013.

_____. Breve Histórico sobre a evolução político-administrativa brasileira. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/geociencias/geografia/default_evolucao.shtm>. Acesso em: fev 2013. 2010.

IFGF. Índice Firjan de Gestão Fiscal – Ano Base 2010. Disponível em: <http://www.firjan.org.br/IFGF/download/IFGF_2010.pdf>. Acesso em: mai. 2013.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 1976.

LOUREIRO, M. R.; TEIXEIRA, M. A. C.; MORAES, T. C. Democratização e reforma do Estado: o desenvolvimento institucional dos tribunais de contas no Brasil recente. *Revista de Administração Pública*, v.43, nº 4, p. 739-772, 2009.

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: Editora FGV, 2010.

LYRIO, M.V.L.; DELAGNELO, E.H.L.; LUNKES, R.J. O perfil metodológico da produção científica em orçamento público: uma análise do cenário brasileiro na primeira década do século XXI. *Revista Gestão, Finanças e Contabilidade*. v.3, nº 1, 2013.

JOYCE, P. Introduction to Symposium: The Crisis in Federal Budgeting. *Public Budgeting & Finance*, v. 32: p. 1–3, 2012.

LAPSLEY, I.; MIDWINTER, A.; NAMBIAR, T. and STECCOLINI, I. Government budgeting, power and negotiated order. *Management Accounting Research*, v. 22, nº 1, p. 16-25, 2011.

LOPES, Carlos Thomaz G. Planejamento: Estado e Crescimento. São Paulo: Livraria Pioneira Editora, 1990.

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

MACHADO Jr. J.T.; PINTO, A. L. Programa de orçamento do curso superior de graduação da Escola Brasileira de Administração Pública. *Revista de Administração Pública*, nº 3, 1968.

MCDANIELS, T.L. The Structured Value Referendum: Eliciting Preferences for Environmental Policy Alternatives. *Journal of Policy Analysis and Management*, v. 15, nº 2, p.227-251, 1996.

MDF. Manual de Demonstrativos Fiscais. Secretaria do Tesouro Nacional, 2013.

MDS. Ministério do Desenvolvimento Social. Disponível em: <<http://www.mds.gov.br/assistenciasocial>>. Acesso em nov. 2013.

MEIRELLES, H. L. Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo: Ed. Malheiros Editores, 2013.

MELLO, D. L. Governo e administração municipal: a experiência brasileira. Revista de Administração Pública. v. 35, nº 2, p. 79-96, 2001.

MICHAELIS. Dicionário da Língua Portuguesa. Disponível em: <michaelis.uol.com.br/>. Acesso em: 10 dezembro. 2013.

MILGROM, P. ROBERTS, J. Economics, Organization and Management. Ed. Prentice Hall, 1992.

MOTTA, A. R. O combate ao desperdício no gasto público: uma reflexão baseada na comparação entre os sistemas de compra privado, Público Federal Norte-Americano e Brasileiro. Dissertação de Mestrado. Campinas, 2010.

MONTEIRO, Jorge Vianna. Como funciona o governo: escolhas públicas na democracia representativa. Rio de Janeiro: Ed. FGV, 2007.

MTO – Manual Técnico de Elaboração do Orçamento Federal. Disponível em: <http://www.orcamentofederal.gov.br/informacoes-orcamentarias/manual-tecnico/MTO_2013_4.pdf>. Acesso em jun. 2013.

NOLLENBERGER, K.; MAHER, C.; BEACH, P.; KEVIN MCGEE, M. Budget priorities and community perceptions of service quality and importance. Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management, v. 24, nº 2, p. 255-277, 2012.

NUNES, S.P.P. Accountability, Local Governments and Public Finance. Apresentação realizada no Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade em 17 de abril de 2013.

OBI. Open Budget Index. Pesquisa do orçamento aberto 2012. Disponível em: <<http://internationalbudget.org/wp-content/uploads/OBI2012-Report-POR.pdf>>. Acesso em jul. 2013. 2012.

OCDE. Declaração de Paris sobre a Eficácia da Ajuda ao Desenvolvimento. Disponível em: <<http://www.oecd.org/dac/effectiveness/38604403.pdf>>. Acesso em jul. 2013. 2005.

OCDE. Budget Practices and Procedures Survey. Disponível em: <<http://webnet.oecd.org/budgeting/Budgeting.aspx>>. Acesso em nov. 2013. 2008.

OLIVEIRA, J. A. P. Desafios do planejamento em políticas públicas: diferentes visões e práticas. Rio de Janeiro: Revista de Administração Pública, v. 40, nº 1, p. 273-88, 2006.

OLIVIERI, C. A lógica política do controle interno: O monitoramento das políticas públicas no presidencialismo brasileiro. São Paulo: Ed. Annablume, 2010.

PAC – Programa de Aceleração do Crescimento. Disponível em: <<http://www.pac.gov.br>>. Acesso em mai. 2013.

PAULA, A. P. P. Por uma nova Gestão Pública. São Paulo: Editora FGV, 2005.

PEFA Framework - Public Expenditure and Financial Accountability (Banco Mundial). Disponível em: <<http://www.pefa.org/en/content/pefa-framework-material-1>>. Acesso em jun. 2013. 2011.

PEFA. 10 Years of the PEFA program : Implementing the aid effectiveness agenda. Disponível em: <<http://www.pefa.org/en/content/history>>. Acesso em jul. 2013.

PEREIRA, C.; MUELLER, B. Comportamento Estratégico em Presidencialismo de Coalizão: As Relações entre Executivo e Legislativo na Elaboração do Orçamento Brasileiro. Revista de Ciências Sociais, Rio de Janeiro, v. 45, nº2, p. 265 a 301, 2002.

PINTO, Pedro A. Dicionário de Sinônimos. Rio de Janeiro. Ed. Científica, 1956.

POLLITT, C.; BOUCKAERT, G. Public Management Reform: a comparative analysis: New Public Management, Governance, and the Neo-Weberian State. New York: Oxford University Press, 2011.

PORTAL DA TRANSPARÊNCIA. Disponível em: <<http://www.portaldatransparencia.gov.br/controleSocial>>. Acesso em ago. 2013.

PROMOEX - Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados e Municípios Brasileiros. Disponível em: <<http://www.irbcontas.org.br/promoex>>. Acesso em jul. 2013.

REZENDE, F. A reforma orçamentária e a Eficiência Fiscal. CEPAL – Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe. Rio de Janeiro, 2009.

REZENDE, F.; CUNHA, A. A reforma esquecida: Orçamento, Gestão Pública e desenvolvimento. Rio de Janeiro: Ed. FGV, 2013.

RIBEIRÃO PRETO. Lei Orçamentária Anual de 2013. Disponível em: <<http://www.ribeiraopreto.sp.gov.br/principaln.php?pagina=/transparencia/orcamento/orcamento-2013.pdf>>. Acesso em jul. 2013.

ROBBINS, M.D.; SIMMONSON, B. A Dynamic Method of Citizen Preference Revelation. Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management, v.14, nº 3, p.445-461, 2002.

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

ROUBINI, N. SACHS, J.D. Political and economic determinants of budget deficits in the industrial democracies. European Economic Review v. 33, p. 903-938, 1989.

RUBIN, I. S. The Politics of Public Budgeting. 6ª edição. Washington: Ed. CQ Press, 2010.

SAMPAIO, R. C.; MAIA, R. C. M.; MARQUES, F. P. J. A. Participação e deliberação na internet: Um estudo de caso do Orçamento Participativo Digital de Belo Horizonte. *Revista Opinião Pública*, v. 16, nº 2, p.446-477, 2010.

SANCHES, O.M. O ciclo orçamentário: uma reavaliação à luz da Constituição de 1988. *Revista de Administração Pública*, v.27, nº 4, p.54-76, 1993.

SANDER, J.A.; PETRALLI, J.R. As audiências públicas enquanto práticas cerimoniais. Como torna-las de fato públicas? In: 1º Seminário Nacional de Planejamento e Desenvolvimento. Anais... Curitiba: Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UFTPR), 2013.

SANTOS, F. Partidos e Comissões no Presidencialismo de Coalizão. *Revista de Ciências Sociais*, Rio de Janeiro, v. 45, nº 2, p. 237-264, 2002.

SCARPIN, J.E.; SLOMSKI, V. A precisão das receitas orçamentárias antes e após a Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista Universo Contábil*, v.1, nº 2, p. 23-39, 2005.

SCHEERS, B.; STERCK, M.; REETH, W.V. Modernizing Financial Management and Policy Cycles: Building Blocks for a Comparative Research. Paper presented in Conference of the European Group of Public Administration in Germany. 2002.

SENADO FEDERAL. Princípios Orçamentários. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/cidadao/entenda/cursopo/principios.html>>, acesso em 02 dez 2013. 2004.

SERRA, J. Orçamento no Brasil: As raízes da crise. São Paulo: Editora Atual, 1994.

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

SIOP. Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento. Disponível em: <<https://www.siop.planejamento.gov.br/siop>>. Acesso em jul. 2013.

SISTN. Sistema de Coleta de Dados Contábeis dos Entes da Federação. Questionário aplicado aos municípios no Balanço Anual de 2011.

SLOMSKI, V. Controladoria e Governança na Gestão Pública. São Paulo: Ed. Atlas, 2007.

STN – Secretaria do Tesouro Nacional. O que você precisa saber sobre Transferências Constitucionais. 2005.

STN – Secretaria do Tesouro Nacional. MDF – Manual de Demonstrativos Fiscais - Válido para o exercício de 2013. Imprensa Oficial, 2012.

STN – Secretaria do Tesouro Nacional. MCASP – Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – Parte I: Procedimentos Contábeis Orçamentários – Válido para o exercício de 2010. Imprensa Oficial, 2009.

STN – Secretaria do Tesouro Nacional. MCASP – Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – Parte I: Procedimentos Contábeis Orçamentários – Válido para o exercício de 2013. Imprensa Oficial, 2013.

SUTTER, D. Politicians' motives in the rent seeking society, *Managerial Finance*, v. 25 n° 3/4, p.38-52, 1999.

TCE-SP. Manuais de Elaboração do Planejamento - 2005. Disponível em: <<http://www4.tce.sp.gov.br/content/pe%C3%A7a7-de-planejamento>>. Acesso em jul. 2013. 2005.

TCE-SP. Endividamento e dívida ativa nos municípios paulistas. Comunicado SDG 40/2013. Disponível em < <http://www4.tce.sp.gov.br/sites/default/files/comunicado-sdg-40-2013.pdf> >. Acesso em nov. 2013.

TCU – Tribunal de Contas da União. Relatório de levantamento de auditoria, avaliação da previsão de receitas contidas na proposta orçamentária da União para o exercício de 2013. Brasília: TCU, 2012.

TSE. Tribunal Superior Eleitoral. Partidos Políticos registrados no TSE. Disponível em: < <http://www.tse.jus.br/partidos/partidos-politicos> >. Acesso em janeiro, 2014.

TATAGIBA, L. Conselhos Gestores de Políticas Públicas e democracia participativa: aprofundando o debate. *Rev. Sociol. Polít.*, Curitiba, v. 25, p. 209-213, 2005.

TEIXEIRA, A. Planejamento Público: de Getúlio a JK (1930-1960). Fortaleza: Edições IPLANCE, 1997.

YAHYA, M. N., AHMAD N. N., FATIMA, A. H. Budgetary participation and performance: some Malaysian evidence. *International Journal of Public Sector Management*, v. 21 n° 6, p.658-673, 2008.

ZIMMERMAN, J. L., Budget Uncertainty and the Allocation Decision in a Non profit Organization, *Journal of Accountfng Research*, v.14, p. 301-319, 1976.

ZONATTO, V.C.S.; JÚNIOR, M.M.R.; FILHO, J.R.T. Aplicação do modelo de Koyck na previsão de receitas públicas: uma análise das previsões orçamentárias realizadas pelos dez maiores municípios em população no Estado do Rio Grande do Sul. *Anais do VII Congresso ANPCONT*, 2013.

12 APÊNDICES

12.1 APÊNDICE A – Dissertações e Teses Defendidas sobre Orçamento Público

Tabela 46 - Dissertações e teses

Tema	Total		2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005	2004	2002	2003	1999	1994	1982
Orçamento Participativo	14	24%	1 (FGV)	2 (PUC-SP)	1 (UNB); 1 (PUC-SP)		1 (PUC-SP); 1 (UFPR)		1 (PUC-SP)	1 (UNB); 3 (PUC-SP)	1 (FGV); 1 (UNB)						
Orçamento por Resultados (Indicadores e Metas)	5	8%			2 (UNB)					1 (UNB)		1 (USP); 1 (FUCEPE)					
Estudo do Orçamento - Casos do Governo Federal (Forças Armadas, MDS, Educação e Transportes, SOF)	4	7%		2 (UNB)	2 (UNB)												
Alocação dos Gastos Públicos - Decisão	2	3%													1 (EAESP)	1 (EAESP)	
Efeitos da inflação no orçamento antes e após o plano real	2	3%								1 (UNB)					1 (FGV)		
Execução orçamentária	2	3%				1 (FGV)									1 (EAESP)		
Orçamento como instrumento de gestão	2	3%		2 (FGV)													
Previsão das Receitas - eficiência e influência	2	3%			1 (UNB)			1 (UNB)									
Análise da Contabilidade Pública como suporte ao processo orçamentário	1	2%								1 (FURB)							
Alinhamento entre Planejamento e Órgãos de Controle	1	2%			1 (UNB)												
Análise da Governança Orçamentária - persistência da Lei 4320	1	2%		1 (UNB)													
Análise das Audiências Públicas de orçamento	1	2%		1 (FGV)													
Análise das mudanças Institucionais do Orçamento Público	1	2%		1 (USP)													
Ciclos Orçamentários	1	2%								1 (PUC-SP)							
Compensações Financeiras pelo uso de recursos naturais	1	2%		1 (UNB)													
Controle Judicial sobre o Orçamento	1	2%		1 (PUC-SP)													
Descrição da elaboração do orçamento	1	2%						1 (FGV)									
Estudo do Orçamento em hospitais públicos	1	2%												1 (FGV)			
Estudo dos Créditos Extraordinários	1	2%					1 (UNB)										
Execução de Emendas Legislativas	1	2%			1 (UNB)												
Folga Orçamentária	1	2%							1 (FUCEPE)								
Orçamento Base Zero	1	2%															1 (FGV)
Orçamento Criança-Adolescente	1	2%				1 (UNB)											
Orçamento municipal após a LRF	1	2%										1 (FGV)					
Orçamento Obrigatório	1	2%					1 (USP)										
Orçamento Público sob uma Perspectiva Emancipatória	1	2%			1 (UNB)												
Orçamento-Programa	1	2%					1 (UNB)										
Papel do Legislativo no processo orçamentário	1	2%					1 (USP)										
Problemas de Agência x Orçamento Público	1	2%															
Racionalidade Política na alocação de despesas no orçamento	1	2%															
Regime de Competência no orçamento	1	2%	1 (UNB)									1 (UFPR)		1 (EAESP)			
Relação entre Gastos Públicos x Resultado Educacionais	1	2%			1 (UNB)												
Relação entre Planejamento Estratégico x Orçamento Público	1	2%			1 (UNB)												
Vinculação para o financiamento do ensino fundamental	1	2%							1 (FGV)								
TOTAIS	59	100%	2	11	12	2	6	2	3	8	2	4	1	1	3	1	1

12.2 APÊNDICE B – PEFA Framework

O PEFA (*Public Expenditure and Accountability*) é um programa criado em 2001 através de uma parceria entre sete agências de financiadores de países em desenvolvimento e instituições financeiras internacionais que tem como objetivo a utilização de indicadores padronizados que permitam avaliar a condição dos gastos públicos, sistemas de compras e de prestação de contas financeiras nos países, e desenvolver uma sequência prática para a reforma e ações de capacitação do orçamento.

O PEFA surgiu a partir de uma agenda de atingimento da efetividade nos gastos públicos no mundo, e está alinhado com as agendas internacionais a partir da Declaração de Paris (OCDE, 2005) e a *Accra Agenda for Action* (AAA, 2008), ambas iniciativas da OCDE (Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económico). Essas agendas internacionais se concentram no fortalecimento e utilização dos sistemas nacionais, bem como na mensuração da eficiência desses sistemas.

O PEFA (*PEFA PFM performance measurement framework*) é um instrumento de diagnóstico e monitoramento integrado que permite o acompanhamento e mensuração da performance dos sistemas de gestão das finanças públicas (PFM – *public financial management*) entre os países e ao longo do tempo.

O *framework* PEFA teve sua publicação inicial em junho de 2005, tendo sido testado inicialmente em 33 países durante a sua fase de desenvolvimento. O objetivo do *framework* é permitir aos observadores internacionais o acompanhamento dos sistemas de gestão de finanças públicas, de forma a permitir analisar as três principais dimensões: disciplina fiscal, alocação orçamentária eficiente e eficiência operacional dos gastos públicos.

O PEFA é um *framework* que compreende dois elementos básicos: um conjunto de indicadores padronizados compostos por 31 indicadores e um relatório de desempenho conciso (*PFM performance report*) que apresenta uma narração dos indicadores e plano de ação das reformas.

O programa está atualmente sediado no Banco Mundial, em Washington DC, e possui sete entidades patrocinadoras: Comissão Europeia, República da França, FMI, *Ministry of Foreign Affairs, State Secretariat for Economic Affairs* (SECO), DFID (*Department for International Development*) e Banco Mundial.

São objetivos declarados do PEFA: (i) Incentivar a sua utilização pelos países; (ii) Reduzir os custos de transação para os países; (iii) Melhorar a harmonização dos

doadores / financiadores; (iv) Permitir o monitoramento do progresso do desempenho do PFM no país ao longo do tempo; (v) Melhor abordar questões de desenvolvimento e fiscal; (vi) Levar a um melhor impacto nas reformas.

O PEFA está atualmente em sua quarta fase no processo de implantação, cujo objetivo é aumentar a divulgação e relevância do framework entre os países (Tabela 47).

Tabela 47 – Fases do PEFA *framework*

Fase	Objetivos
1 - Desenvolvimento	1. Formular uma abordagem reforçada 2. Desenvolver o PEFA <i>framework</i> .
2 - Disseminação	1. Implantação global do PEFA <i>Framework</i> 2. Foco na <i>compliance</i> com o PEFA <i>Framework</i>
3 - Integração	1. Monitoramento de mudanças nos sistemas de monitoramento PFM ao longo do tempo; 2. Aumentar a disseminação, colaboração de doadores e apropriação pelos países (<i>country ownership</i>)
4 - Bem público global	1. Aumentar a relevância do PEFA <i>Framework</i> 2. Efetuar a divulgação para todo o grupo do quadro PEFA

Fonte: PEFA (2013)

O PEFA é um *framework* que tem sido amplamente divulgado e utilizado no mundo, e está disponível em seis línguas diferentes na tradução oficial (inglês, francês, espanhol, português, árabe e russo), além de possuir sete traduções não oficiais já realizadas (armênio, indonésio, mandarim, turco, ucraniano, vietnamita e sérvio).

Existem até o momento 226 trabalhos voltados às entidades nacionais e 117 trabalhos voltados às entidades subnacionais dos países utilizando essa metodologia, sendo esses últimos compostos por 100 trabalhos já publicados e 17 em desenvolvimento, com uma grande predominância nas publicações em países da África, seguidos por publicações na América, mas com grande difusão na adoção da metodologia entre os países dos demais continentes (Tabela 48).

Tabela 48 - Publicações do PEFA para as entidades Subnacionais

Continente	Em desenv.	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	Total
África	13	6	7	9	3	8	21	10	1	78
América Central	1									1
América do Sul			1			4		2	5	12
Ásia	3				1	2	4	2		12
Europa						1		5	6	12
Oceania								1		1
Oriente Médio			1							1
Total Geral	17	6	9	9	4	15	25	20	12	117

Fonte: Elaborado a partir dos dados disponíveis no programa

O PEFA *framework* compreende um total de 31 indicadores de performance, sendo 28 relacionados à performance dos governos e 3 à performance dos doadores com impacto nos sistemas de orçamento governamental (Tabela 49).

Tabela 49 - Indicadores de Performance do PEFA

A. RESULTADOS DA GFP Credibilidade do orçamento
PI-1 Resultado das despesas agregadas comparadas com o orçamento original aprovado
PI-2 Composição dos resultados das despesas comparados com o orçamento original aprovado
PI-3 Resultado das receitas agregadas comparadas com o orçamento original aprovado
PI-4 Levantamento e monitoramento do atraso no pagamento de despesas
B. PRINCIPAIS QUESTÕES TRANSETORIAIS: Abrangência e transparência
PI-5 Classificação do orçamento
PI-6 Abrangência das informações incluídas na documentação do orçamento
PI-7 Extensão de operações governamentais não reportadas
PI-8 Transparência das relações fiscais intergovernamentais
PI-9 Supervisão do risco fiscal agregado por outros órgãos do sector público.
PI-10 Acesso do público a importantes informações fiscais
C. CICLO DO ORÇAMENTO
C (i) Formulação do orçamento baseada na política
PI-11 Método e participação no processo do orçamento anual
PI-12 Perspectiva para vários anos do planeamento fiscal, política de despesas e formulação do orçamento
C (ii) Previsibilidade e controlo na execução do orçamento
PI-13 Transparência das obrigações e responsabilidades dos contribuintes
PI-14 Eficácia das medidas para registo de contribuintes e avaliação dos tributos
PI-15 Eficácia do recolhimento de impostos
PI-16 Previsibilidade da disponibilidade de fundos para o comprometimento de despesas
PI-17 Registo e gestão de saldos de caixa, dívidas e garantias
PI-18 Eficácia dos controlos de folha de pagamento
PI-19 Concorrência, custo-benefício e controlos nas compras
PI-20 Eficácia dos controlos internos de despesas não relacionadas a salários
PI-21 Eficácia da auditoria interna
C (iii) Contabilidade, registos e formulação de relatórios
PI-22 Oportunidade e regularidade da conciliação de contas
PI-23 Disponibilidade de informações sobre recursos recebidos por unidades de prestação de serviços
PI-24 Qualidade e oportunidade de relatórios sobre o orçamento durante o exercício
PI-25 Qualidade e oportunidade de demonstrações financeiras anuais
C (iv) Fiscalização e auditoria externa
PI-26 Abrangência, natureza e acompanhamento da auditoria externa
PI-27 Fiscalização pelo legislativo da lei orçamental anual
PI-28 Fiscalização do legislativo e relatórios de auditoria externa
D. PRÁTICAS DO DOADOR
D-1 Previsibilidade do apoio direto ao orçamento
D-2 Informações financeiras fornecidas por doadores para a formulação de orçamentos e de relatórios do projeto e ajuda ao programa
D-3 Proporção de ajuda que é gerida pelo uso de procedimentos nacionais

Fonte: Programa PEFA – Tradução do autor

Aplicação do PEFA às entidades subnacionais

O *framework* pode ser aplicado em entidades subnacionais (SNG – *Sub-national Government*), com alguns ajustes, pois alguns indicadores ou dimensões podem não

ser relevantes para esse tipo de análise. Embora as SNG no mundo compartilhem muitas similaridades, elas possuem particularidades, como a população, tamanho geográfico, funções e responsabilidades. Existe atualmente um guia específico para a aplicação do framework em entidades subnacionais, sendo que a metodologia trazida pelo PEFA já foi aplicado em 70 entidades subnacionais.

Existem três tipos de análise de governo com base no *framework*: central, estadual, provincial ou regional; e local (SN), sendo que o conceito utilizado para SN é: deve possuir ativos próprios, receitas próprias, e possuir capacidade de captar empréstimos por conta própria.

As análises mostram que as SNG possuem no mundo um certo grau de descentralização fiscal, que não pode ser confundida com desconcentração, que é a realização de atividades do GC dentro do espaço das unidades locais, mas continuam com controle pleno e execução pelo GC.

PEFA Check

Foi introduzido a partir do primeiro semestre de 2012 um selo que permite identificar se o relatório apurado seguiu com rigor as regras e foi verificado pela entidade. O levantamento que receber o selo poderá utilizar um logotipo que identifique a sua qualificação, que será feito pela Secretaria após inscrição e envio dos dados para análise.

Outras ferramentas FPM

O PEFA é uma das ferramentas disponíveis para avaliação das finanças públicas dos países, sendo que diversas outras são utilizadas, o que pode demonstrar o interesse internacional sobre as finanças públicas.

A publicação *Open Budget Index* (OBI, 2012) é divulgada desde o ano de 2006 e conta com uma periodicidade bianual sobre o nível de transparência e participação popular / legislativa sobre o orçamento. A publicação de 2012 conta com a participação de 100 países do mundo.

Outro trabalho internacional que trata sobre orçamento é o *International Budget Practices and Procedures Database* (IBD, 2008), que é um trabalho feito em conjunto pelo Banco Mundial e OCDE, do tipo *survey*, que conta com o levantamento realizado em 97 países, entre integrantes (31) e não integrantes (66) da OCDE. Os dados são coletados entre os países e disponibilizados para os pesquisadores e sociedade civil na internet, tendo sido disponibilizados dados em 2003, 2006 e em 2008.

O Banco Mundial também mantém uma publicação mundial chamada *IMF Fiscal Transparency ROSC*, onde são divulgadas as boas práticas da Transparência Fiscal dos países (IMF, 2013).

Uma outra ferramenta de diagnóstico é a *CFAA - Country Financial Accountability Assessments*, programa mantido pelo Banco Mundial com o objetivo de servir como ferramenta para descrever as prestações de contas financeiras dos setores público e privado dos países com o objetivo de fortalecimento nesses ambientes. O CFAA serve para apoiar o acompanhamento fiscal do Banco Mundial por meio da avaliação dos pontos fortes e fracos de acordos de prestação de contas dos países e identificação dos riscos que estes podem representar para a utilização de recursos do Banco e de outros fundos públicos (CFAA, 2013).

Indicadores PEFA utilizados na pesquisa

Para a análise da imprecisão foi adotada apenas a primeira dimensão do *framework* (credibilidade do orçamento) que permite apurar a precisão orçamentária através do cálculo de quatro indicadores (Tabela 50).

Tabela 50 – Indicadores PEFA utilizados na pesquisa

Indicador	Função
PI1	Efetua a avaliação do aumento do orçamento total na execução em relação ao orçamento previsto.
PI2	Efetua a avaliação das mudanças ocorridas no planejamento das funções de governo.
PI3	Efetua a avaliação da precisão da previsão das receitas no orçamento, comparando o valor previsto x realizado.
PI4	Efetua a avaliação do endividamento de curto prazo dos entes em relação ao orçamento.

Os indicadores utilizados estão detalhados a seguir, com a metodologia individual adotada para a realização dos cálculos.

PI-1 Resultado das despesas agregadas comparadas com o orçamento original aprovado

Esse indicador mede as despesas totais executadas em comparação com as despesas totais orçadas originalmente para apurar a precisão orçamentária total. Para a utilização do indicador, foram consideradas as despesas orçadas iniciais e as empenhadas por ano, no período de 2006 a 2012, aplicando-se a seguinte fórmula:

$$PI1_{ano} = \text{Módulo}(totemp_{ano} \div totorc_{ano} - 1)$$

Onde:

$totorc_{ano}$ = valor total orçado por exercício, diminuído do valor alocado para as despesas de reserva de contingência.

$totemp_{ano}$ = valor total empenhado por exercício.

O indicador $PI1_{ano}$ do *framework* permite categorizar as análises em quatro classificações distintas, de acordo com o seu resultado (Tabela 51).

Tabela 51 - Classificação PI-1 segundo a metodologia PEFA

Classificação	Requisitos Mínimos
A	(i) em apenas um dos últimos três anos a despesa real desviou-se da despesa prevista no orçamento em um montante superior a 5% da despesa prevista no orçamento.
B	(i) em apenas um dos últimos três anos a despesa real desviou-se da despesa prevista no orçamento em um montante superior a 10 % da despesa prevista no orçamento.
C	(i) em apenas um dos últimos três anos a despesa real desviou-se da despesa prevista no orçamento em mais de 15% da despesa prevista no orçamento.
D	(i) em dois ou todos os últimos três anos a despesa real desviou-se da despesa prevista no orçamento em um montante superior a 15% da despesa prevista no orçamento.

Fonte: PEFA (2011)

Figura 6 - Limites para classificação do indicador PI1

PI-2 Composição dos resultados das despesas comparados com o orçamento original aprovado

Quando a composição das despesas varia consideravelmente em relação ao orçamento original, o orçamento pode deixar de ser uma declaração útil de intenção das políticas a seguir (PEFA,2011). Esse indicador mede a precisão na estimação das despesas por função, comparando-se as despesas por função orçadas originalmente com os valores empenhados. Com esse indicador é possível detectar as mudanças das

políticas originalmente orçadas para uma determinada área, porém executadas em outra área. Para a utilização do indicador, foram consideradas as despesas orçadas iniciais e as empenhadas por ano por função de governo (Apêndice B), no período de 2006 a 2012, aplicando-se a seguinte fórmula:

$$PI2_{ano} = \text{módulo} (prevfunc_{ano} \div totorc_{ano} - 1)$$

Onde:

$$prevfunc_{ano} = \text{módulo} (empfunção_{ano} - (prevfunção_{ano} \div totorc_{ano} \times totemp_{ano})) + (...)$$

$$+ \text{módulo} (empfunção_{ano} - (prevfunção_{ano} \div totorc_{ano} \times totemp_{ano}))$$

*exceto função de Reserva de Contingência

$$totorc_{ano} = (prevfunção_{ano} \div totorc_{ano} \times totemp_{ano}) + (...)$$

$$+ (prevfunção_{ano} \div totorc_{ano} \times totemp_{ano})$$

O indicador $PI2_{ano}$ do *framework* permite classificar as análises das alterações nas despesas em quatro classificações distintas, de acordo com o seu resultado (Tabela 52).

Tabela 52 - Classificação PI-2 segundo a metodologia PEFA

Classificação	Requisitos Mínimos
A	(i) A variação na composição das despesas ultrapassou 5% somente num dos últimos três anos. (ii) As despesas reais debitadas na verba para contingências foram, em média, inferiores a 3% do orçamento original.
B	(i) A variação na composição das despesas ultrapassou 10% apenas num dos últimos três anos. (ii) As despesas reais debitadas na verba para contingências foram, em média, superiores a 3% mas inferiores a 6% do orçamento original.
C	(i) A variação na composição das despesas ultrapassou 15 % apenas num dos últimos três anos. (ii) As despesas reais debitadas na verba para contingências foram, em média, superiores a 6% mas inferiores a 10% do orçamento original.
D	(i) A variação na composição das despesas ultrapassou 15% em pelo menos dois dos últimos três anos. (ii) As despesas reais debitadas na verba para contingências foram, em média, superiores a 10% do orçamento original.

Fonte: PEFA (2011)

Figura 7 - Limites para classificação do indicador PI2

PI-3 Resultado das receitas agregadas comparadas com o orçamento original aprovado

A previsão correta das receitas é um elemento chave para a preparação de um orçamento com credibilidade, pois previsões otimistas de receitas podem conduzir a afetações para despesas, deixando-as volumosas e injustificáveis, e a déficits orçamentários maiores, se não se verificar uma redução de despesas em resposta à baixa execução das receitas. Por outro lado, o pessimismo nas previsões pode fazer com que os recursos resultantes de uma execução superior sejam utilizados para despesas, que não foram sujeitas ao escrutínio do processo orçamentário (PEFA, 2011).

O indicador mede a precisão na estimação das receitas internas, comparando-se as receitas previstas originalmente com as executadas.

Para a utilização do indicador, como o *framework* apresenta a necessidade de analisar as receitas internas, foram utilizados os valores previstos e realizados das seguintes receitas para o cálculo: Fundo de Participação dos Municípios (FPM), FUNDEB; Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) e Imposto sobre Serviços (ISS). Fórmula de cálculo:

$$PI3_{ano} = média (recexec_{ano} \div recprev_{ano})$$

Onde:

recexec_{ano} = Receita realizada no exercício pelo regime de caixa

recprev_{ano} = Receita revista inicial no exercício

Essas receitas foram selecionadas dentre as demais para a análise em atendimento ao PEFA, que determina a utilização de receitas internas. Essas receitas são receitas próprias ou garantidas constitucionalmente. Também foi adotada essa estratégia para evitar a utilização de receitas eventuais que ocorrem sazonalmente nos municípios, que poderiam prejudicar o indicador. As receitas selecionadas são as principais receitas dos municípios: representam em média 56,98% da receita orçamentária arrecadada total para o exercício de 2011 (FINBRA, 2011).

O indicador $PI3_{ano}$ do *framework* permite classificar as análises em quatro classificações distintas, de acordo com o seu resultado (Tabela 53)

Tabela 53 - Classificação PI-3 segundo a metodologia PEFA

Classificação	Requisitos Mínimos
A	A receita interna real situou-se entre 97% e 106% da receita interna orçamentada, em pelo menos dois dos últimos três anos.
B	A receita interna real situou-se entre 94% e 112% da receita interna orçamentada, em pelo menos dois dos últimos três anos.
C	A receita interna real situou-se entre 92% e 116% da receita interna orçamentada, em pelo menos dois dos últimos três anos.
D	A receita interna real situou-se abaixo de 92% ou acima de 116% da receita interna orçamentada, em pelo menos dois dos últimos três anos.

Fonte: PEFA (2011)

Figura 8 - Limites para classificação segundo o indicador PI3

12.3 APÊNDICE C – Gráficos de dispersão de 2007 a 2012

Receita Total - municípios até 100.000 habitantes

Receitas Correntes - municípios até 100.000 habitantes

Receitas de Capital - municípios até 100.000 habitantes

Função Assistência Social – municípios até 100.000 habitantes

Função Educação – municípios até 100.000 habitantes

Função Saúde – municípios até 100.000 habitantes

Função Encargos – municípios até 100.000 habitantes

Função Administração – municípios até 100.000 habitantes

Função Urbanismo – municípios até 100.000 habitantes

Função Saneamento – municípios até 100.000 habitantes

Função Legislativo – municípios até 100.000 habitantes

Função Previdência – municípios até 100.000 habitantes

Despesas Correntes – Municípios até 100.000 habitantes

Despesas de Capital – Municípios até 100.000 habitantes

Resultado Nominal – Municípios até 100.000 habitantes

Resultado Primário – Municípios até 100.000 habitantes

Gastos com pessoal – Municípios até 100.000 habitantes

Gastos com Investimentos – Municípios até 100.000 habitantes