FUCAPE FUNDAÇÃO DE PESQUISA E ENSINO

MARIZA PAULO BRAGANÇA

**ANÁLISE DA EFICIÊNCIA OPERACIONAL DOS INVESTIMENTOS
PÚBLICOS MUNICIPAIS E SEUS FATORES DETERMINANTES**

**VITÓRIA
2019**

MARIZA PAULO BRAGANÇA

**ANÁLISE DA EFICIÊNCIA OPERACIONAL DOS INVESTIMENTOS
PÚBLICOS MUNICIPAIS E SEUS FATORES DETERMINANTES**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Fucape Fundação de Pesquisa e Ensino, como exigência parcial à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Ms. João Eudes Bezerra Filho.

**VITÓRIA
2019**

MARIZA PAULO BRAGANÇA

**ANÁLISE DA EFICIÊNCIA OPERACIONAL DOS INVESTIMENTOS
PÚBLICOS MUNICIPAIS E SEUS FATORES DETERMINANTES**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Fucape Fundação de Pesquisa e Ensino, como exigência parcial à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Aprovada em 27 de novembro de 2019.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Msc. JOÃO EUDES BEZERRA FILHO
Fucape Fundação de Pesquisa e Ensino

Prof. Dr. POLIANO BASTOS DA CRUZ
Fucape Fundação de Pesquisa e Ensino

Prof. Msc. OLAVO VENTURIM CALDAS
Fucape Fundação de Pesquisa e Ensino

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus e peço a ELE que cubra de bênçãos a todos aqueles que me auxiliaram e me ajudaram nesta trajetória. Que a todos eles sejam multiplicados seus conhecimentos, sabedorias e auxílios fraternos.

Ao meu filho, João de Bragança e Moreira, pelo apoio, paciência e amor, me auxiliando sempre. Ao meu irmão Celso Paulo Bragança que acompanhou o processo, discutindo e me auxiliando. A minha sobrinha Sharon Rizz Bragança que muito se empenhou em me ajudar na pesquisa de dados.

À Fundação Capixaba de Pesquisa (FUCAPE) – pelo apoio aos estudos e à pesquisa no Setor Público que é escasso. Aos funcionários da Fucape que sempre me atenderam com atenção e gentileza.

Ao orientador Ms. João Eudes Bezerra Filho que, mesmo enfrentando um Doutorado, encontrou tempo e disposição para minha orientação.

Aos professores que participaram da Banca de Qualificação, Dr. Olavo e Dr. Poliano, que muito contribuíram com a pesquisa.

Ao Dr. Marcelo Lemos de Medeiros, professor de estatística do IBMEC, que com paciência ofereceu seu conhecimento e suporte para a construção da pesquisa quantitativa.

Ao casal de amigos, Rodrigo Leroy e Gabriela Lopes, pelo apoio incansável para a qualificação. Ao meu amigo e Professor Orsy Rodrigues Júnior que me indicou à Fucape e sempre esteve à minha disposição para auxiliar. A Carla Beatriz Marques Rocha e Mucci que, por último, suportou meu mau humor, minha insegurança e hostilidade para finalizar este processo.

Aos funcionários da CONAFILL que acompanharam toda a trajetória e a todos os 270 profissionais que se dedicaram a responder a pesquisa deste trabalho.

Success depends on adequate preparation.
(WORLD BANK, 2011, p. viii).

RESUMO

O objetivo da pesquisa foi analisar o planejamento orçamentário de investimentos dos municípios brasileiros em relação à execução, levantando a percepção dos profissionais da área e discutindo as questões relacionadas aos principais problemas nos investimentos aprovados nos orçamentos municipais. O estudo é quantitativo, de natureza *ex-post facto*, constando de coleta de dados referente ao planejamento e execução dos orçamentos de uma amostra de 1.237 municípios do Brasil. Para alcance dos objetivos, foi proposto um indicador de qualidade da gestão municipal, o Razão Valor Executado/Valor Planejado (REP). Aplicou-se um questionário por meio do qual foi possível verificar a percepção de 270 gestores e contadores públicos que se reportaram a possíveis fatores que pudessem influenciar o planejamento e execução orçamentária dos investimentos nos municípios brasileiros. Como resultados, apurou-se pelo cálculo da REP que não há eficiência no planejamento das receitas e despesas de capital (investimentos), pois tanto a receita quanto a despesa apresentaram, em sua maioria, resultados abaixo de 50% de execução em relação ao planejado. Constatou-se, também, que os orçamentos são elaborados pelas administrações municipais como um documento formal, de teor contábil e financeiro. Observou-se existir fatores como descontinuidade, ausência de finalidade e descontrole que demonstram, significativamente, assimetria da informação entre o planejamento e a execução orçamentária dos investimentos públicos do âmbito municipal. O estudo contribui para o aperfeiçoamento do processo de planejamento e gestão de investimentos do setor público.

Palavras-Chave: Orçamento de investimentos no setor público; Planejamento nos municípios; Gestão pública.

ABSTRACT

The objective of the research was to analyze the investment budget planning of Brazilian municipalities in relation to execution, raising the perception of professionals in the area and discussing the issues related to the main problems in investments approved in municipal budgets. The research contributes to the analysis of the investment planning process and the way of obtaining the management information to achieve better results in the execution of public expenditures. The study is qualitative and quantitative, of an ex-post facto nature, consisting of data collection related to the planning and execution of municipal budgets. It is based on the Federal Constitution of 1988 and Complementary Law 101/200, which mandates all federated entities to draw up planning instruments, such as the Pluriannual Plan, the Budget Guidelines Law and the Annual Budget. In order to reach the objectives, a quality indicator of the municipal management, the Realized Value Ratio / Planned Value (REP) was proposed, which was calculated for each item of the budget of 1,237 Brazilian municipalities. A questionnaire was applied through which it was possible to verify the perception of 270 professionals about the factors that can influence the budget planning and execution of the revenues and expenses of investments of the Brazilian municipalities. As quantitative results it was found, by the calculation of REP that there is no efficiency in the planning of capital income and expenses (investments). Through the qualitative analysis, it was noticed that the budgets are elaborated by the municipal administrations as a formal document, of accounting and financial content, existing a difficulty to establish connection between those involved in the planning process, that is, the technical professionals, managers public, legislative power and society.

Keywords: Investment Budget; Municipalities; Planning; Management.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: distribuição das medianas da razão entre a execução e a previsão inicial (rep) de receitas de capital, de acordo com o porte do município, no período orçamentário de 2012 a 2016.....	30
Tabela 2: distribuição das medianas da razão entre a execução e a previsão inicial (rep) de receitas de transferência de capital, de acordo com o porte do município, no período orçamentário de 2012 a 2016.	31
Tabela 3: distribuição das medianas da razão entre a execução e a previsão inicial (rep) de receitas de operações de crédito, de acordo com o porte do município, no período orçamentário de 2012 a 2016.	31
Tabela 4: distribuição das medianas da razão entre a execução e a previsão inicial (rep) de receitas de alienação de bens, de acordo com o porte do município, no período orçamentário de 2012 a 2016.	32
Tabela 5: distribuição das medianas de razão entre a liquidação e a dotação inicial (rep1) e, pagamento e liquidação (rep2), de despesas de capital, de acordo com o porte do município, no período orçamentário de 2012 a 2016.	36
Tabela 6: distribuição das medianas de razão entre a liquidação e a dotação inicial (rep1) e, pagamento e liquidação (rep2), de despesas de investimentos, de acordo com o porte do município, no período orçamentário de 2012 a 2016.	38
Tabela 7: estatística descritiva do perfil dos respondentes.....	41
Tabela 8: matriz de componente rotacionada	42

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

APS	Atenção Primária em Saúde
CF	Constituição Federal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CIGDESC	Controle de Informação Gerencial de Despesas de Capital
DEA	Análise Envoltória dos Dados
IDSU	Índice de Desempenho do Sistema Único de Saúde
IFAC	Federação Internacional de Contabilidade
IPEA	Instituto de Pesquisas Aplicadas
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards Board</i>
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MPOG	Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
PEM	<i>Public Expenditure Management</i>
PPA	Plano Plurianual
REP	Razão Valor Executado/Valor Planejado
RCPG	Relatório Contábil de Propósito Geral
RREO	Relatório Resumido da Execução Orçamentária
SICONFI	Sistemas de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro
SICONV	Sistema de Gestão de Convênios
SISTN	Sistema de Coleta de Dados Contábeis da CAIXA
SMART	<i>Specific, Measurable, Achievable, Relevant, Time framed</i>
SUS	Sistema Único de Saúde

SUMÁRIO

Capítulo 1.....	11
1 INTRODUÇÃO.....	11
Capítulo 2.....	17
2 REVISÃO DE LITERATURA.....	16
2.1 PLANEJAMENTO PÚBLICO E O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO BRASILEIRO	16
2.2 EFICIÊNCIA, EFICÁCIA E CONTABILIDADE.....	22
Capítulo 3.....	26
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	25
3.1 COLETA DE DADOS.....	25
3.2 DESCRIÇÃO DA PESQUISA.....	27
Capítulo 4.....	30
4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	29
4.1 RAZÃO ENTRE VALORES EXECUTADOS E PLANEJADOS PARA OS ITENS DE RECEITA.....	29
4.2 RAZÃO ENTRE VALORES EXECUTADOS E PLANEJADOS PARA OS ITENS DE DESPESA.....	33
4.3 PERCEPÇÃO DOS RESPONDENTES.....	40
4.3.1 Perfil dos respondentes.....	40
4.3.2 Percepção dos respondentes quanto ao processo de planejamento.....	42
4.3.3 Fator de continuidade.....	43
4.3.4 Fator de finalidade.....	47
4.3.5 Fator de controle.....	49
Capítulo 5.....	53
5 RECOMENDAÇÕES.....	52
Capítulo 6.....	57
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	56
REFERÊNCIAS.....	61
APÊNDICE A – RECEITAS - INDICADOR DE GESTÃO.....	66
APÊNDICE B – NÚMERO DE MUNICÍPIOS E VARIAÇÕES PERCENTUAIS.....	67
APÊNDICE C – DESPESAS DIVERSAS – LIQUIDAÇÃO - 2012 - 2016.....	68
APÊNDICE D – DESPESAS DIVERSAS – PAGAMENTO - 2012 - 2016.....	70

APÊNDICE E – CONTROLE DE INFORMAÇÃO GERENCIAL DE DESPESAS DE CAPITAL (CIGDESC)	71
APÊNDICE F – RESUMO DOS RESULTADOS DOS QUESTIONÁRIOS (em %) ..	75

Capítulo 1

1 INTRODUÇÃO

A necessidade de se obter maior eficiência no setor público tem motivado estudos para o aprimoramento dos instrumentos e técnicas, no que concerne à tomada de decisão e à avaliação das políticas públicas no País. Segundo Jubram (2006), a obtenção de instrumentos de avaliação de eficiência do setor público que analisem simultaneamente aspectos quantitativos e qualitativos continua sendo um desafio para os gestores públicos e para a sociedade.

Além disso, os governos – federal, estadual e municipal – têm achado difícil fornecer uma conta exata, completa e transparente de sua posição financeira ao Poder Legislativo ou outras partes interessadas, incluindo os doadores e o público em geral. Essa falta de informação tem dificultado a transparência e a imposição de responsabilidade no governo, contribuindo para os problemas de governança percebida em muitos desses países (Diamond & Khemani, 2006).

No Brasil, busca-se uma estruturação de responsabilização e transparência com a instituição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), implementadas a partir do ano de 2008, convergidas com as Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (IPSAS), de acordo com a *International Federation of Accountants* (IFAC) e segundo a portaria do Ministério da Fazenda nº 184 (Brasil, 2008). A partir de então, os municípios brasileiros se veem diante de questões que envolvem dois aspectos dos gastos públicos: a qualidade dos gastos e os processos políticos. Isso vale para todos os tipos de gastos públicos: os relativos às atividades de manutenção e os de

investimento. Assim, adquire importância a temática dos investimentos públicos, entendidos como toda aplicação de dinheiro público com expectativa de retorno social, financeiro ou econômico. É importante destacar que as atividades de manutenção de serviços públicos derivam de algum tipo de investimento.

Tratando-se do orçamento de investimentos dos municípios brasileiros, as despesas de capital são essenciais para o desenvolvimento social e econômico do ente público; entretanto, muitos municípios gastam poucos recursos nessa finalidade, enquanto alguns investem bastante no setor público (Santos & Silva, 2017).

As exigências aos gestores públicos estão aumentando com a maior participação do controle da sociedade e cobranças por partes das empresas quanto ao modo que o Estado tem alocado os recursos públicos, exigindo, portanto, um melhor planejamento público e ações mais concretas e efetivas por parte da Administração Pública. Diante disso, emerge o conceito de eficiência na Administração Pública, quando se há a necessidade de otimizar a utilização dos recursos públicos (Peña, 2008).

A busca por respostas sobre o gerenciamento do patrimônio público – sobre como elaborar e executar o orçamento público – visa à elaboração de novas técnicas e soluções para o atendimento às demandas da sociedade. No Brasil, o planejamento das ações do setor público foi instituído pela Constituição Federal (CF), tendo sido estabelecido o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA) como instrumentos necessários e obrigatórios para o planejamento das ações públicas.

Almeida (2013) constatou que o Governo Federal brasileiro possui o hábito de aprovar um orçamento de investimento acima da capacidade de execução do ente

público de modo que, posteriormente, possam-se acomodar as emendas dos deputados e senadores. Além disso, a inscrição em restos a pagar na execução do investimento público também auxilia na diferença entre os valores planejados, ou seja, autorizados para investimentos público no ano e os valores realmente executados. Como afirmado pelo autor, esses fatores diminuem a relevância do orçamento público como instrumento de explicação do comportamento das despesas de capital.

Em relação à parte técnica da execução orçamentária, os gestores públicos têm conhecimento dos trâmites burocráticos; entretanto, na parte prática da execução do objeto da emenda parlamentar, eles – os gestores – acabam não tendo informações que lhes permitam atuar de forma mais uniforme e, principalmente, de forma mais pontual. Desse modo, em alguns casos não é observado o quesito de avaliação técnica como se deveria, o que pode trazer discrepâncias no momento da execução do objeto da emenda (Germano, 2014).

O tema deste estudo é pauta de debate atual, o que torna pertinente o entendimento de que a análise das metodologias aplicadas na construção dos orçamentos municipais pode contribuir com o aprendizado e a melhoria dos processos de gestão pública, especialmente no planejamento e monitoramento das ações de desenvolvimento local, orientado por mecanismos de governança mais participativos e democráticos.

Portanto, os avanços em relação ao orçamento, como os indicadores que permitem o monitoramento das ações do Governo, permitem que a Administração Pública tome decisões. Caso os indicadores não reflitam a realidade em que se deseja mensurar, tornam-se um desperdício de tempo e recurso público, não cumprindo sua finalidade (Brasil, 2012).

Considerando o acima exposto, este estudo questiona: quais fatores podem explicar a existência ou não de assimetria da informação dos investimentos públicos nos municípios brasileiros a partir da análise de um indicador de planejamento e execução das receitas e despesas orçamentárias de investimentos?

Dessa forma, o objetivo geral deste estudo é analisar o planejamento orçamentário de investimentos dos municípios brasileiros em relação à execução, levantando a percepção dos profissionais da área e discutindo as questões relacionadas aos principais problemas nos investimentos aprovados nos orçamentos municipais. Para alcançar tal objetivo, esta dissertação almeja, especificamente: (i) analisar os dados de planejamento e execução orçamentária dos investimentos municipais, de forma a averiguar a existência de um padrão de planejamento e execução que aponte equilíbrio dos investimentos; e (ii) compreender o processo de planejamento orçamentário, especificamente o que diz respeito aos investimentos dos municípios brasileiros, a partir da percepção de servidores municipais e demais profissionais envolvidos no processo.

Justifica-se o desenvolvimento deste estudo por permitir analisar, através de um indicador de eficiência, a realidade do planejamento e da execução dos investimentos públicos dos municípios brasileiros. Ao buscar estudos que abordam a eficiência e a eficácia, percebe-se que o foco está voltado para áreas específicas, como por exemplo a saúde (Prieto & Guerra, 2019; Cabral et al., 2016; Portulhak, Raffaelli & Scarpin, 2018) ou à área da educação (Firmino e Leite Filho, 2018; Matias et al., 2018; Correio & Correio, 2019).

Espera-se que esta pesquisa contribua para análises futuras, auxiliando na busca por uma informação gerencial que permita fixar despesas de capital (investimentos) com base nos princípios do planejamento orçamentário, equilíbrio

entre o fluxo de caixa das receitas e despesas e análise prévia das políticas públicas demandadas pela sociedade, buscando reduzir a assimetria informacional que possa existir.

Além desta introdução, a dissertação está estruturada com a revisão de literatura, procedimentos metodológicos, análise e discussões dos dados, as recomendações e considerações finais de sugestões de aprimoramentos para a administração pública brasileira e para pesquisas futuras.

Capítulo 2

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 PLANEJAMENTO PÚBLICO E O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO BRASILEIRO

O Plano Plurianual (PPA) é um dos instrumentos de planejamento de políticas públicas instituído pela Constituição Federal. A Lei Complementar nº 101 de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) exigiu o aperfeiçoamento desse instrumento por se tratar de um plano de médio prazo (4 anos) com a finalidade de definir objetivos, metas e diretrizes para as despesas de capital. Conforme Bezerra Filho (2013, p. 28), o “PPA é ferramenta de planejamento que visa a solução dos problemas e demandas socioeconômicas previamente diagnosticados pelo governante”.

Para atender a plurianualidade de um investimento, o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão definiu que os investimentos, cuja duração ultrapassem um exercício financeiro, deverão ter seu crédito e respectivo empenho indicados para o exercício financeiro em curso e, para os demais, cada parcela da despesa relativa à parte que deverá ser executada em exercício futuro deverá ser registrada contabilmente (Brasil, 1986).

Vignoli (2004) afirma a necessidade de os governos em sua execução orçamentária observarem o orçamento aprovado mediante Lei Orçamentária Anual. Em 2000, com a promulgação da LRF, houve determinações normativas com mais exigências para a administração pública brasileira, especialmente em relação ao planejamento, à transparência na gestão e ao equilíbrio fiscal entre a receita e a despesa. Sobre o mesmo pensamento, Machado e Estevam (2008) ressaltam que a

despesa pública foi a mais destacada na LRF, pois no setor público apenas se realiza o que é permitido por meio de leis.

A Administração Pública moderna implica em “uma gerência pública compatível com as necessidades comuns da Administração, sem prejuízo para o interesse público que impele toda a atividade administrativa” (Carvalho Filho, 2006). É a partir do fortalecimento dos mecanismos de controle da gestão pública e da implementação de instrumentos gerenciais com foco nos resultados que se encontram as principais características do Modelo de Administração Pública Gerencial (Silva, 2002).

De modo restrito, Azevedo (2016) investigou a realidade dos municípios do estado de São Paulo, em relação as reformas da administração pública e o processo orçamentário, introduzindo o planejamento por resultados nos entes municipais. Por meio das abordagens qualitativa e quantitativa, os resultados mostraram que a lógica orçamentária por resultados ainda não é implementada de modo efetivo pelos entes públicos estudados.

Uma das fragilidades institucionais do Brasil decorre da insuficiência de controle sobre a aprovação e a execução de emendas parlamentares ao Orçamento Federal, pois, tal fragilidade “distorce o instrumento de planejamento orçamentário e dificulta o acompanhamento e fiscalização dos recursos federais, facilitando a corrupção” (Alves & Sodré, 2007).

Além disso, quando os municípios passam por crise fiscal a lógica tradicional do orçamento por *inputs* se fortalece, dificultando que eles adotem o orçamento por resultados. Ademais, foi identificado que alguns municípios usam, de modo cerimonial, os instrumentos de planejamento baseado em resultados em algum

nível, ou seja, os indicadores de desempenho e metas colocadas nos orçamentos municipais não possuem valor informacional (Azevedo, 2016).

O controle dos dispêndios públicos segue a regra de que não se pode gastar mais do que o dinheiro disponível. Dessa forma, a administração pública para cumprir seu objetivo de atendimento às necessidades da sociedade, prioriza o pagamento dos compromissos necessários e obrigatórios e evita assumir novos compromissos; todavia, quando esse adiamento não é possível, retarda-se o seu pagamento (Rezende & Cunha, 2014).

Azevedo e Aquino (2016) realizaram um estudo nos municípios de pequeno porte do Estado de São Paulo com o intuito de discutir o processo de planejamento municipal. As conclusões do trabalho demonstram que o orçamento programa ainda não é efetivo, e os programas e indicadores parecem ser uma peça formal. De modo geral, foi identificado nos municípios analisados que o orçamento é proposto de modo centralizado pelo contador que realiza o planejamento como uma rotina operacional de trabalho, havendo pouca participação dos demais setores e órgãos da administração direta e indireta. Além disso, a participação legislativa e da sociedade civil é baixa. Entretanto, os resultados mostraram que apesar de ser um esforço incipiente, já é possível perceber o uso de medidas de desempenho.

Em estudo que buscou determinar se há imprecisão no orçamento dos municípios brasileiros, Azevedo (2013) verificou existir municípios que executam quase três vezes mais o orçamento inicialmente aprovado em saúde e educação, demonstrando um subdimensionamento das despesas no orçamento inicial. Foi verificado, ainda, que há municípios com execução abaixo de 50% do valor originalmente orçado.

Feitosa e Oliveira (2016) realizaram um estudo por meio de verificação de Pareceres Prévios das Prestações de Contas municipais do Estado do Ceará, apresentando, como principais resultados, o descumprimento, o despreparo e a má gestão do dinheiro público, o que demonstra, mais uma vez, a relevância de se conhecer as legislações que abarcam a administração pública.

Alves e Pederiva (2016) analisaram “o processo orçamentário do Governo Federal brasileiro e a prática recorrente de se concentrar a execução das despesas em dezembro, para pagá-las nos exercícios seguintes, inscrevendo-as, assim, em restos a pagar”. Os autores identificaram que esse fator se dá pelo fato de o orçamento no Brasil possuir a característica incremental; além disso, o processo de aprovação da LOA e seus créditos adicionais é demorado, o que pode ser apontado como possível causa do problema.

Gonçalves, Funchal e Bezerra Filho (2017) afirmam, por meio de métodos estatísticos, que o ciclo eleitoral (ano pré-eleitoral, eleitoral e pós-eleitoral) impacta o volume de recursos a serem aplicados em infraestrutura na administração pública.

Em uma análise entre as despesas de investimentos em relação ao total das despesas de capital dos municípios Norte-Rio-Grandenses em relação às despesas de capital no total, os resultados demonstram que os municípios dessa região do Brasil, no período analisado, investiram mais em obras públicas do que em pagamento de dívidas (Santos & Silva, 2017).

No que se refere ao planejamento de investimento cabe considerar os estudos teóricos de Orair (2016) e Fabiano (2015). O trabalho realizado por Orair (2016) buscou analisar a trajetória dos investimentos públicos em dois períodos distintos, 2005-2010 e 2011-2015, no qual propõem que o orçamento de capital seja separado, dependendo do tipo de investimento público. O autor ressalta que tais

investimentos se diferenciam das outras despesas, levando em consideração que visam o acúmulo de ativos fixos e, conseqüentemente, o aumento do patrimônio líquido (Orair, 2016). A pesquisa de Fabiano (2015), por sua vez, procurou demonstrar a importância do planejamento em relação à infraestrutura de transportes e, para tal, se ateve à retomada dos investimentos a partir de 2007, por meio do Programa de Aceleração de Crescimento (PAC). Como resultados, a autora aponta que, no que tange ao planejamento, necessita ser um pouco mais compreendido pelos governantes, visto que existem muitas propostas de projetos. Entretanto, deixam a desejar quanto ao cumprimento das metas estabelecidas (Fabiano, 2015).

A pesquisa realizada por Afonso e Junqueira (2009), identificou que os municípios realizam maiores investimentos do que o âmbito Federal, o que demonstra o caráter descentralizado da despesa de capital. Como resultado, os autores apontam que essa constatação deixa os entes municipais em destaque, merecendo maior atenção e estudos científicos para identificar o padrão de execução mais adequado para uma política fiscal anticíclica (Afonso & Junqueira, 2009).

Tendo em vista que a maior parte dos investimentos decorre de convênios com Governo Federal e Estadual ou por meio de Emendas Parlamentares devido à baixa capacidade de investimentos com recursos próprios dos municípios, Azevedo (2014) esperava maior imprecisão apurada para a despesa de capital. Analisou o período de 2006 a 2013 e constatou ausência de planejamento dos orçamentos dos municípios brasileiros apesar de ser um instrumento de ordem constitucional adicionado de ações desenvolvidas pelo Governo Federal com o intuito de reduzir tais problemas, como a criação do Sistema de Gestão de Convênios (SICONV).

O estudo de Silva *et al.* (2017) possuía o intuito de analisar as aplicações dos recursos de capital do Governo Federal no lapso temporal de 1995 a 2010, utilizando a percepção pelo contribuinte/usuário, a partir de uma tipificação ideal esperada pelo contribuinte/usuário (Teoria do Contribuinte/usuário de recursos públicos). Concluíram que grande parte dos recursos do Governo Federal foi aplicada em pagamento de dívidas de empréstimos e financiamentos tomados (88,15%). Logo, percebe-se que os contribuintes ou usuários não foram atendidos.

Apesar de a LRF não possuir como foco principal legislar sobre as despesas e receitas de capital, as punições que nela constam fortalece a maneira como os financiamentos dessa espécie de despesa é financiada. As operações de crédito não podem ser maiores que as despesas de capital em um exercício financeiro (Santolin, Jayme Junior, & Reis, 2009).

Para Nakaguma e Bender (2006), o fato de a Emenda da Reeleição ter aumentado as despesas e o endividamento dos entes públicos brasileiro nos anos eleitorais, e, além disso, a LRF ter reduzido as despesas de custeio e as receitas de capital, aumentando, portanto, as receitas corrente e tributária, fez com que o financiamento público se tornasse mais sustentável em longo prazo.

Aquino e Azevedo (2015) tinham o objetivo de analisar o realismo do orçamento anual de 2800 municípios brasileiros. A partir dos dados obtidos no estudo concluíram que as reformas propostas no processo de planejamento e orçamento no Brasil ainda não conseguem alcançar os seus propósitos e que os municípios antecipam oportunidades e desafios na execução orçamentária, prevendo super e subavaliações, acarretando uma redução da *accountability* e transparência do processo como um todo.

2.2 EFICIÊNCIA, EFICÁCIA E CONTABILIDADE

Como argumentado por Bresser-Pereira (2005), não faz parte da cultura brasileira responsabilizar os governantes pela administração dos recursos públicos. No entanto, o aumento da interação entre a sociedade e os governantes tem resultado em uma presença mais ativa da população. Desse modo, evidencia-se o aumento da cobrança da população por um melhor desempenho na gestão de recursos públicos (Frey, Marcuzzo, & Oliveira, 2008).

Apesar de essa cobrança evoluir lentamente, espera-se que o setor público trabalhe de forma eficiente, entendendo como eficiência a capacidade ou habilidade de se fazer uso mais adequado dos recursos que se tem à disposição, a fim de alcançar o resultado pretendido. Matias-Pereira (2009) corrobora com esse conceito, afirmando que a eficiência na organização se refere ao esforço no emprego e otimização dos recursos, pois é eficiente a organização que consegue otimizar a relação custo/produto.

O artigo 37 da CF introduz o princípio da eficiência garantindo ao contribuinte o direito de exigir uma administração pública eficiente, que ofereça benefícios equivalentes ao que pagou sob forma de tributos. Nesse sentido, Matias-Pereira (2009) enfatiza que “todos os servidores públicos estão sendo pagos pela sociedade, que deve exigir que sejam obedecidos os princípios constitucionais e que os atos administrativos visem apenas o bem comum”.

Quando se pensa em eficiência e gestão dos recursos públicos, as pesquisas que envolvem esse tema foram desenvolvidas em diversas áreas. No que se refere à Saúde, o trabalho de Prieto e Guerra (2019) avaliou a eficiência da Atenção Primária em Saúde (APS) em 133 municípios brasileiros, chegando à conclusão que

as variáveis utilizadas para relacionar a densidade populacional e número de habitantes idosos foram capazes de determinar a eficiência no gasto municipal com APS no Brasil. Cabral *et al.* (2016, p. 71), por sua vez, avaliaram a eficiência da APS de acordo com a percepção dos profissionais da saúde nos municípios de Minas Gerais, concluindo que a maior dificuldade está na limitação ou inexistência de recursos e que existe uma demanda de trabalhos intersetoriais que visem apoiar “ações de promoção da saúde já existentes, bem como novas estratégias que podem elevar o nível de conhecimento da população, dos profissionais e também dos gestores”. Ainda no que se refere à saúde, Portulhak, Raffaelli e Scarpin (2018) avaliaram se a forma como os municípios aplicam os recursos é eficiente, no que se refere ao Sistema Único de Saúde (SUS), bem como se os serviços são desenvolvidos de maneira eficaz. Por meio da Análise Envoltória dos Dados (DEA), foram avaliados 4.598 municípios a partir do Índice de Desempenho do Sistema Único de Saúde (IDSUS), resultando que é possível considerar como referência na alocação de recursos apenas 6,1% desses municípios.

Com o foco voltado à Educação, Firmino e Leite Filho (2018) verificaram, em 147 municípios no estado da Paraíba, se as fontes de recursos destinadas à educação básica estão sendo aplicadas de forma eficiente. De acordo com os resultados, 8,7% se mostraram eficientes no ano de 2007 e, no ano de 2009, 9,4% apresentaram eficiência. Matias *et al.* (2018), em estudo realizado com os municípios de São Paulo, avaliaram a relação entre o nível de gasto em educação municipal e a eficiência na promoção de Educação Básica de qualidade. Mesmo com o aumento do gasto total em educação, os resultados apontam para uma aplicação ineficiente dos recursos. De forma semelhante, o estudo desenvolvido em Minas Gerais avaliou se a aplicação dos recursos em atividades educacionais é

capaz de influenciar a qualidade do ensino, concluindo que os “municípios mineiros possuem perfil dinâmico positivo quanto à qualidade da educação” (Correio & Correio, 2019).

Também foram encontrados estudos verificando se as práticas de governança pública influenciam a aplicação dos recursos públicos em educação e saúde, apresentando um resultado favorável (Santos & Rover, 2019); que a eficiência da gestão pública impactar positivamente no desenvolvimento socioeconômico municipal (Silva & Crisóstomo, 2019); que houve eficiência nos gastos relativos aos Programas de Segurança Alimentar, estudo realizado em restaurantes comunitários do Distrito Federal, excluindo-se somente os restaurantes localizados em regiões onde se concentram famílias em situação de vulnerabilidade (Silva, Pedelhes, & Costa, 2018); além de pesquisas interessadas em analisar o impacto das fontes alternativas de financiamento na eficiência e na produtividade dos entes federativos subnacionais no Brasil após a LRF (Matos, 2017).

Capítulo 3

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 COLETA DE DADOS

O universo dos participantes, inicialmente, era os 5.570 municípios brasileiros. A primeira parte da pesquisa com a coleta dos dados secundários limitou-se a uma amostra de 1.237 municípios, pelo fato de haver falhas nas publicações de relatórios e a não publicação de relatórios por alguns municípios brasileiros. Nesse sentido, na primeira etapa de coleta dos dados, a amostra do estudo corresponde a 29% da população total.

Os dados foram coletados em sítios oficiais como o Sistema de Coleta de Dados Contábeis da CAIXA (SISTN) e Sistemas de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI), utilizando, por exemplo, os Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária (RREO). Os dados utilizados foram relativos às receitas e despesas de capital dos municípios, expostos na Figura 1.

Variáveis	Conceito
Receitas de Capital	São os recursos financeiros oriundos de possibilidades permitidas pela legislação através da constituição de dívidas, da conversão em espécie de seus bens e direitos, dos recursos recebidos de outras pessoas de Direito Público ou Privado, destinado a atender, obrigatoriamente, gastos classificáveis em Despesas de Capital.
Operações de Crédito	Provenientes de compromissos contraídos para atender a desequilíbrio orçamentário ou a financiamento de obras e serviços, através da colocação de títulos públicos ou da contratação de empréstimos e financiamentos obtidos junto a entidades estatais ou privados.
Alienação de Bens	Proveniente de produto resultante da venda de componentes do ativo permanente: bens móveis e imóveis, ações etc.
Transferências de Capital	Recursos financeiros de pessoas jurídicas ou físicas, independente de contraprestação direta de bens ou serviços, e que serão aplicados no atendimento de despesas de capital: transferências constitucionais e legais, convênios, doações.
Despesas de Capital	Despesas que contribuem, diretamente, para a formação ou a aquisição de um bem de capital.
Investimentos	Despesas orçamentárias com <i>softwares</i> e com o planejamento e a execução de obras, inclusive com a aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, e com a aquisição de instalações, equipamentos e material permanente.

Figura 1: Variáveis utilizadas na primeira parte da análise quantitativa.

Fonte: Bezerra Filho (2013, p. 85, 87, 155 e 157).

Nota: Adaptada pela autora.

Para maior confiabilidade dos dados devido às substituições de arquivos nas plataformas de prestação de contas, decidiu-se encerrar o levantamento dos dados em 2016, visto que os dados disponíveis dos anos de 2017 e 2018 ainda estavam sendo suscetíveis a substituições pelos entes municipais.

Na segunda etapa da pesquisa realizou-se a aplicação de questionários *online*, a fim de verificar, pela percepção dos profissionais envolvidos, os fatores que podem influenciar o planejamento e execução orçamentária das receitas e despesas de investimentos dos municípios brasileiros. O endereço ¹ para acesso ao questionário ficou aberto para recebimento de respostas pelo período um mês, entre 12 de abril e 12 de maio de 2019, tendo sido enviados *e-mails* convidando para a participação na pesquisa, destinados à lista de 4.358 endereços de gestores públicos das prefeituras do Brasil, disponibilizada no Cadastro do SIOPS/DATASUS. Ressalta-se que o número de e-mails é menor do que o número de 5.570 municípios do Brasil, uma vez que foram descartados os dados faltosos e preenchidos incorretamente, além do fato de que alguns contatos estão duplicados e, por isso, foram contados apenas uma vez.

Para fins desta pesquisa, considerou-se como gestores públicos os profissionais envolvidos no planejamento e na execução orçamentária das receitas e despesas de investimentos dos municípios brasileiros. A amostra final contou com 270 respostas. Estatisticamente, a um nível de confiança 90% e com margem de erro de 5 pontos percentuais para mais ou para menos, os resultados obtidos a partir da percepção da amostra de 270 respondentes podem ser inferidos para os 5.570 municípios brasileiros.

¹ <https://forms.gle/8G4cmzqxcb9vWupKA>

Não foi alcançado o número mínimo de respondentes por regiões do Brasil segundo o tamanho da amostra estatística. Portanto, a amostra do trabalho é chamada de não-probabilística.

Os dados foram coletados por meio da plataforma *online* do *Google* através de questionários estruturados, que foram divulgados por *e-mails*. O questionário foi organizado de modo que, primeiramente, se compreendesse o perfil dos respondentes, tanto pessoal quanto profissional, e a região do Brasil que atua profissionalmente. Na segunda parte do formulário buscou-se identificar as percepções a respeito de aspectos do planejamento e execução orçamentária das receitas e despesas de capital. Utilizou-se a escala *likert* de sete pontos, totalizando vinte e duas questões, conforme Apêndice F. Os resultados levantados pela escala *Likert* foram tratados, estatisticamente, por Análise Multivariada de componentes principais. Essa análise agrupa os itens da escala *Likert* que obtiveram alta correlação entre os respondentes, agrupando-os em fatores (componentes principais) que são destacados na matriz de componentes rotacionada para dar mais consistência à tomada de decisão.

3.2 DESCRIÇÃO DA PESQUISA

Na primeira etapa da pesquisa foram conduzidas as análises para os itens do orçamento de receitas e despesas para avaliação da eficiência da gestão dos municípios. Inicialmente, foram definidas as variáveis que serviram de suporte para permitir um padrão de comparação que minimizasse a influência do porte do município e a grandeza dos valores monetários envolvidos nas comparações. Considerando-se que uma gestão orçamentária requer, dentre outros atributos, planejamentos e execuções aderentes, foi proposto, como variável dependente dos

itens do orçamento, um indicador de gestão para cada item do orçamento em cada ano. Sendo assim, foi definido que a variável que melhor atenderia esse pressuposto é a razão entre os valores monetários executados e planejados (REP) de cada item do orçamento, escolhidos dentre receitas e despesas, em cada município avaliado. A descrição pormenorizada dessa variável, que foi desmembrada em três situações, é descrita a seguir.

Para a segunda etapa, que consistiu na aplicação de um questionário (Apêndice F) aos gestores do orçamento municipal, a análise estatística utilizada foi descritiva e exploratória. O consolidado das questões é apresentado de forma tabular. As questões **9** e **11** e de **14** a **22**, que coletaram os dados na escala *Likert*, foram tratadas estatisticamente por análise fatorial exploratória. Nessa análise, os fatores são obtidos como resultado do agrupamento das variáveis subjacentes em um número reduzido de dimensões sem perda significativa da informação contida nessas variáveis. Com base na concordância das respostas das variáveis observáveis propostas, foram reagrupadas em fatores que explicitam variáveis não observáveis utilizadas para discutir o comportamento dos gestores diante da complexidade do orçamento municipal. Todas as análises citadas foram realizadas a 5% de significância.

Capítulo 4

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nesta primeira seção de resultados da dissertação são apresentadas as análises estatísticas. Primeiramente será exposto o nível de equilíbrio dos municípios entre o planejado e executado dos orçamentos dos municípios brasileiros quantificado pela Razão Valor Executado/Valor Planejado (REP), expostos nas Tabelas 1 a 8.

Nesse contexto, quanto mais próximo do REP 1 melhor a execução do planejamento, ou seja, menor foi a discrepância entre o planejado do realizado.

4.1 RAZÃO ENTRE VALORES EXECUTADOS E PLANEJADOS PARA OS ITENS DE RECEITA

Para medir a eficiência da gestão municipal para itens de receita foi quantificado um indicador, denominado REP1, obtido pela razão entre os valores monetários, em R\$, da receita executada ao final do período e planejada inicialmente para os itens alienação de bens, transferências de capital, receitas de capital e operações de crédito, segundo a expressão (1):

$$REP1_{ij} = \frac{\text{Valor total EXECUTADO (em R\$) para } ij}{\text{Valor total PLANEJADO (em R\$) para } ij} \quad (1)$$

Em que:

REP_{ij} = Razão entre executado e planejado em cada município para o item i e ano j ;

i = item do orçamento de receita do município;

j = ano fiscal.

As receitas de capital compreendem o somatório das rubricas de operações de crédito, alienação de bens e transferências de capital.

TABELA 1: DISTRIBUIÇÃO DAS MEDIANAS DA RAZÃO ENTRE A EXECUÇÃO E A PREVISÃO INICIAL (REP) DE RECEITAS DE CAPITAL, DE ACORDO COM O PORTE DO MUNICÍPIO, NO PERÍODO ORÇAMENTÁRIO DE 2012 A 2016.

Ano Fiscal	Porte do Município	REP ⁽¹⁾			
		N	Mediana ⁽²⁾		Valor-P ⁽³⁾
2012	50.000 hab ou menos	997	1,017	A	< 0,001
	50.001 a 250.000 hab	173	0,492	B	
	Mais de 250.000 hab	61	0,311	C	
2013	50.000 hab ou menos	995	0,731	A	< 0,001
	50.001 a 250.000 hab	174	0,307	B	
	Mais de 250.000 hab	62	0,221	B	
2014	50.000 hab ou menos	995	0,944	A	< 0,001
	50.001 a 250.000 hab	174	0,494	B	
	Mais de 250.000 hab	62	0,219	C	
2015	50.000 hab ou menos	995	0,520	A	< 0,001
	50.001 a 250.000 hab	174	0,238	B	
	Mais de 250.000 hab	62	0,183	B	
2016	50.000 hab ou menos	995	0,615	A	< 0,001
	50.001 a 250.000 hab	174	0,344	B	
	Mais de 250.000 hab	62	0,271	B	

Fonte: Dados da Pesquisa, 2019.

Nota: (1) Razão entre a execução e a previsão inicial de receitas.

(2) Medianas seguidas pela mesma letra dentro do mesmo Ano Fiscal não diferem entre si, quanto aos postos, a 5% de significância pelo teste de pares *post-hoc* Mann-Whitney ajustados pela correção de Bonferroni.

(3) Pelo teste não-paramétrico de Kruskal-Wallis para 3 medianas.

Na Tabela 1, o teste mostra que há diferença de execução da arrecadação da receita por porte de Município. Destaca-se que o exercício de 2012, para municípios com 50.000 habitantes ou menos, apresentou um REP maior que 1, indicando, em geral, uma arrecadação acima do planejado. Para todos os outros, as receitas de capital apresentaram medianas abaixo de 1. Observa-se que em todos os anos analisados os municípios com 50.000 habitantes ou menos executam melhor o orçamento de receitas de capital, porém não atingem a eficiência entre o planejado e arrecadado.

Embora as Receitas de Capital sejam o somatório de rubricas, as transferências de capital representam a quase totalidade do seu valor. Há diferença

estatística significativa de execução da receita por porte de Município, ainda que todos apresentem medianas inferiores a 1 (REP).

TABELA 2: DISTRIBUIÇÃO DAS MEDIANAS DA RAZÃO ENTRE A EXECUÇÃO E A PREVISÃO INICIAL (REP) DE RECEITAS DE TRANSFERÊNCIA DE CAPITAL, DE ACORDO COM O PORTE DO MUNICÍPIO, NO PERÍODO ORÇAMENTÁRIO DE 2012 A 2016.

Ano Fiscal	Porte do Município	REP ⁽¹⁾			
		N	Mediana ⁽²⁾		Valor-P ⁽³⁾
2012	50.000 hab ou menos	997	0,984	A	< 0,001
	50.001 a 250.000 hab	173	0,505	B	
	Mais de 250.000 hab	61	0,320	B	
2013	50.000 hab ou menos	995	0,595	A	< 0,001
	50.001 a 250.000 hab	174	0,339	B	
	Mais de 250.000 hab	62	0,204	C	
2014	50.000 hab ou menos	995	0,553	A	< 0,001
	50.001 a 250.000 hab	174	0,330	B	
	Mais de 250.000 hab	62	0,204	B	
2015	50.000 hab ou menos	995	0,423	A	< 0,001
	50.001 a 250.000 hab	174	0,235	B	
	Mais de 250.000 hab	62	0,125	C	
2016	50.000 hab ou menos	995	0,512	A	< 0,001
	50.001 a 250.000 hab	174	0,357	B	
	Mais de 250.000 hab	62	0,208	C	

Fonte: Dados da Pesquisa, 2019.

Nota: (1) Razão entre a execução e a previsão inicial de receitas.

(2) Medianas seguidas pela mesma letra dentro do mesmo Ano Fiscal não diferem entre si, quanto aos postos, a 5% de significância pelo teste de pares *post-hoc* Mann-Whitney ajustados pela correção de Bonferroni.

(3) Pelo teste não-paramétrico de Kruskal-Wallis para 3 medianas.

Observa-se que nos anos de 2013, 2015 e 2016 os municípios com mais de 250.000 habitantes demonstraram uma maior dificuldade em executar a arrecadação de receitas de transferências.

A rubrica operações de crédito e alienação de bens apresentou *performance* muito baixa e em nada contribuiu para o montante da receita de capital total. Conforme demonstram as Tabelas 3 e 4.

TABELA 3: DISTRIBUIÇÃO DAS MEDIANAS DA RAZÃO ENTRE A EXECUÇÃO E A PREVISÃO INICIAL (REP) DE RECEITAS DE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, DE ACORDO COM O PORTE DO MUNICÍPIO, NO PERÍODO ORÇAMENTÁRIO DE 2012 A 2016.

Ano Fiscal	Porte do Município	REP ⁽¹⁾			
		N	Mediana ⁽²⁾		Valor-P ⁽³⁾
2012	50.000 hab ou menos	997	0,000	A	< 0,001
	50.001 a 250.000 hab	173	0,024	B	
	Mais de 250.000 hab	61	0,231	B	
2013	50.000 hab ou menos	995	0,000	A	< 0,001
	50.001 a 250.000 hab	174	0,029	B	

	Mais de 250.000 hab	62	0,122	B	
2014	50.000 hab ou menos	995	0,213	A	
	50.001 a 250.000 hab	174	0,112	B	0,007
	Mais de 250.000 hab	62	0,135	AB	
2015	50.000 hab ou menos	995	0,000	A	
	50.001 a 250.000 hab	174	0,085	B	< 0,001
	Mais de 250.000 hab	62	0,195	B	
2016	50.000 hab ou menos	995	0,000	A	
	50.001 a 250.000 hab	174	0,122	A	0,092
	Mais de 250.000 hab	62	0,182	A	

Fonte: Dados da Pesquisa, 2019.

Nota: (1) Razão entre a execução e a previsão inicial de receitas.

(2) Medianas seguidas pela mesma letra dentro do mesmo Ano Fiscal não diferem entre si, quanto aos postos, a 5% de significância pelo teste de pares *post-hoc* Mann-Whitney ajustados pela correção de Bonferroni.

(3) Pelo teste não-paramétrico de Kruskal-Wallis para 3 medianas.

TABELA 4: DISTRIBUIÇÃO DAS MEDIANAS DA RAZÃO ENTRE A EXECUÇÃO E A PREVISÃO INICIAL (REP) DE RECEITAS DE ALIENAÇÃO DE BENS, DE ACORDO COM O PORTE DO MUNICÍPIO, NO PERÍODO ORÇAMENTÁRIO DE 2012 A 2016.

Ano Fiscal	Porte do Município	REP ⁽¹⁾		
		N	Mediana ⁽²⁾	Valor-P ⁽³⁾
2012	50.000 hab ou menos	997	0,059 A	
	50.001 a 250.000 hab	173	0,434 B	< 0,001
	Mais de 250.000 hab	61	0,772 B	
2013	50.000 hab ou menos	995	0,017 A	
	50.001 a 250.000 hab	174	0,099 A	0,524
	Mais de 250.000 hab	62	0,071 A	
2014	50.000 hab ou menos	995	0,070 A	
	50.001 a 250.000 hab	174	0,109 A	0,796
	Mais de 250.000 hab	62	0,121 A	
2015	50.000 hab ou menos	995	0,063 A	
	50.001 a 250.000 hab	174	0,184 AB	0,003
	Mais de 250.000 hab	62	0,489 B	
2016	50.000 hab ou menos	995	0,000 A	
	50.001 a 250.000 hab	174	0,097 AB	0,004
	Mais de 250.000 hab	62	0,245 B	

Fonte: Dados da Pesquisa, 2019.

Nota: (1) Razão entre a execução e a previsão inicial de receitas.

(2) Medianas seguidas pela mesma letra dentro do mesmo Ano Fiscal não diferem entre si, quanto aos postos, a 5% de significância pelo teste de pares *post-hoc* Mann-Whitney ajustados pela correção de Bonferroni.

(3) Pelo teste não-paramétrico de Kruskal-Wallis para 3 medianas.

Azevedo (2014) analisou os municípios brasileiros de acordo com os dados da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e identificou que os municípios brasileiros não possuem estrutura suficiente na elaboração e execução do processo orçamentário, sendo observada pela quantidade de processos de Operações de Crédito em que a STN devolve aos municípios por falta de documentação necessária. Além disso, 22,9% dos processos de operações de créditos dos

municípios de 2002 a 2012 foram arquivados pela STN, ou seja, não foram realizados pelos municípios que solicitaram.

4.2 RAZÃO ENTRE VALORES EXECUTADOS E PLANEJADOS PARA OS ITENS DE DESPESA

Para medir a eficiência da gestão municipal para itens de despesa foram quantificados dois indicadores obtidos pela razão entre os valores monetários, em R\$, da despesa liquidada ao final do período e a dotação inicial, denominado REP2, e pela razão entre os valores monetários, em R\$, da despesa paga ao final do período e a despesa liquidada, denominado REP3, para os itens despesas de capital e investimentos, segundo as expressões (2) e (3):

$$REP2_{ij} = \frac{\text{Valor total DESPESA LIQUIDADADA (em R\$) para } ij}{\text{Valor total DOTAÇÃO INICIAL (em R\$) para } ij} \quad (2)$$

Em que:

$REP2_{ij}$ = Razão entre despesa liquidada e dotação inicial em cada município para o item i e ano j ;

i = item do orçamento de despesa do município;

j = ano fiscal.

$$REP3_{ij} = \frac{\text{Valor total DESPESA PAGA (em R\$) para } ij}{\text{Valor total DESPESA LIQUIDADADA (em R\$) para } ij} \quad (3)$$

Em que:

$REP3_{ij}$ = Razão entre despesa paga e liquidada em cada município para o item i e ano j ;

i = item do orçamento de despesa do município;

j = ano fiscal.

Com base nessa quantificação, pode-se considerar que valores iguais de 1 (um) são atribuídos a uma gestão coerente, em termos financeiros, entre o que se planeja e que se executa. Por consequência, valores acima de 1 (um) indicam gastos acima do planejado e, abaixo de 1 (um), sugerem ineficiência no cumprimento do orçamento com gastos inferiores ao planejado.

A depuração do banco de dados obtido para as análises foi realizada com o objetivo de se avaliar somente os dados dos municípios que dispunham informações completas para o período considerado na pesquisa (2012-2016). Sendo assim, os indicadores REP foram calculados para cada item do orçamento em cada município e foram excluídos os itens dos municípios que apresentavam ausência de informação em, ao menos, algum ano contábil considerado ou que apresentou valor nominal 0 (zero) de planejamento, pois pode-se supor, por simples análise matemática, que é impossível medir eficiência na gestão da execução de um item não planejado ou não previsto. A depuração apresentada foi realizada para cada item do orçamento, portanto, é possível que um município possuísse dados completos para um item e não para outro. Esse fato justifica a variação no tamanho amostral para cada item do orçamento.

Após a inspeção dos dados e inclusão dos itens e respectivos municípios que apresentavam um REP válido (Apêndice B), foi observado que os valores de REP apresentavam valores extremos que não podiam ser descartados e que trariam distorções relevantes no cálculo da média, portanto, inviabilizariam uma inferência paramétrica e assim, optou-se pela inferência não paramétrica. Foram construídos intervalos de confiança de 95% para a mediana a cada ano e foram apresentados em séries históricas para cada item do orçamento avaliado. O uso de análise estatística não paramétrica foi realizado por ser considerado mais adequado para

uma pesquisa exploratória em que, inicialmente, além da grande diversidade dos municípios, não se conhece uma distribuição de probabilidade para as variáveis envolvidas. Espera-se que, a partir dos resultados obtidos, tenha-se uma referência de comportamento geral e, assim, sugerir um estudo mais detalhado das variáveis relevantes para estudos posteriores.

Os municípios foram categorizados por porte populacional para se avaliar possíveis variações na eficiência da gestão dentre eles. As três categorias definidas foram municípios com até 50 mil habitantes, acima de 50 mil até 250 mil habitantes e acima de 250 mil habitantes. As medianas para os REP de cada porte foram comparadas, para cada item do orçamento, pela análise não paramétrica de *Kruskal-Wallis*, que é equivalente ao teste F na análise de variância (ANOVA) da análise paramétrica com *post-hoc Mann-Whitney* ajustados pela correção de Bonferroni para se detectar diferenças entre as medianas dos grupos, a 5% de significância (Siegel & Castellan Junior, 2017).

De acordo com Machado Jr. e Reis (1997), “as despesas de capital constituem o grupo de despesas com a intenção de adquirir ou constituir bens de capital que contribuirão para a produção ou geração de novos bens e serviços e integrarão o patrimônio público.” Segundo Bezerra Filho (2013) “as despesas de capital contribuem diretamente para a formação ou a aquisição de um bem de capital”.

TABELA 5: DISTRIBUIÇÃO DAS MEDIANAS DE RAZÃO ENTRE A LIQUIDAÇÃO E A DOTAÇÃO INICIAL (REP1) E, PAGAMENTO E LIQUIDAÇÃO (REP2), DE DESPESAS DE CAPITAL, DE ACORDO COM O PORTE DO MUNICÍPIO, NO PERÍODO ORÇAMENTÁRIO DE 2012 A 2016.

Ano Fiscal	Porte do Município	N	REP1 ⁽¹⁾		N	REP2 ⁽²⁾	
			Mediana ⁽³⁾	Valor-P ⁽⁴⁾		Mediana ⁽³⁾	Valor-P ⁽⁴⁾
2012	50.000 hab ou menos	997	0,880	A	997	0,985	A
	50.001 a 250.000 hab	173	0,614	B	173	0,969	B
	Mais de 250.000 hab	61	0,442	C	61	0,977	A
2013	50.000 hab ou menos	995	0,612	A	995	0,981	A
	50.001 a 250.000 hab	174	0,403	B	174	0,980	A
	Mais de 250.000 hab	62	0,351	B	62	0,959	A
2014	50.000 hab ou menos	995	0,669	A	995	0,966	A
	50.001 a 250.000 hab	174	0,389	B	174	0,966	A
	Mais de 250.000 hab	62	0,290	C	62	0,966	A
2015	50.000 hab ou menos	995	0,497	A	995	0,974	A
	50.001 a 250.000 hab	174	0,367	B	174	0,962	B
	Mais de 250.000 hab	62	0,285	B	62	0,908	C
2016	50.000 hab ou menos	995	0,632	A	995	0,982	A
	50.001 a 250.000 hab	174	0,471	B	174	0,965	B
	Mais de 250.000 hab	62	0,320	B	62	0,955	B

Fonte: Dados da Pesquisa, 2019.

Nota: (1) Razão entre a liquidação e a dotação inicial de despesas.

(2) Razão entre o pagamento e a liquidação de despesas.

(3) Medianas seguidas pela mesma letra dentro do mesmo Ano Fiscal não diferem entre si, quanto aos postos, a 5% de significância pelo teste de pares *post-hoc* Mann-Whitney ajustados pela correção de Bonferroni.

(4) Pelo teste não-paramétrico de Kruskal-Wallis para 3 medianas.

Para o REP 1, as despesas de capital apresentaram medianas diferentes por porte populacional, para todos os anos, entre o valor liquidado e a dotação inicial. Assim como na receita de capital, apenas o exercício de 2012, apresentou um REP próximo a 1 (0,880).

Observa-se novamente que, municípios maiores têm mais dificuldade na execução da despesa de capital, tanto quanto verificado na execução da receita.

Para o REP 2, que diz respeito às medianas entre valor liquidado e pago de todos os anos analisados, pode-se inferir que estiveram próximo à eficiência. Supõem-se que o item mais influente nas ações municipais tenha sido o advento da LRF, que coibiu exageros nos registros de inscrições de restos a pagar e fez com que seus gestores equilibrassem, com maior atenção, as emissões de notas de empenho sem recursos correspondentes.

TABELA 6: DISTRIBUIÇÃO DAS MEDIANAS DE RAZÃO ENTRE A LIQUIDAÇÃO E A DOTAÇÃO INICIAL (REP1) E, PAGAMENTO E LIQUIDAÇÃO (REP2), DE DESPESAS DE INVESTIMENTOS, DE ACORDO COM O PORTE DO MUNICÍPIO, NO PERÍODO ORÇAMENTÁRIO DE 2012 A 2016.

Ano Fiscal	Porte do Município	N	REP1 ⁽¹⁾			REP2 ⁽²⁾		
			Mediana ⁽³⁾	Valor-P ⁽⁴⁾	N	Mediana ⁽³⁾	Valor-P ⁽⁴⁾	
2012	50.000 hab ou menos	997	0,855	A		997	0,982	A
	50.001 a 250.000 hab	173	0,578	B	< 0,001	173	0,955	B
	Mais de 250.000 hab	61	0,374	C		61	0,948	B
2013	50.000 hab ou menos	995	0,582	A		995	0,975	A
	50.001 a 250.000 hab	174	0,337	B	< 0,001	174	0,956	B
	Mais de 250.000 hab	62	0,295	B		62	0,928	B
2014	50.000 hab ou menos	995	0,636	A		995	0,954	A
	50.001 a 250.000 hab	174	0,347	B	< 0,001	174	0,939	A
	Mais de 250.000 hab	62	0,243	C		62	0,925	A
2015	50.000 hab ou menos	995	0,454	A		995	0,971	A
	50.001 a 250.000 hab	174	0,313	B	< 0,001	174	0,951	B
	Mais de 250.000 hab	62	0,229	B		62	0,884	C
2016	50.000 hab ou menos	995	0,595	A		995	0,981	A
	50.001 a 250.000 hab	174	0,401	B	< 0,001	174	0,959	B
	Mais de 250.000 hab	62	0,289	B		62	0,943	B

Fonte: Dados da Pesquisa, 2019.

Nota: (1) Razão entre a liquidação e a dotação inicial de despesas.

(2) Razão entre o pagamento e a liquidação de despesas.

(3) Medianas seguidas pela mesma letra dentro do mesmo Ano Fiscal não diferem entre si, quanto aos postos, a 5% de significância pelo teste de pares *post-hoc* Mann-Whitney ajustados pela correção de Bonferroni.

(4) Pelo teste não-paramétrico de Kruskal-Wallis para 3 medianas.

Santolin, Jayme Junior e Reis (2009) identificaram que a capacidade de investimentos dos municípios difere de acordo com o seu porte populacional. Quando os municípios possuem menos que 50.000 habitantes, a sua capacidade de investimentos é mínima. Em contrapartida, os municípios de grande porte populacional, raramente, ultrapassam o limite de gastos impostos por lei. Azevedo (2014), por sua vez, esperava maior imprecisão para a despesa de capital devido à baixa capacidade de investimentos com recursos próprios dos municípios.

No que se refere a esta pesquisa, a análise sobre a eficiência a partir de um índice REP identificou diferença de comportamento em relação à eficiência por porte populacional. Encontramos, ainda, um padrão comum de frustração de receitas de capital e a consequente baixa da execução da despesa. Esperava-se que municípios maiores apresentassem um REP melhor em razão de sua capacidade de contratação de profissionais mais especializados e melhor estrutura administrativa e operacional.

Dessa forma, procurou-se descobrir fatores comuns que impedem os profissionais da gestão pública de medir, analisar e avaliar os processos de elaboração do orçamento em descumprimento ao estabelecido na Lei Complementar nº 101, tanto no que se refere às medidas de frustração da receita quanto ao capítulo que trata do planejamento, o qual define as regras de metodologia adotadas para os instrumentos de planejamento.

Extraiu-se das metodologias citadas na LRF os fatores de continuidade, de finalidade e de controle, considerando que os resultados pretendidos (finalidade) sejam justificados e a evidenciação da consistência (controle) com as premissas e os objetivos da política econômica (continuidade) sejam demonstrados nas metas anuais.

4.3 PERCEPÇÃO DOS RESPONDENTES

Nessa seção serão apresentadas as análises embasadas no questionário aplicado (Apêndice F), cujas informações são divididas em duas etapas: a primeira fase do questionário contém informações pessoais e profissionais que caracterizam o perfil pessoal e profissional do respondente. Na segunda fase do formulário, são abordadas afirmativas sobre o processo orçamentário dos municípios brasileiros, em especial, sobre o orçamento de investimentos.

4.3.1 Perfil dos respondentes

As primeiras oito questões do questionário buscaram identificar o perfil dos respondentes, tanto o pessoal quanto o profissional, permitindo avaliar aspectos que dizem respeito às informações sociodemográficas, qualificação profissional e atuação dos respondentes no processo de planejamento municipal no que tange as Receitas e Despesas de Capital. A Tabela 7 resume, em aspectos numéricos, o perfil desses respondentes.

A maioria dos participantes é do sexo masculino, representando 63,7% dos 270 respondentes. Além disso, 67% atuam de forma direta no processo de planejamento público, ou seja, conseqüentemente na elaboração do orçamento anual. Os outros 21,7% atuam de forma indireta e 11,1% não participam do processo de planejamento municipal.

Apenas 8,1% possuem idade até 30 anos. Sendo que, 63% dos respondentes estão dentro da faixa etária de 31 a 50 anos. Entre 51 a 60 anos representam 24,8% da amostra e apenas 4,1% com idade acima de 61 anos.

TABELA 7: ESTATÍSTICA DESCRITIVA DO PERFIL DOS RESPONDENTES.

Variável	Característica	N	%
Gênero	Feminino	98	36,3
	Masculino	172	63,7
Faixa etária	Até 30 anos	22	8,1
	De 31 a 40 anos	82	30,4
	De 41 a 50 anos	88	32,6
	De 51 a 60 anos	67	24,8
	De 61 a 70 anos	4	1,5
	Acima de 70 anos	7	2,6
Grau de instrução	Ensino Superior Completo	112	41,5
	MBA	114	42,2
	Mestrado/Doutorado	33	12,3
	Outros	11	4,0
Área de formação	Contabilidade	215	79,6
	Administração	22	8,1
	Direito	10	3,7
	Economia	4	1,5
	Outros	19	7,1
Região do país em que atua	Norte	17	6,3
	Nordeste	59	21,9
	Centro Oeste	21	7,8
	Sudeste	133	49,3
	Sul	40	14,8
Atuação no serviço público	Contador Concursado	80	29,6
	Contador Terceirizado	45	16,7
	Gestor Público	46	17,0
	Servidor de Carreira Eletivo	27	10,0
	Cargo Eletivo	6	2,2
	Outros	66	24,5

Fonte: Elaborada pela autora.

Sobre a capacitação técnica dos respondentes, identificou-se que 41,5 % dos respondentes possuem ensino superior completo, além disso, 42,2% possuem especialização MBA, sendo 12,3% com mestrado e doutorado. Os outros 4% da amostra representam os respondentes que possuem apenas ensino fundamental ou ensino médio, técnico em contabilidade ou outro tipo de qualificação.

A responsabilidade e a atribuição pela elaboração do orçamento municipal em 34,1% dos municípios estudados são da competência dos profissionais da Contabilidade, sendo 20% por assessorias externas aos municípios, 17,4% por assessorias internas e gestores das unidades e, por fim, apenas 23,7% dos municípios possuem o orçamento elaborado pelas Secretarias de Planejamento e Administração.

Torna-se relevante frisar que cerca de 54,1% (Apêndice F) dos municípios possuem os orçamentos elaborados pelo setor de contabilidade das prefeituras e assessorias externas. Esse resultado vai de encontro ao estudo de Azevedo e Aquino (2016), no qual os autores identificaram que, de modo geral, o orçamento é proposto de modo centralizado pelo contador que realiza o planejamento como uma rotina operacional de trabalho, havendo pouca participação dos demais setores e órgãos da administração direta e indireta. Além disso, a participação legislativa e da sociedade civil é baixa.

4.3.2 Percepção dos respondentes quanto ao processo de planejamento

As questões 9 e 11 e de 14 a 22 no protocolo da pesquisa, foram agrupadas para análise dos componentes com objetivo de construir fatores que possam identificar as razões para o mesmo padrão de comportamento na elaboração e execução dos investimentos públicos municipais (Tabela 8).

TABELA 8: MATRIZ DE COMPONENTE ROTACIONADA

	Componente		
	1	2	3
Q15	,784	,228	-,078
Q14	,716	,234	-,174
Q17	,683	-,066	,229
Q9	,622	,168	,014
Q11	,613	,029	,129
Q21	,102	,808	-,152
Q22	-,022	,744	-,018
Q20	,194	,545	,205
Q19	,346	,493	,224
Q18	,165	,037	-,781
Q16	,306	,141	,600

Fonte: Dados da Pesquisa, 2019.

Nota: Método de Extração: Análise de Componente Principal.

Método de Rotação: Varimax com Normalização de Kaiser.

As questões 10, 12 e 13 são auxiliares das análises, sendo utilizadas para confrontar, corroborar ou contradizer os resultados da pesquisa. De acordo com o agrupamento gerado a partir do Teste de Análise Fatorial, foi possível construir os fatores apresentados na Figura 2.

Questões Relacionadas	Fatores Analisados	Aparato Legal
15,14,17, 9, 11	Continuidade	Art. 45 da LRF, SICONV- Decreto 6.170/2007, Portaria Interministerial 127/2008 e Planos Municipais de Saúde, Educação e Assistência Social, Convênios, Contratos e congêneres e Plano Plurianual.
21, 22, 20, 19	Finalidade	LRF/2000, Lei Complementar 131/2009, LAI/2011
18, 16	Controle	CF/1988; Lei 4320/64 e LRF/2000

Figura 2: Relação entre os fatores e a legislação pertinente.

Fonte: Elaborada pela autora.

4.3.3 Fator de Continuidade

A Continuidade é uma premissa contábil que garante a operação das atividades em futuro previsível, além da garantia legal – a partir da LRF – de que novos projetos serão incluídos após atendidos àqueles em andamento e contempladas as despesas de conservação do patrimônio líquido. Segundo Teixeira (2014), o processo de planejamento é um processo de análise e decisão que irá nortear as ações individuais e coletivas dos agentes com o foco nos objetivos pré-estabelecidos, sendo, portanto, o pilar para o desenvolvimento das previsões no orçamento.

O **primeiro fator** a ser explorado se refere ao elo entre os documentos central (PPA) e adicionais (Planos de educação, saúde e assistência social), a utilização das ferramentas tecnológicas como o Sistema de Gestão de Convênios e Contratos de Repasse do Governo Federal (SICONV) e ao processo de elaboração do orçamento da despesa.

A partir das questões relacionadas (Q15, Q14, Q17, Q9, Q11) buscou-se compreender se as equipes que elaboram o PPA analisam, revisam e observam as diretrizes contidas no Plano de Governo e, especificamente, os Planos Municipais de Educação, Saúde e Assistência Social, o PPA em execução e os contratos e convênios assinados. Buscou-se, ainda, verificar se no momento de elaboração dos orçamentos municipais utiliza-se ferramentas como o SICONV como base de informação.

Entretanto, observa-se que no questionário há predominância das respostas de “concordo parcialmente” em questões de análise de planos essenciais para a elaboração do planejamento das políticas públicas e sua continuidade. Tal fato pode ser explicado pelo uso de contabilidades internas e externas na elaboração do Orçamento Municipal justificada, ainda, pelas respostas à questão auxiliar 10 na qual 61,1% das respostas apontam pela falta de conhecimento dos secretários municipais e prefeitos como a primeira dificuldade na fixação das despesas de investimentos.

Os resultados nesta pesquisa não corroboram com as expectativas de Bezerra Filho (2013), visto que, “o PPA é a ferramenta de planejamento que visa a solução dos problemas e demandas socioeconômicas previamente diagnosticadas pelo governante”. Portanto, a utilização dessa ferramenta de planejamento público deveria ser consultada constantemente no momento de elaboração do orçamento municipal.

O fator de continuidade envolve, ainda, o uso de ferramentas que possam determinar se é possível a inclusão de novos projetos e a avaliação dos projetos em andamento. Dessa forma, avaliamos, na Questão 11, a percepção dos respondentes sobre a utilização do SICONV. A pesquisa demonstrou que 48,9% dos respondentes

“concordam parcialmente” que a tecnologia desenvolvida pelo Governo Federal atua de forma eficaz no processo de informação. Destaca-se, aqui, as questões auxiliares 12 e 13, as quais buscavam saber sobre a existência de um sistema similar ao SICONV em âmbito estadual e, em consequência, se a ferramenta seria útil para a elaboração do planejamento orçamentário. A análise das Questões 11 (Governo Federal) e 13 (Governo Estadual) mostraram que, respectivamente, 48,9% e 38,9% dos respondentes “concordam parcialmente” que os sistemas do Governo Federal e Estaduais são eficazes no auxílio na elaboração dos instrumentos de planejamento.

É importante frisar, que quando ferramentas colocadas à disposição dos gestores públicos, como o SICONV, não são apontadas na pesquisa como eficientes e úteis, é algo que merece maior discussão por estudiosos, visto que foram ferramentas criadas com o objetivo de “promover o encontro de todos os atores envolvidos no processo de transferências voluntárias, oferecendo à sociedade transparência e controle social dos recursos públicos” (Portal dos Convênios², 2008).

Nessa concepção de que construir sistemas informatizados promove “o encontro de todos os atores envolvidos”, buscou-se uma melhor interpretação dos dados da entrevista sobre o conhecimento dos entrevistados em relação aos sistemas de convênios estaduais. Dessa forma, na Questão 12 pergunta-se: o Estado em que atua possui sistema de gestão de convênios similar ao SICONV? Nas respostas, 54,4% disseram “Sim”, 19,6% disseram “Não Sei” e 25,9% disseram “Não”.

Dos entrevistados que disseram “Não”, chama a atenção o número de profissionais que atuam diretamente no planejamento e que desconhecem tais

² Disponível em:

http://www.planejamento.gov.br/apresentacoes/2008/081110_apre_convencios_sp_rogerio_santanna.pdf/view

sistemas em seus Estados: cinco atuam de forma Direta-Fiscalizadora (7,14%); 23 de forma Direta-Planejador/Analista (32,86%); 27 Direta-Planejador/Executor (38,57%). De acordo com os dados obtidos, não é possível inferir se isso é um problema regional: seis trabalham no Centro-Oeste (8,57%); 17 no Nordeste (24,29%); cinco no Norte (7,14%); 31 no Sudeste (44,29%) e 11 no Sul (15,71%).

Quanto às respostas “Não Sei”, no percentual de 19,6% dos respondentes, encontram-se 42 com formação em contabilidade (79,25%), cinco em Administração (9,43%) e seis em áreas diversas (11,32%). Relacionando-se as Questões 12 e 7, é possível identificar profissionais que atuam diretamente no planejamento desconhecendo se há ferramenta para gestão de convênios em seu Estado de atuação: 4 Direta-Fiscalizadora (7,55%); 13 Direta-Planejador/Analista (24,53%); 13 Direta-Planejador/Executor (24,53%).

Talvez se explique a realidade desse fator com a resposta à questão 8, que atribui às contabilidades a elaboração dos orçamentos municipais. Pode-se inferir que as ferramentas utilizadas pelo contador são os Planos de Contas, o estudo da Matriz de Saldos Contábeis, lembrando que os contadores são coadjuvantes do processo de planejamento e não atores.

Azevedo (2014) constatou ausência de planejamento dos Orçamentos dos municípios brasileiros, mesmo sendo um instrumento de ordem constitucional e apesar de ações desenvolvidas pelo Governo Federal com o intuito de reduzir esses problemas como a criação do SICONV.

Além disso, Silva (2002) ainda afirma que o fortalecimento dos sistemas informatizados do Governo é uma medida de importância imensurável no contexto de controle dos recursos públicos. Os controles formais, antes exercidos por normas e procedimentos escritos, agora passam a ser padronizados nos sistemas

informatizados, tornando-se arma poderosa no acompanhamento dos resultados (Silva, 2002).

Para fins desta discussão, a continuidade – como fator que prima pelos objetivos da política econômica de investimentos – teve como elementos de verificação a inobservância dos planos de gestão pública (PPA, PME e PMS) além da ineficácia do uso dos sistemas de gestão federal e estaduais. Assim, há um fator de descontinuidade do processo de planejamento das políticas públicas, desequilibrando a informação econômica e social.

4.3.4 Fator de Finalidade

O **segundo fator** se relaciona à tomada de decisão eficiente e envolve, dessa forma, o processo de “presidir a ação individual ou coletiva sociais na procura da solução dos problemas aproveitando as possibilidades com eficiência, eficácia e constância” (Teixeira, 2014, p. 17).

Para Bezerra Filho (2013, p. 15) citando Baracho (2000) a ineficiência ocorre:

“quando o resultado do trabalho não tem finalidade, quando se produziu excedentes ou déficits de produtos ou serviços; quando, com um aumento de recursos não se obtêm as melhorias esperadas; quando, manter determinados recursos em termos relativos, diminui a qualidade dos serviços prestados ou dos produtos obtidos (Bezerra Filho, 2013, p. 15 *apud* Baracho, 2000, p. 141).”

A finalidade dos projetos públicos e os benefícios advindos do processo legal, democrático e normativo para elaboração do planejamento obtiveram resultados que merecem uma análise cuidadosa em relação às suas consequências para a sociedade. Para uma melhor discussão sobre o tema, a Figura 3 apresenta os resultados da pesquisa.

Esperava-se um percentual maior de respostas “Concordo Totalmente” nas Questões 19 a 22 por tratar-se do aspecto de congruência com os interesses dos mandados eletivos sempre alicerçados no princípio básico “do povo, pelo povo e para o povo”.

Questão	Avaliação	Resultados
19	Gestores tomam decisões de investimentos em observância às prioridades, demandas e projetos da sociedade.	47% CP 16,3% DP 22,2% CT 7,00% DT 7,5%NC/ND
20	Os gestores municipais ao serem contemplados com recursos de convênios, emendas parlamentares, doações, etc. que acarretam em desperdício de bens públicos e contrapartidas vultosas recusam ou devolvem os recursos.	30% CP 21,1% DT 19,3% DP 16,7% CT
21	A elaboração dos Planos Plurianuais e Orçamentos Anuais contam com a participação da sociedade civil através de audiências públicas.	36,3% CP 32,2% CT 15,2% DT 11,1%DP 5,2%NC/ND
22	O Poder Legislativo do meu município é atuante na discussão das políticas públicas Municipais e discute com a sociedade a votação do PPA e Orçamento.	27,8% CP 31,5% DT 20,4% DP 10,7%CT 9,6% NC/ND

Figura 3: Resultado das questões relacionadas ao fator finalidade

Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

Nota: Concordo parcialmente (CP); Concordo totalmente (CT); Discordo parcialmente (DP); Discordo totalmente (DT), Nem concordo, nem discordo (NC/ND).

Nas Questões 19 e 20 não se observa, por exemplo, se a política pública em pauta poderá ser realmente implementada e/ou se ela é necessária à comunidade a que está sendo dirigida.

Nesse sentido, as respostas apresentadas nas Questões 21 e 22 mostram o estímulo à adoção de más decisões de gestão quando apenas 10,7% dos respondentes dizem que o Poder Legislativo é atuante e 32,2% dizem concordar totalmente que a sociedade civil participa das audiências públicas nas quais se discute o planejamento das políticas públicas.

Destaca-se, aqui, o conteúdo das respostas da questão auxiliar 10, que teve o intuito de averiguar quais as principais dificuldades para fixação das despesas de

capital, a saber: 61,1% responderam que é o pouco ou nenhum conhecimento dos secretários municipais e prefeitos na elaboração e gestão de projetos; 31,9% disseram ser a pouca participação da sociedade civil; 22,2% acreditam na demora nas liberações de licenças e autorizações de emendas parlamentares; 20% alegaram a qualidade dos projetos de engenharia. As demais respostas – como convênios não concluídos, pouco recurso da União e Estados, falta de planejamento, emendas parlamentares indefinidas – atingiram percentuais de 0,4% do total.

Identifica-se, neste estudo, que embora haja assimetria da informação para a correta escolha das demandas públicas gerando um fator de ausência de finalidade, há simetria informacional nos valores que decidem as políticas públicas. Dito de outra forma, o comportamento dos representantes do povo e da sociedade gera informação para decidir por más políticas de gestão de investimentos.

4.3.5 Fator de Controle

No ato de planejar as políticas públicas há dois fatores determinantes que correspondem à responsabilidade e à transparência com a coisa pública, quais sejam: (i) a continuidade das políticas, seja na conclusão de um ato administrativo oneroso ou não, quer seja na sua conseqüente manutenção; e (ii) a finalidade pela qual se decidiu alocar recursos públicos a uma determinada política. Tais fatores envolvem, tanto no princípio, no meio e no fim das decisões dos planejadores, o ato de controlá-los.

O terceiro fator estudado se refere à análise das Questões 18 e 16 do protocolo da pesquisa. A Questão 16 envolve o controle do planejamento da receita orçamentária de capital e *superávit* do orçamento corrente, em que apenas os

contratos e convênios firmados ou já confirmados e em processo de finalização são contemplados. A Questão 18 corresponde ao controle do planejamento da despesa de capital quanto à superestimação orçamentária para uso em créditos adicionais (suplementação).

As duas apresentaram um mesmo perfil comportamental no que diz respeito aos controles do planejamento da receita e aos controles do planejamento da despesa. Ao avaliar no quesito 18 como se decide, no processo de planejamento, as margens aceitáveis no orçamento para abertura de crédito adicional do tipo suplementação, a distribuição da percepção de “Concordo Parcialmente” e “Discordo Totalmente” ficaram muito próximas no aspecto percentual, não havendo diferença significativa: 30% concordam parcialmente e 31,1% discordam totalmente.

Importante destacar que na percepção dos respondentes há uma discordância parcial de 18,1% e uma concordância total de 10,7%. O resultado encontrado nessa questão, em específico, sugere fragmentação nas opiniões e encontra no planejamento da receita de capital (Q16) um perfil de comportamento que sugere a ineficiência da orçamentação quando 45,6% dos entrevistados concordam parcialmente que a estimativa da receita de capital contempla apenas os contratos, convênios e congêneres, o que explica a ineficiência encontrada no REP 1 do valor executado e planejado da receita

Cavichioli *et al.* (2018) pesquisaram os determinantes para abertura de créditos adicionais em alguns municípios paranaenses. Como resultado do indicador de despesas com investimento, o estudo indicou que quanto maior o valor gasto dos investimentos em relação à receita corrente líquida arrecadada menor será o valor dos créditos adicionais abertos. Almeida (2013) constatou que o Governo Federal brasileiro possui o hábito de aprovar um orçamento de investimento acima da

capacidade de execução do ente público, de modo que, posteriormente, possam acomodar as emendas dos deputados e senadores. Além disso, a inscrição em restos a pagar na execução do investimento público também auxilia na diferença entre os valores planejados, ou seja, autorizados para investimentos público no ano e os valores realmente executados. Como afirmado pelo autor, esses fatores diminuem a relevância do orçamento público como instrumento de explicação do comportamento das despesas de capital.

Vê-se na análise da REP que há um padrão de comportamento em todos os municípios brasileiros quanto à ineficiência da execução do planejamento de investimentos. Dos cinco anos analisados, nenhum dos períodos analisados por porte populacional obtiveram índices que sugerem o aproveitamento de possibilidades de execução do que se supunha planejado.

O resultado desta pesquisa demonstra que os fatores em que se baseiam um bom planejamento de políticas públicas determinando sua continuidade (conclusão e manutenção), a finalidade da política pretendida e o controle dos processos envolvidos são, na verdade, aplicados nas suas características antagônicas: a descontinuidade, a ausência de finalidade e o descontrole.

Capítulo 5

5 RECOMENDAÇÕES

Dentre as recomendações advindas das contribuições pretendidas por este estudo está a de auxiliar no processo de busca da informação gerencial para a fixação das despesas de capital.

Desde o advento da Lei Complementar nº 101/2000 fala-se muito sobre planejamento. Entretanto, a realidade é que nenhum município brasileiro apresenta uma estrutura administrativa capaz de promover um planejamento eficiente. Percebe-se a dependência de transferências de capital por parte do governo federal e estadual para investimentos e a dependência dos municípios em relação à receita estadual e federal.

Assim, quanto à possibilidade de liberação de recursos de capital, as questões que se levantam no registro de um projeto estão relacionadas às condições de se estar cadastrado no PPA e possuir dotação orçamentária. Tais condições deveriam ser meras constatações de que as ações – que derivam da decisão de estarem cadastradas no PPA e no Orçamento – foram observadas previamente. Isso contribuiria para evitar o elevado nível de desperdício e descaso com os recursos públicos, além de promover a alocação correta do recurso na unidade administrativa específica, com o intuito de permitir uma análise do custo das unidades administrativas de forma confiável.

Para estabelecer critérios de investimento no poder público, na grande maioria das vezes exclui-se a ideia de competição de mercado, do retorno do

investimento, da diversificação de produtos, dos clientes e muitos outros critérios importantes para o processo produtivo.

Entretanto, a análise de competição de mercado, por exemplo, precisa ser construída pelo Poder Público sob a ótica da terceirização, da união de interesses entre os municípios (consórcios), culminando em uma análise de investimento mais adequada para o setor público.

Porém, considerando que os municípios brasileiros, em sua grande maioria não têm, em seus quadros de carreira, gerentes de produção, gerentes de projetos, gerentes de processos, engenheiros, controladores (concursados), contadores (concursados), advogados (concursados), ou seja, não contam com uma estrutura de gestão capaz de analisar, planejar, realizar e construir com base no profissionalismo e construção de competências exigidas, a execução orçamentária fica comprometida.

Os governos federal, estaduais e distrital com melhores estruturas, devem começar a elaborar as perguntas corretas no momento em que os projetos de investimentos forem solicitados, no momento em que os deputados apresentam suas emendas parlamentares, no momento de registros nos sistemas de convênios de cada poder, quais sejam: (1) de qual planejamento estamos falando?; (2) qual sistema de custos será implantado?; e (3) qual controle patrimonial será estabelecido?

Ressalta-se que as despesas correntes são consequência da manutenção de investimentos realizados e, assim, pode-se dividir a análise de liberação de recursos de investimentos em dois grupos: análise externa e análise interna.

A análise externa busca considerar a demanda local e/ou regional; as necessidades de melhorias da infraestrutura comercial e industrial para recepcionar o projeto; o aumento da desigualdade social; o aumento dos custos para manutenção de garantias básicas (saúde, educação e assistência social); as negociações com órgãos federais e estaduais e Poderes Legislativo e Judiciário;

Por sua vez, a análise interna considera a administração centralizada ou descentralizada para a execução do projeto; a capacidade de profissionais envolvidos qualitativa e quantitativamente para execução e fiscalização administrativa, social, técnica e tributária; a necessidade de Concurso Público ou Processo Seletivo; a necessidade de alterações na Estrutura Administrativa e Planos de Carreira; a capacidade física (local, equipamentos, materiais, armazenagem *etc.*)

Pelo exposto, este estudo tem o intuito de mobilizar os municípios no sentido de eles não se considerarem entes federativos de poder, mas empresas que precisam aprender a pensar seu negócio. No Apêndice E desta dissertação, apresenta-se a proposta de um modelo para levantamento de dados para planejamento do orçamento de despesas de capital, sugerindo que deveria ser incluído no SICONV e/ou nos sistemas de captação de recursos de capital dos Governos Estaduais, direcionando o Município a solicitar recursos mediante uma real necessidade e uma prévia estrutura para receber o recurso solicitado. Esse modelo pode auxiliar os processos de prévios de liberação de recursos de investimentos ou de aquisição de produtos de investimentos pelos governos.

Sugere-se, ainda, uma agenda similar à agenda de Precatórios, sendo incluídos no orçamento seguinte aqueles projetos inscritos até 30 de junho. Dessa forma, apenas projetos pré-aprovados nos sistemas de registros de transferências de capital (como o SICONV) seriam incluídos nos orçamentos municipais,

possibilitando aos gestores melhor integridade do planejamento dos recursos públicos.

Capítulo 6

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta dissertação teve como objetivo principal analisar a avaliação do planejamento orçamentário dos investimentos dos municípios brasileiros, levando-se em consideração se os fatores apontados em estudos anteriores são a real causa dos problemas de investimentos municipais. Para tanto, foram utilizados dados orçamentários e contábeis municipais sobre os investimentos, além das percepções dos profissionais que atuam na administração pública.

Nesse contexto, destaca-se que nos últimos 19 anos, o advento da Lei Complementar nº 101/2000 e a criação de grupos técnicos culminou, no ano de 2008, em publicações de Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, com o objetivo de promover mudanças na Contabilidade Pública no Brasil.

Todas as discussões abordadas neste trabalho vêm responder questões relativas ao processo de planejamento das políticas públicas de investimentos visando a interpretar os dados de planejamento e execução, analisar a percepção dos atores envolvidos e compreender os fatores que determinam a forma como se planeja as políticas públicas municipais.

Buscou-se analisar, através do indicador REP, se há um comportamento padrão de superestimar as despesas de investimento nos municípios identificando a eficiência ou ineficiência da base das transações públicas (investimentos) que resultam em receitas, despesas, custos, *superávit* ou *déficit*. Os resultados possibilitaram identificar a ineficiência do planejamento das receitas e despesas de

capital em todas as regiões do Brasil no período de 2012 a 2016 que confirma estudos anteriores.

Ademais, este trabalho teve como intuito, ainda, identificar fatores que possam auxiliar nas discussões de mudança no processo de planejamento municipal e, dentro dessas análises, foi possível perceber que há uma lacuna a ser esclarecida no trabalho dos contadores públicos municipais, visto que os resultados apontaram uma atuação direta do contador como elaborador de planejamento e uma análise ainda incipiente dos Planos Municipais obrigatórios.

Há que se destacar a importância da informação contábil, inclusive quando nos valem os conceitos da Estrutura Conceitual e das exigências quanto à elaboração do Relatório Contábil de Propósito Geral (RCPG) e da sua responsabilidade em relação à tomada de decisão dos gestores e a informação contábil aos principais usuários, isto é, a sociedade.

Neste trabalho, pode-se verificar com significância estatística, que aos contadores municipais tem-se atribuído algumas atividades que não lhes permite atuar como gestores da informação patrimonial, que é o objeto central de estudo da contabilidade pública.

Pergunta-se: cabe ao contador público elaborar instrumentos de planejamento ou ser ele um meio de informação eficaz e confiável para o processo? É certo que, todos os grupos envolvidos na Convergência Internacional de Contabilidade aplicada ao Setor Público conhecem, no âmago, que regime de competência necessita de planejamento em razão da simultaneidade de confrontação.

Um exemplo disso é a capacidade do Contador em responder ao gestor público e à sociedade como satisfazer as necessidades de financiamento futuro de

políticas públicas mediante a aplicação do regime de competência para as transações tributárias. Não havendo conhecimento por parte do gestor público (Secretário de Fazenda, por exemplo) da sua atuação, pode um contador fazer os registros contábeis por competência e auxiliar no processo de planejamento da receita?

Na seção dos resultados expusemos os fatores observados nesta pesquisa e demonstramos que: (i) na sua totalidade há concordância parcial quanto a questões centrais (e primordiais) de Administração e de Planejamento. Como falar de mutações do patrimônio, gestão de ativos e passivos que geram benefícios econômicos e sociais aos cidadãos quando (ii) identificamos que o planejamento dos investimentos públicos nos municípios é realizado, na maior parte, por contadores; (iii) que há grande desconhecimento dos gestores públicos em relação à fixação de suas despesas; (iv) que não há análise por parte dos gestores dos Planos Municipais de Educação, Saúde, Assistência Social e do próprio PPA sendo essas, as fontes mais importantes e fidedignas para a contabilização de custos, para a identificação dos benefícios que um projeto ou atividade gera à sociedade; (v) que os sistemas de informação de convênios são despreparados e subutilizados no processo de informação de elaboração de políticas públicas; (vi) que as despesas são fixadas sem o conhecimento prévio da receita; e (vii) que há forte indício de manipulação dos dados de suplementação para enfrentar as incertezas da falta de planejamento e, talvez, pior, há a herança de se replicar esse comportamento, devido à atuação incipiente do ensino dos estudos contábeis e planejamento?

Somos levados ao questionamento anterior, uma vez que a evidência de respostas parciais é genérica. Mais de 60% dos respondentes declararam a falta de conhecimento de gestores e o contraste expressado nas questões que envolvem a

tomada de decisão. Isso demonstra um processo de frustração que pode ser agravado por mais e mais textos e normas legais, penalizando profissionais que estão gastando seu tempo e energia sem nenhuma eficácia.

Qual a medida de garantia de eficácia de ordens formais (relatórios SIOPS, SIOPE, SICONFI etc.) sem oferecer conhecimento e educação adequados à percepção dos munícipes, dos gestores públicos, dos controladores e dos contadores quanto à importância daquela informação?

Quanto custa à sociedade a discussão e a emissão de normas sobre empregar sistemas de informação que possibilitem a adoção do regime de competência diante do cenário do desconhecimento básico de planejamento?

Contudo, como resolver o problema inicial do planejamento e da informação eficaz ao público e desenvolver ao mesmo tempo um processo contábil confiável para que possamos escapar de leis e normas ineficazes e, ainda, com capacidade de punir os profissionais da contabilidade que não possuem a contraprestação de recursos humanos, financeiros, orçamentários e de conhecimento de gestão para que seu trabalho seja o de gerar informações patrimoniais que alcancem de fato os usuários da informação?

Neste estudo, apresentou-se uma recomendação a ser aplicada nos sistemas de gestão de convênios – o Controle de Informação Gerencial de Despesas de Capital (CIGDESC) – com o objetivo de contribuir com a etapa de análise e planejamento das demandas e, também, possibilitando ao gestor o entendimento de atividades estratégicas e eficientes a serem ofertadas à sociedade. É necessário que o gestor público tenha a capacidade de administrar, entendendo que não existem planejamentos prioritários no setor público, mas sim, demandas de projetos

públicos que, quando planejados, diminuem o desperdício e os riscos de urgências e emergências.

Uma possibilidade otimista em relação ao planejamento orçamentário pode ser vislumbrada a partir da aprovação da Emenda Constitucional n. 100, de 26 de julho de 2019, que altera os artigos 165 e 166 da CF, tornando obrigatória a execução da programação orçamentária a partir das emendas de bancada de parlamentares dos Estados ou do Distrito Federal. Em seu *blog* no Estadão, Pascoal (2019) acredita que, apesar de o caráter impositivo, pode haver ganhos em relação à efetividade, visto que as receitas e despesas passarão a ser estimadas e fixadas de maneira mais precisa e cautelosa. Além disso, o uso do orçamento “como instrumento de barganhas político-partidárias e sem critérios técnicos” tende a diminuir.

Porém, há ainda que se pensar no processo de convergência da contabilidade pública, lembrando que o instrumento principal para a distribuição dos recursos públicos é o processo de planejamento, levando-se em consideração que é a partir dele que deriva grande parte dos lançamentos por competência no setor público – fora isso, há apenas execução orçamentária.

REFERÊNCIAS

- Afonso, José R.; Junqueira, Gabriel. (2009). Investimento público no Brasil é mais municipal que federal. *Revista de Administração Municipal*, 55(272),18-25.
- Almeida, Mansueto. (2013). *O paradoxo do investimento público no Brasil*. In: Parcerias Público-Privadas: experiências, desafios e propostas. Orgs: Gesner Oliveira, Luiz Chrysostomo de Oliveira Filho. 1ª Ed.- Rio de Janeiro: LTC.
- Alves, Marco Antônio; Pederiva, João Henrique. (2016). *O processo orçamentário federal e a execução das despesas em dezembro: estratégia de planejamento orçamentário?* Orçamento em Discussão n. 25, Senado Federal, Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle.
- Alves, Maria Fernanda Colaço; Sodré, Antônio Carlos de Azevedo. (2007). *Transferências Intergovernamentais Voluntárias: Relação entre Emendas Parlamentares e Corrupção Municipal no Brasil*. Controladoria Geral da União.
- Aquino, André Carlo Busanelli de; Azevedo, Ricardo Rocha de. (2015). O “ir” realismo orçamentário nos municípios brasileiros. *Business & Management Review*, 5(1).
- Azevedo, Ricardo Rocha de. (2013). *Imprecisão na Estimação Orçamentária dos Municípios Brasileiros*. Dissertação (Mestrado) – USP, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto.
- Azevedo, Ricardo Rocha de. (2016). *Resistências ao planejamento de programas e a lógica orçamentária dominante em municípios*. Tese (Doutorado em Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade), Ribeirão Preto.
- Azevedo, Ricardo Rocha de; Aquino, André Carlos Busanelli de. (2016). O planejamento em municípios de pequeno porte em São Paulo. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 10(26), 63-76.
- Bezerra Filho, João Eudes. (2013). *Orçamento Aplicado ao Setor Público: abordagem simples e objetiva*. 2. ed. São Paulo: Atlas.
- Bezerra Filho, João Eudes. (2014). *Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Abordagem Simples e Objetiva*. 1 ed. São Paulo: Atlas.
- Brasil. (1964). Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. *Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal*. Recuperado em 09 julho, 2016, http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm.
- Brasil. (1986). *Decreto nº 93.872*, 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a

legislação pertinente e dá outras providências. Recuperado em 08 junho, 2016, http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D93872.htm.

Brasil. (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2015. 491 p. Recuperado em 09 junho, 2016, http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/509178/CF_Livro_EC_88_2015.pdf?sequence=1.

Brasil. (2000). *Lei Complementar nº 101*, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Recuperado em 20 maio, 2017, http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm.

Brasil. (2008). *Portaria nº 184*, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Recuperado em 17 maio, 2017, <http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=26/08/2008&jornal=1&pagina=24&totalArquivos=100>.

Brasil. (2012). Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de Demonstrativos Fiscais – MCASP*. 5 Ed. (Válido para 2013). Recuperado em 28 agosto, 2017, www.tesouro.fazenda.gov.br/legislação/leg_contabilidade.asp.

Brasil. (2014). *Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da república do exercício de 2014*. Recuperado em 11 julho, 2017, portal.tcu.gov.br/contas/contas-do-governo-da-republica.

Brasil. (2019). *Emenda Constitucional n. 100*, de 26 de junho de 2019. Recuperado em 26 setembro, 2019, http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc100.htm.

Bresser-Pereira, L. C; Spink, P. K. (2005). *Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial*. Tradução: Carolina Andrade. 6. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV.

Cabral, K. F. D.; Batista, R. S.; Ferreira, M. A. M.; Cerqueira, F. R. (2016). Análise da Eficiência na Atenção Primária à Saúde sob a Ótica dos Profissionais da Área. *Revista de Gestão em Sistemas de Saúde*, v. 5, n. 2, p. 71-83, 2016. Recuperado em 4 setembro, 2019, <http://dx.doi.org/10.5585/rgss.v5i2.263>.

Carvalho Filho, José dos Santos. (2006). *Manual de Direito Administrativo*. 15 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris.

Correio, J. S. B.; Correio, F. M. A. (2019). Gastos Públicos e Potencial da Qualidade da Educação em Minas Gerais: Uma Análise de 2006 a 2010. *Administração Pública e Gestão Social*, v. 11, n. 3, p. 1-21. Recuperado em 4 setembro, 2019, <http://dx.doi.org/10.21118/apgs.v11i3.5236>.

- Cavichioli, D.; Santos, K. P.; Toigo, L. A.; Fiirst, C. (2018). Determinantes para abertura de créditos adicionais: um estudo com municípios paraenses. *Revista de Informação Contábil*, v. 12, n. 2, p. 47-63. Recuperado em 9 setembro, 2019, <https://periódicos.ufpe.br>.
- Diamond, J.; Khemani, P. (2006). Introducing Financial Management Information Systems in Developing Countries. *OECD Journal on Budgeting*, 5(3), 97-132.
- Fabiano, Maria Lucia Alves. (2015). A importância do investimento e do planejamento em infraestrutura de transportes. *Revista de Economia Mackenzie*, 11(3).
- Feitosa, Anny Kariny; Oliveira, Fabiana Helcias. (2016). Controle do orçamento público municipal. *A Economia em Revista- AERE*, 21(2), 49-60.
- Firmino, R. G.; Leite Filho, P. A. M. (2018). Eficiência na Aplicação dos Recursos Públicos da Educação Básica. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 23(1), 28-49.
- Frey, M. R.; Marcuzzo, J. L.; Oliveira, C. (2008). O Balanço Social Como Ferramenta de Transparência para o Setor Público Municipal. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, 4(2), 75-92.
- Germano, Marcos Augusto. (2014). *Emendas parlamentares ao orçamento do município de São Paulo e suas implicações*. Monografia (Pós-Graduação Lato Sensu em Gestão e Políticas Públicas) – Fundação Escola de Sociologia e Política de São Paulo.
- Gonçalves, Luciano Gomes; Funchal, Bruno; Bezerra Filho, João Eudes. (2017). A influência dos ciclos políticos nos investimentos públicos em infraestrutura: um estudo nos estados brasileiros no período de 2003 a 2014. *Revista de Administração Pública*, 51(4), 462-481.
- Jubran, Aparecido Jorge. (2006). *Modelo de análise de eficiência na administração pública: estudo aplicado às prefeituras brasileiras usando a análise envoltória de dados*. Tese (Doutorado em Sistemas Eletrônicos) – Escola Politécnica, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006. Recuperado em 9 setembro, 2019, teses.usp.br/teses/disponiveis/3/3142/tde-13122006-180402/pt-br.php.
- Machado, Anderson de Farias; Estevam, Dimas de Oliveira (2008). Lei de Responsabilidade Fiscal: estudo sobre os efeitos nas contas públicas do município de Criciúma. In: *Anais do II Encontro de Economia Catarinense*. Chapecó, SC.
- Machado Jr., J. Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. (1997). *A Lei 4320 comentada*. Rio de Janeiro: Ibmam.
- Matias, A. B.; Quaglio, G. M.; Oliveira, B. G.; Lima, J. P. R.; Bertolin, R. V. (2018). Níveis de Gastos e Eficiência Pública em Educação: Um Estudo de Municípios

Paulistas utilizando Análise Envoltória de Dados. *Revista de Administração da UFSM*, 11(4), 902-918.

Matias-Pereira, J. *Manual de Gestão Pública contemporânea*. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

Matos, P. R. F. (2017). Análise do Impacto das Fontes Alternativas de Financiamento na Eficiência e na Produtividade dos Entes Federativos Subnacionais no Brasil Após a Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista de Administração Pública*, 51(4), 482-508.

Mingoti, Sueli Aparecida. (2005). *Análise de Dados Através de Métodos de Estatística Multivariada: uma Abordagem Aplicada*. Belo Horizonte: Editora UFMG.

Nakaguma, Marcos Yamada; Bender, Siegfried. (2006). A emenda da reeleição e a Lei de Responsabilidade Fiscal: impactos sobre ciclos políticos e performance fiscal dos Estados (1986-2002). *Economia aplicada*, 10(3), 377-397.

Orair, R. (2016). *Investimento Público no Brasil: trajetória e relações com o regime fiscal*. Brasília: IPEA. Texto para Discussão, n. 2.215.

Osborne, David; Gaebler, Ted. (1998). *Reinventando o Governo: Como o espírito empreendedor está transformando o setor público*. Tradução de Sérgio Fernando Guarischi Bath e Ewandro Magalhães Jr. 10 ed. Goiás: MH Comunicação.

Pascoal, Valdeci. (2019). *Um novo orçamento público?* Estadão. 23 jul. 2019. Recuperado em 25 setembro, 2019, <https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/um-novo-orcamento-publico/>.

Peña, Carlos Rossano. Um modelo da avaliação da eficiência na Administração Pública através do método análise envoltória dos dados. *RAC*, Curitiba, 12(1), 83-106. Recuperado em 29 agosto, 2019, <https://scielo.br/scielo.php>.

Portulhak, H.; Raffaelli, S. C. D.; Scarpin, J. E. (2018). A Eficiência da Aplicação de Recursos Voltada à Saúde Pública nos Municípios Brasileiros. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 21(1), 21-39. Recuperado em 4 setembro, 2019, http://dx.doi.org/10.21714/1984-3925_2018v21n1a2.

Prieto, M. F.; Guerra, M. (2018). Avaliação na Saúde Pública: Um Olhar sobre o Desempenho dos Municípios Brasileiros na Subfunção Atenção Básica à Saúde. *Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde*, 15(2), 13-31. Recuperado em 4 setembro, 2019, <http://dx.doi.org/10.21450/rahis.v15i2.4706>.

Regazzi, A. J. (2007). *Curso de Iniciação à Estatística*. Viçosa: Universidade Federal de Viçosa.

Rezende, Fernando; Cunha, Armando. (2014). *O orçamento dos brasileiros: por que ele não desperta maior interesse?* Rio de Janeiro: FGV Projetos. Recuperado

em 29 agosto, 2019,
<https://fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/orçamentodosbrasileiros.pdf>.

- Santolin, Roberto; Jayme Junior, Frederico Gonzaga; Reis, Júlio César dos. (2009). Lei de Responsabilidade Fiscal e implicações na despesa de pessoal e de investimento nos municípios mineiros: um estudo com dados em painel dinâmico. *Estudos Econômicos*, 39(4), 895-923.
- Santos, R. R. D.; Rover, S. (2019). Influência da Governança Pública na Eficiência da Alocação dos Recursos Públicos. *Revista de Administração Pública*, 53(4), 732-752. Recuperado em 4 setembro, 2019, <http://dx.doi.org/10.1590/0034-761220180084>.
- Santos, Thayse; Silva, Maurício Corrêa da. (2017). O Uso de Indicadores como Ferramenta de Análise Orçamentária no Setor Público: O Ranking das Despesas de Investimentos dos Municípios Norte-Rio-Grandenses. *Revista de Administração e Contabilidade da FAT*, 6(3), 51-68.
- Siegel, S; Castellan Junior, N. J. (2017). *Estatística não-paramétrica para ciências do comportamento*. 2. ed. Amazon: Artmed.
- Silva, C. R. M.; Crisóstomo, V. L. (2019). Gestão Fiscal, Eficiência da Gestão Pública e Desenvolvimento Socioeconômico dos Municípios Cearenses. *Revista de Administração Pública*, 53(4), 791-801. Recuperado em 4 setembro, 2019, <http://dx.doi.org/10.1590/0034-761220180234>.
- Silva, Francisco Carlos da Cruz. (2002). Controle Social: Reformando a Administração Para a Sociedade. In: *Perspectivas para o Controle Social e a Transparência da Administração Pública*. Brasília: Tribunal de Contas da União, Instituto Serzedello Corrêa.
- Silva, H. M. N. G.; Pedelhes, M. O.; Costa, A. J. B. (2018). A Eficiência dos Gastos dos Programas de Segurança Alimentar: O Caso dos Restaurantes Comunitários do Distrito Federal. *Revista de Administração IMED*, 8(2), 39-60. Recuperado em 4 setembro, 2019, <https://doi.org/10.18256/2237-7956.2018.v8i2.2540>.
- Silva, José Afonso da. (2006). *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 27. ed. São Paulo: Malheiros.
- Silva, Maurício Corrêa da et al. (2017). Despesas de Capital do Governo Federal: análises na percepção esperada pelo contribuinte/usuário. *Revista Razão Contábil & Finanças*, 78(2), 11-36.
- Teixeira, Alex Fabiane. (2014). *Gestão de Recursos*. Brasília: Escola Nacional de Administração Pública- ENAP.
- Vignoli, Francisco Humberto. (2004). *Economia do Setor Público*. Orgs. Ciro Biderman e Paulo Arvate. 6 Tiragem. Rio de Janeiro: Elsevier.

APÊNDICE A – RECEITAS - INDICADOR DE GESTÃO

		2012	2013	2014	2015	2016
RECEITAS (EXCETO INTRA-ORÇAMENTÁRIAS) (I)	Linha superior	1,018	0,979	0,932	0,924	0,979
	Linha inferior	0,998	0,956	0,897	0,906	0,960
	Linha Mediana	1,009	0,966	0,912	0,916	0,969
RECEITAS CORRENTES	Linha superior	1,019	0,992	0,990	0,956	1,005
	Linha inferior	1,005	0,979	0,971	0,943	0,994
	Linha Mediana	1,012	0,986	0,980	0,950	1,000
RECEITAS DE CAPITAL	Linha superior	0,944	0,667	0,862	0,479	0,584
	Linha inferior	0,758	0,531	0,786	0,384	0,479
	Linha Mediana	0,846	0,586	0,826	0,442	0,539
OPERAÇÕES DE CRÉDITO	Linha superior	0,000	0,000	0,192	0,000	0,135
	Linha inferior	0,000	0,000	0,115	0,000	0,000
	Linha Mediana	0,000	0,000	0,150	0,000	0,063
ALIENAÇÃO DE BENS	Linha superior	0,284	0,114	0,062	0,213	0,138
	Linha inferior	0,052	0,001	0,000	0,041	0,000
	Linha Mediana	0,127	0,032	0,010	0,129	0,038
TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL	Linha superior	0,867	0,570	0,489	0,400	0,487
	Linha inferior	0,685	0,449	0,367	0,318	0,392
	Linha Mediana	0,757	0,500	0,423	0,351	0,437

Fonte: Dados de pesquisa, 2018.

APÊNDICE B – NÚMERO DE MUNICÍPIOS E VARIAÇÕES PERCENTUAIS

RECEITAS		2012	2013	2014	2015	2016
RECEITAS (EXCETO INTRA-ORÇAMENTÁRIAS) (I)	n	1230	1231	939	1228	1229
	%	95,1	95,6	95,7	95,1	95,4
RECEITAS CORRENTES	n	1230	1230	970	1229	1230
	%	95,1	95,1	95,7	95,4	95,1
RECEITAS DE CAPITAL	n	1141	1135	927	1153	1146
	%	95,6	95,6	95,1	95,4	95,2
OPERAÇÕES DE CRÉDITO	n	588	523	599	597	562
	%	95,4	95,6	95	95,1	95,3
ALIENAÇÃO DE BENS	n	872	858	619	867	856
	%	95,7	95,6	95,6	95,1	95,6
TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL	n	1141	983	799	993	1001
	%	95,6	95,2	95,2	95,1	95,0

Fonte: Dados de pesquisa, 2018.

APÊNDICE C – DESPESAS DIVERSAS – LIQUIDAÇÃO - 2012 - 2016

		2012	2013	2014	2015	2016
DESPESAS (EXCETO INTRA-ORÇAMENTÁRIAS) (VIII)	Linha superior	0,97 5	0,90 1	0,91 1	0,869	0,90 5
	Linha inferior	0,95 0	0,87 8	0,88 4	0,849	0,88 1
	Linha Mediana	0,96 2	0,89 0	0,89 8	0,858	0,89 4
DESPESAS CORRENTES	Linha superior	1,03 8	0,99 1	1,01 6	0,975	0,98 1
	Linha inferior	1,02 0	0,97 8	1,00 0	0,965	0,97 0
	Linha Mediana	1,02 8	0,98 2	1,00 8	0,970	0,97 6
DESPESAS DE CAPITAL	Linha superior	0,83 5	0,58 4	0,60 0	0,475	0,61 5
	Linha inferior	0,76 2	0,51 9	0,52 7	0,426	0,55 5
	Linha Mediana	0,79 7	0,55 2	0,56 3	0,450	0,59 0
INVESTIMENTOS	Linha superior	0,80 8	0,53 5	0,57 2	0,429	0,56 5
	Linha inferior	0,72 1	0,46 9	0,48 4	0,375	0,50 5
	Linha Mediana	0,75 8	0,49 9	0,52 8	0,399	0,52 8
DESPESAS TOTAL	Linha superior	1,00 3	0,92 8	0,96 4	0,908	0,95 0
	Linha inferior	0,97 5	0,88 2	0,92 0	0,869	0,90 3
	Linha Mediana	0,99 3	0,90 8	0,93 7	0,888	0,91 7
DESPESAS (EXCETO INTRA-ORÇAMENTÁRIAS) (VIII)	Linha superior	0,98 6	0,98 9	0,97 5	0,970	0,97 9
	Linha inferior	0,97 8	0,98 2	0,96 4	0,960	0,97 4
	Linha Mediana	0,98 2	0,98 5	0,96 9	0,966	0,97 7
DESPESAS CORRENTES	Linha superior	0,99 2	0,99 6	0,98 5	0,978	0,98 3
	Linha inferior	0,98 7	0,99 1	0,97 8	0,971	0,98 0
	Linha Mediana	0,99 0	0,99 3	0,98 2	0,974	0,98 2
DESPESAS DE CAPITAL	Linha superior	0,98 5	0,98 4	0,97 1	0,973	0,98 1
	Linha inferior	0,97 9	0,97 8	0,96 0	0,964	0,97 5
	Linha Mediana	0,98 3	0,98 0	0,96 6	0,968	0,97 9
INVESTIMENTOS	Linha superior	0,98 1	0,97 5	0,95 7	0,970	0,98 0
	Linha inferior	0,97 1	0,96 6	0,93 9	0,958	0,97 2
	Linha Mediana	0,97 6	0,97 1	0,94 9	0,964	0,97 6

	Linha superior	1,00 0	1,01 4	1,00 0	0,985	0,99 0
DESPEAS TOTAL	Linha inferior	0,99 1	0,99 8	0,99 3	0,997	0,98 2
	Linha Mediana	0,99 8	1,00 0	0,99 8	0,982	0,98 7

APÊNDICE D – DESPESAS DIVERSAS – PAGAMENTO - 2012 - 2016

		2012	2013	2014	2015	2016
DESPESAS (EXCETO INTRA-ORÇAMENTÁRIAS) (VIII)	n	970	969	970	968	970
	%	95,7	95,4	95,7	95,0	95,7
DESPESAS CORRENTES	n	1231	1230	1231	1226	1231
	%	95,4	95,1	95,4	95,1	95,4
DESPESAS DE CAPITAL	n	1231	1229	1231	1226	1231
	%	95,4	95,4	95,4	95,1	95,4
INVESTIMENTOS	n	1229	1228	1230	1225	1231
	%	95,4	95,1	95,1	95,5	95,4
DESPESAS TOTAL	n	261	261	261	257	261
	%	95,3	95,3	95,3	95,4	95,3
DESPESAS (EXCETO INTRA-ORÇAMENTÁRIAS) (VIII)	n	969	965	968	968	966
	%	95,4	95,4	95,0	95,0	95,0
DESPESAS CORRENTES	n	1230	1226	1230	1227	1227
	%	95,1	95,1	95,1	95,4	95,4
DESPESAS DE CAPITAL	n	1229	1222	1231	1225	1228
	%	95,4	95,2	95,4	95,5	95,1
INVESTIMENTOS	n	1227	1222	1230	1225	1228
	%	95,4	95,2	95,1	95,5	95,3
DESPESAS TOTAL	n	261	260	261	257	261
	%	95,3	96,0	95,3	95,4	95,3

Fonte: Dados de pesquisa, 2018.

APÊNDICE E – CONTROLE DE INFORMAÇÃO GERENCIAL DE DESPESAS DE CAPITAL (CIGDESC)

ELABORAÇÃO DO PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO DE INVESTIMENTOS

1) IDENTIFICAÇÃO:

Município: Estado:

Nome do Projeto:

2) ANÁLISE DO INTERESSE PÚBLICO E POTENCIAL DE GERAR SERVIÇOS

Houve consulta à população sobre o projeto?

() Sim () Não

Houve consulta ao setor administrativo que receberá ou gerenciará o projeto?

() Sim () Não

Número de pessoas a serem beneficiadas com o projeto:

Relacione/Marque os benefícios do projeto:

() Redução do número de casos da doença _____

() Redução do analfabetismo em _____

() Aumento da produção do setor em _____ (% ou quantidade)

() Aumento da capacidade de atendimento em _____ (% ou quantidade)

() Facilitação no escoamento da produção agrícola/contribuição da redução de custo do produtor

() Facilitação de acesso de _____ habitantes da região.

() Aumento da empregabilidade no Município

() Aumento da Arrecadação Tributária (Temporária/Permanente)

3) ANÁLISE CIRCUNSTANCIAL

3.1 DO PROJETO

Classificação do Projeto () Novo () Melhorias () Em Andamento () Novo (reposição)

() Novo (substituição/modernização)

Nº do Projeto:

** caso não seja projeto novo.

Fonte de Recurso: () Municipal () Municipal e Estadual () Municipal e Federal () Estadual () Federal () PPP () Outros (especificar)

Valor Total do Projeto:

Valor do Projeto a ser executado por período (ano a que se refere o orçamento)

Ano 1	Ano 2	Ano 3	Ano 4

Existe compatibilidade com o Plano da Educação/Plano da Saúde/Plano da Assistência Social?

() Sim () Não

Caso não, liste as ações a serem compatibilizadas:

Há pessoal treinado para receber o equipamento? () Sim () Não

Há local apropriado para instalação do equipamento? () Sim () Não

SIM – Informe os dados do local para instalação.

NÃO - Informe quando, onde e como será feita a instalação e fontes de recurso.

Caso o projeto tenha como objetivo a empregabilidade, quais as medidas protetivas que garantam a empregabilidade da população local?

Este Projeto necessita de execução de algum investimento/liberação anterior que está em execução ou aguardando liberação?

- () Aguardando liberação de verba federal/estadual de nº _____
- () Está em fase de execução do(a) _____
- () Os investimentos anteriores para execução deste projeto estão concluídos de acordo com o projeto nº _____ (PPA)
- () Aguarda Liberação do órgão _____ Tipo:
- () A aquisição do imóvel está registrado em escritura pública nº _____

Ex.: projeto de calçamento: o local tem esgoto sanitário e água tratada? o equipamento necessita de sala especial para instalação?

3.2. RISCO DE AUMENTO DO CUSTO SOCIAL

- () Imigração
- () Desmatamento
- () Aumento da população flutuante

Dados sobre o risco:

- () Aprovado () Reprovado () Aguarda

4) ANÁLISE DAS CONDIÇÕES DE MANUTENÇÃO E POTENCIAL DE SERVIÇOS PÚBLICOS

Após a execução da obra/serviço qual a previsão de valor anual para manutenção das despesas do projeto?

** Poderão ser incluídos novos itens de consumo de acordo com a necessidade do projeto.

Item	Consumo	Valor	Fonte de Recurso
01	Pessoal e encargos		
02	Material de Consumo da unidade administrativa		
03	Material de Consumo da unidade de atendimento à população		
04	Contratação de Serviços de Terceiros		
04	Água, luz e telefone		
05	Combustível		
06	Ampliações de projeto de acordo com Planos Municipais		

Informe a metodologia utilizada para o cálculo do item 4:

- Cálculo
- Conhecimento do Mercado local
- Situação Cultural

Metodologia:

Qual o tempo médio de uso do bem previsto pelo método de depreciação aplicado no Município para este projeto?

Classificação do Bem	Método de Depreciação	Vida Útil Estimada

APROVAÇÃO/ DADOS PARA INCLUSÃO

Nº Projeto (PPA):

Registro no SICONVI: (SE FEDERAL)

Registro no Estado:

Analista Municipal: _____

APÊNDICE F – RESUMO DOS RESULTADOS DOS QUESTIONÁRIOS (em %)

1	Gênero	Masculino 63,7	Feminino 36,3			
2	Idade	Até 30 8,1	31 a 40 30,4	41 a 50 32,6	51 a 60 24,8	61 a 70 1,5
						Acima de 70 2,6
3	Grau de instrução	Superior completo 41,5	MBA 42,2	Mestrado/ Doutorado 12,3	Outros 4	
4	Área de atuação	Contabilidade 79,6	Administração 8,1	Direito 3,7	Economia 1,5	Outros 7,1
5	Região que atua	Norte 6,3	Nordeste 21,9	Centro-Oeste 7,8	Sudeste 49,3	Sul 14,8
6	Cargo/Atribuição	Contador Concursado 29,6	Contador Terceirizado 16,7	Gestor Público 17	Servidor de Carreira 10	Cargo Eletivo 2,2
						Outros 24,5
7	Atuação no planejamento	Direta-Fiscalizadora 8,5	Direta- Planejador/ Executor 34,8	Direta- Planejador/ Analista 23,7	Indireta 21,9	Não Participo 11,1
8	Elaboração do orçamento	Contabilidade da Prefeitura 34,1	Secretaria de Planejamento/Adm. 23,7	Assessoria Externa 20	Assessoria Interna 17,4	Outros 4,8
10	Principais dificuldades para fixação da Despesa de Capital ^a	Pouco/Nenhum conhecimento dos secretários 61,1	Pouca participação da sociedade 31,9	Demora na liberação das licenças e auto 22,2	Qualidade dos Projetos de Engenharia 20	Outros 12,8
12	O Estado em que atua possui sistema de gestão de convênios similar ao Sistema de Gestão de Convênios e Contratos de Repasse do Governo Federal (SICONV)?	Sim 54,4	Não 25,9	Não Sei 19,6		
		Concordo totalmente	Concordo parcialmente	Nem concordo, nem discordo	Discordo parcialmente	Discordo totalmente
9	Análise PPA para fixar a Receita e Despesa de Capital	34,8	42,6	7,4	9,3	5,9
11	SICONV é útil e eficaz na fixação das Receitas e Despesa de Capital	22,6	48,9	13	6,7	8,9
13	Se você respondeu "Sim" na Questão 12 as informações do sistema são úteis à elaboração do PPA e Orçamento.	23,7	38,9	24,2	4,2	8,9
14	Na elaboração do PPA está a análise, revisão e	31,1	38,1	12,6	9,3	8,9

	observância do Plano de Governo protocolizada e publicada no período eleitoral.					
15	Na elaboração do PPA está a análise, revisão e observância das diretrizes estabelecidas nos Planos Municipais de Educação, Saúde e Assistência Social.	36,7	40,7	10,7	7	4,8
16	O planejamento da estimativa da receita de capital e superávit de orçamento corrente contempla apenas os contratos, convênios e congêneres firmados ou já confirmados e em processo de finalização	20,4	45,6	14,8	11,5	7,8
17	O planejamento da fixação das despesas de capital é elaborado obedecendo os contratos, convênios e congêneres assinados que serão executados no exercício financeiro da respectiva LOA	33,7	47,8	5,2	5,9	7,4
18	As Despesas de Capital são, frequentemente, superestimadas para serem utilizadas como recursos de crédito adicional	10,7	30	10	18,1	31,1
19	Os gestores municipais tomam decisões de investimentos em observância às prioridades, demandas e projetos da sociedade	22,2	47	7,4	16,3	7
20	Os Municípios, através de seus gestores, ao serem contemplados com recursos de convênios, emendas parlamentares, doações etc. que acarretam desperdício de bens públicos e contrapartidas vultosas recusam ou devolvem os recursos após análise	16,7	30	13	19,3	21,1
21	A elaboração dos PPA e Orçamentos Anuais contam com a participação da sociedade civil através de audiências públicas anuais	32,2	36,3	5,2	11,1	15,2
22	O Poder Legislativo do meu município é atuante na discussão das Políticas Públicas Municipais e discute com a sociedade a votação do PPA e Orçamento	10,7	27,8	9,6	20,4	31,5

Fonte: Dados de pesquisa, 2018.

Nota: ^a Na questão 10 o respondente poderia marcar mais de uma opção, por isso o valor é superior a 100%.