

UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS – UFAL
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

DAVID JONATHAS ROCHA DA SILVA
EUGÊNIO DE SIQUEIRA TORRES NETO

ORÇAMENTO PÚBLICO NA GESTÃO DOS MUNICÍPIOS ALAGOANOS:
ação planejada *versus* cumprimento normativo.

MACEIÓ
2020

DAVID JONATHAS ROCHA DA SILVA
EUGÊNIO DE SIQUEIRA TORRES NETO

ORÇAMENTO PÚBLICO NA GESTÃO DOS MUNICÍPIOS ALAGOANOS:
ação planejada *versus* cumprimento normativo

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao Curso de Graduação em Ciências
Contábeis da Universidade Federal de Alagoas
como um dos requisitos para obtenção do título
de bacharel em Ciências Contábeis.
Orientador: Prof. Valdemir da Silva

MACEIÓ
2020

Catálogo na fonte
Universidade Federal de Alagoas
Biblioteca Central
Divisão de Tratamento Técnico
Bibliotecário: Valter dos Santos Andrade – CRB4-1251

S586o Silva, David Jonathas Rocha da.
Orçamento público na gestão dos municípios alagoanos: ação planejada
versus cumprimento normativo / David Jonathas Rocha da Silva, Eugênio de
Siqueira Torres Neto. – 2019.
34 f. : il.

Orientador: Valdemir da Silva.
Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso Bacharelado em Ciências
Contábeis) – Universidade Federal de Alagoas, Faculdade de Economia,
Administração e Contabilidade, Maceió, 2019.

Bibliografia: f. 32-34.

1. Orçamento público – Municípios alagoanos. 2. Acurácia orçamentária.
3. Local government. I. Torres Neto, Eugênio de Siqueira. II. Título.

CDU: 657:35

Dedicamos este trabalho de conclusão de curso em memória de Moab Rogério da Silva, pai do aluno David Jonathas Rocha da Silva, que contribuiu diretamente para formação escolar dele e o incentivou de várias formas a buscar pelo aprimoramento da educação.

AGRADECIMENTOS

Agradecemos a Deus, como principal agente desta realização, sabendo que sem Ele não poderíamos ter êxito no desenvolvimento da pesquisa. Agradecemos ao nosso grande orientador, professor Valdemir da Silva, um homem exemplar e incentivador de conhecimento, que constantemente facilitava nosso entendimento dos mais diversos assuntos, sem ele nada aconteceria. Aos nossos familiares, precisamente pais e mães, que estiverem por perto em todos os momentos de dificuldade. Estendemos os agradecimentos a esta Universidade, ao corpo docente desta faculdade munido de excelentes professores, aos diretores e secretários da faculdade. Aos colegas que sempre chegavam com palavra de ânimo e força. A todos que direta ou indiretamente contribuíram para que isso se realizasse.

RESUMO

O estudo tem o objetivo de averiguar se a gestão do orçamento público realizado nos municípios de Alagoas revela-se como ação planejada ou cumprimento normativo. Em seu delineamento metodológico, classificado como pesquisa documental, utilizou documentos públicos emitidos pelos governos municipais de Alagoas disponibilizados no sítio do Tesouro Nacional. Os dados coletados se apresentam disponíveis em bancos de dados fornecidos pela STN (Secretaria de tesouro nacional) e TCE-AL (Tribunal de contas de Alagoas), os anos compreendidos para análise foram de 2015 a 2018. Com abordagem quantitativa, visou o apontamento estatístico das frequências e intensidades presentes nos indicadores do estudo. Os três índices utilizados – de execução de receita, de execução de despesa e de execução de restos a pagar – forneceram valores organizados em estatística descritiva e possibilitaram a divisão em 2 clusters, conforme semelhança de valores. Como consideração, foi possível demonstrar que apenas uma pequena parte dos municípios de Alagoas utiliza a Lei Orçamentária Anual (LOA) como instrumento de gestão da administração pública municipal ficando evidenciado um desequilíbrio entre receita e despesa.

Palavras-chave: Orçamento público. Acurácia orçamentária. Local Government.

ABSTRACT

Study carried out in the municipalities of Alagoas with the objective of ascertaining whether the budget has been used as a management tool, being characterized, therefore, as a mechanism for planned action or as mere regulatory compliance. The study is classified as documentary research, since it used public documents issued by the local governments of Alagoas made available on the National Treasury website, with an approach that is a quantitative research, as it aims at pointing out the frequencies and intensities present in the study variables. The collected data are available in databases provided by STN (National Treasury Secretariat) and TCE-AL (Court of Accounts of Alagoas), the years covered for analysis were from 2015 to 2018. The indicators used: index of execution of revenue, expense execution index and remains payable execution index provided values that were organized in descriptive statistics and allowed the division into 2 clusters, according to similar values. Through this study, it was possible to demonstrate that only a small part of the municipalities of Alagoas use the LOA as a management tool for the municipal public administration, showing an imbalance between revenue and expenditure.

Keywords: Public budget. Budgetary accuracy. Counties.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMÁTICA	12
1.2 OBJETIVOS.....	13
1.3 JUSTIFICATIVA	14
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	15
2.1 EVOLUÇÃO DO ORÇAMENTO.....	15
2.2 ESTRUTURA ORÇAMENTÁRIA BRASILEIRA E INSTRUMENTO DE PLANEJAMENTO.....	18
2.3 ETAPAS DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO	19
2.4 ESTUDOS ANTERIORES EM GESTÃO PÚBLICA	20
3 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	22
3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA.....	22
3.2 UNIVERSO DA PESQUISA	22
3.3 COLETA, TABULAÇÃO E TRATAMENTO DOS DADOS	23
3.4 INDICADORES UTILIZADOS NA PESQUISA.....	24
4 ANÁLISE DOS DADOS E RESULTADOS.....	26
4.1 ANÁLISE EXPLORATÓRIA DOS DADOS	26
4.2 ANÁLISE DE CONGLOMERADOS (CLUSTERS)	27
4.2.1 Cluster 1	27
4.2.2 Cluster 2	28
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	30
REFERÊNCIAS.....	32

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Indicadores utilizados na pesquisa

24

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Amostra da pesquisa nos exercícios de 2015 a 2017	23
Tabela 2 – Estatística descritiva dos indicadores	26
Tabela 3 – Estatística descritiva dos indicadores do cluster 1	28
Tabela 4 – Estatística descritiva dos indicadores do cluster 2	28

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

FINBRA	Finanças do Brasil
IED	Índice de Execução de Despesas
IER	Índice de Execução de Receitas
IRP	Índice de Restos a Pagar
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
PPA	Plano Plurianual
RREO	Relatório Resumido de Execuções Orçamentárias
STN	Secretaria de Tesouro Nacional
TCE-AL	Tribunal de Contas de Alagoas

1 INTRODUÇÃO

Essa introdução apresenta uma contextualização e problemática, seus objetivos (geral e específicos) e sua justificativa.

1.1 Contextualização e problemática

A discussão de planejamento no setor público surgiu da busca de aperfeiçoamento dos modelos de orçamento adotados (AZEVEDO; AQUINO, 2016), buscando corrigir distorções administrativas, alterar condições indesejáveis para a coletividade, remover empecilhos institucionais e assegurar a viabilização de objetivos e metas que se pretende alcançar (COUTO; NETO; RESENDE, 2018).

Para reforçar esse debate, a Carta Magna de 1988 deu grande relevância à função de planejamento no setor público, introduzindo significativas mudanças na forma de condução do processo orçamentário, aliando o orçamento público ao planejamento (ANDRADE et al., 2010) e, por consequência, os entes federados, principalmente, os governos locais, passaram a ter maior autonomia administrativa e financeira.

Motivados pela Constituição Federal de 1988, surgiram, no contexto da elaboração orçamentária, o planejamento, a programação, a orçamentação e a necessidade de demonstrar, de forma clara e transparente, o andamento desses métodos, através do chamado orçamento programa (XEREZ, 2013).

Apesar de estar previstos na Constituição de 1988, Resende e Cunha (2014) afirmam que processo orçamentário não funciona como deveria, uma vez que é caracterizado pelo descrédito, o qual é motivado pela superestimação da execução do orçamento, quando comparada a sua elaboração.

Não obstante à ineficiência do processo, Motta (2010) informa que boa parte dos créditos orçamentários executados é desperdiçada e a outra parte com corrupção, inexistindo efetivamente nenhum órgão que dê suporte para a redução do desperdício dos recursos no Brasil.

Este cenário é agravado quando se analisa os governos locais, visto que em grande parte deles o orçamento é baseado na técnica do incrementalismo, na qual a destinação do orçamento tem como parâmetro a proposta do orçamento do ano anterior, apresentando, assim, uma margem de variação (AZEVEDO, 2014). Para

Aquino e Azevedo (2015), a adoção dessa técnica é consequência da racionalidade e dos recursos técnicos limitados da equipe responsável pela elaboração do orçamento, situação diferente da encontrada em municípios de maior porte e nos governos estadual e federal.

Moreira, Reis e Siqueira (2017) defendem que esse quadro desfavorável é motivado pela falta de planejamento por parte dos governantes no âmbito municipal, os quais não utilizam o orçamento como instrumento de gestão, mas simplesmente como mera fixação de despesas, alinhada à Lei Complementar nº 101/2000, e estimativa de receitas.

Em virtude da ausência do planejamento, conseqüentemente surge a distorção da acurácia orçamentária, ocasionada pelo não cumprimento do que foi proposto por parte da destinação dos recursos, seja por ineficiência ou corrupção, seja pela não arrecadação daquilo que foi estimado por incrementalismo, como acontece na maioria dos municípios.

Diante da importância que o orçamento público tem para os gestores públicos ofertarem bens e serviços à disposição da população, da interdependência existente entre os instrumentos de planejamento (Plano Plurianual, Lei das Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual) e, considerando também a deficiência que os governos locais enfrentam com a acurácia orçamentária, julga-se relevante problematizar se **a gestão do orçamento público realizado nos municípios de Alagoas revela-se como ação planejada ou cumprimento normativo?**

1.2 Objetivos

Buscando investigar uma resposta para o problema proposto, estabelecem-se, nesta seção, os objetivos geral e específicos.

O objetivo geral é averiguar se a gestão do orçamento público realizado nos municípios de Alagoas revela-se como ação planejada ou cumprimento normativo.

Para alcançar o objetivo geral traçado para esta pesquisa, são apresentados os seguintes objetivos específicos:

- verificar se existe o equilíbrio entre receitas e despesas dos municípios de Alagoas, tanto na elaboração quanto na execução da LOA;
- analisar a acurácia orçamentária por parte dos valores das receitas e despesas; e

- agrupar os municípios de acordo com a acurácia orçamentária.

1.3 Justificativa

Na prática, o estudo justifica-se pela forma que o orçamento é composto e realizado na esfera municipal alagoana, sabe-se que o poder executivo desses governos locais, na maior parte, não possui à disposição equipe técnica qualificada para estabelecer as propostas orçamentárias para o ano posterior (MOREIRA; REIS; SIQUEIRA, 2017). Além disso, com o presente estudo busca dar uma contribuição aos municípios de Alagoas quanto a importância do orçamento público como ação planejada.

Como justificativa teórica não foram encontrados estudos que investigassem os municípios de Alagoas no que concerne à elaboração e execução orçamentária, tornando-se, então, necessário averiguar a situação desses entes locais em face do ideal proposto, verificando a utilização do orçamento como objeto de gestão ou de cumprimento de exigências legais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O propósito deste referencial teórico é ser uma revisão de conceitos importantes que delimitam e auxiliam na explanação do objetivo do estudo, além de apresentar o panorama de outras pesquisas realizadas sobre o tema. Neste contexto, serão abordados os conceitos que envolvem a evolução do orçamento. Em seguida, contemplar-se-ão os instrumentos de planejamento, as etapas do Processo orçamentário e, por fim, o levantamento de estudos anteriores pertinentes ao assunto pesquisado.

2.1 Evolução do orçamento

O orçamento público brasileiro vem evoluindo gradativamente ao longo dos anos, passando por diversas fases desde o Brasil Colônia até os dias de hoje (PIRES; MOTTA, 2006). Seguindo esta tônica, Giacomoni (2010) destaca que o orçamento público, como instrumento formalmente acabado, surgiu na Inglaterra, no início do século XIX.

Até a terceira década do século XX, período em que o liberalismo econômico era a doutrina política e econômica hegemônica, predominou o orçamento clássico ou tradicional (DA SILVA FILHO, 2002). Neste período de finanças públicas neutras e equilibradas, o aspecto econômico do orçamento não configurava maior significação, uma vez que a principal função do orçamento era o controle contábil e financeiro das despesas e receitas do Estado, inexistindo, para os seus elaboradores, o senso de planejamento e programação (PASCOAL, 2016).

Entretanto, após os anos 30, com o Estado intervencionista, às voltas com encargos sempre em evolução, o orçamento público ganhou nova nuance, assumindo, nesse cenário, papéis mais complexos na área administrativa, particularmente como veículo da programação de trabalho do governo, que liga funções executivas, de gestão financeira e de controle (DA SILVA FILHO, 2002).

Desse modo, da passagem do cenário econômico-liberal para as pretensões intervencionistas, o orçamento público transformou-se num instrumento de administração, auxiliando o executivo na programação, execução e controle do trabalho do governo (GIACOMONI, 2010), mas o planejamento no setor público ainda não era determinado (PASCOAL, 2016).

Consoante esse cenário, o orçamento aplicado à gestão pública vem, ao longo do tempo, passando por um processo de aprimoramento. Inicialmente, instrumento de controle, passou a ser também instrumento de gerenciamento e planejamento (NUNES; BEÚ, 2015). Nessa transição, historicamente, a evolução conceitual do orçamento público pode ser dividida em duas fases: o "orçamento tradicional" e o "orçamento moderno".

Desse modo, antes da vigência Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, o orçamento utilizado pelo Governo Federal era o orçamento clássico ou tradicional, o qual se caracterizava por ser um documento de previsão de receita e de autorização de despesas (GIACOMONI, 2010).

A principal função do orçamento tradicional era o controle político sobre o executivo, focado no equilíbrio financeiro das contas, na contenção dos gastos públicos e na neutralidade da despesa pública, com poucas preocupações econômicas, de acordo com as concepções do Estado liberal (PIRES; MOTTA, 2006).

Nunes e Beú (2015) reforçam as características precípua do orçamento tradicional, asseverando que o seu conteúdo se restringiu à projeção de receitas e despesas, a serem executadas no exercício, e ainda assegurando a inexistência de orientações sobre o planejamento das ações voltadas para a resolução ou minimização dos problemas do Estado.

Para Pascoal (2016), o orçamento tradicional evoluiu para o orçamento moderno no qual se situou inicialmente o orçamento de desempenho (*performance budget*) ou de realizações e, logo em seguida, o orçamento programa.

Com o orçamento de desempenho ou de realizações, houve uma tentativa de melhorar o processo orçamentário, buscando identificar onde o governo gastava os recursos, enfatizando, assim, as ações do governo (BURKHEAD, 1971). Entretanto, ainda faltava um elemento essencial: a vinculação a um sistema de planejamento público (GIACOMONI, 2010).

O período triunfal do orçamento moderno no cenário brasileiro ocorreu em 1964, a partir da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, quando foi adotada a técnica do orçamento-programa na esfera federal, a qual intimamente ligado ao sistema de planejamento e aos objetivos que o Governo pretende alcançar durante um período determinado de tempo (GIACOMONI, 2010), não sendo apenas um documento contábil-financeiro, mas, principalmente, um instrumento de administração, viabilizando os projetos e atividades do governo (NUNES; BEÚ, 2015).

Para Rezende (1976), o orçamento-programa distingue-se dos métodos tradicionais de orçamento em virtude da ênfase dada “no objetivo do gasto em vez da simples preocupação com a categoria de dispêndio”.

O orçamento-programa, atualmente adotado no Brasil, consagrou a integração entre o planejamento e o orçamento público, pois surgiu justamente da necessidade de se planejar as ações, antes da execução orçamentária (GIACOMONI, 2010).

Nesta tônica evolutiva, Xerez (2013) ressalta que as mudanças significativas ocorreram a partir da promulgação da *Carta Magna* de 1988, principalmente no setor sócio-político e econômico nas administrações públicas, as quais, segundo Andrade (2010), passaram de um modelo centralizado para descentralizado.

Diante dessa historicidade, o orçamento tem sido uma arena fértil para as pesquisas internacionais (WILDAVSKY, 2002; SCHICK, 2006) e nacionais (ABRUCIO; LOUREIRO, 2004; GIACOMONI, 2010; MATIAS-PEREIRA, 2007) buscaram uma reflexão sobre os atores envolvidos no processo de elaboração, os interesses difusos desses e a satisfação de suas demandas.

Couto, Neto e Resende (2018) afirmam que o pensamento comum que existe entre os pesquisadores é que o Estado não possui recursos suficientes para atender todas as demandas da sociedade e, por consequência, tem de escolher em quais demandas alocará os recursos escassos provenientes dos seus tributos financiadores. Contudo, a decisão sobre quais demandas os recursos serão alocados não é uma tarefa simples.

Neste contexto, Giacomoni (2010) defende que o orçamento é um dos instrumentos de planejamento utilizados na gestão dos negócios públicos, sendo concebido inicialmente como um mecanismo eficaz de controle político do Legislativo sobre o poder Executivo, e do Executivo sobre a máquina administrativa do Estado e, para acompanhar a própria evolução das funções do Estado, apresentou, ao longo do tempo, mudanças no plano conceitual e técnico.

Giacomoni (2010) ainda reforça que o orçamento público é caracterizado pela multiplicidade de aspectos: político, jurídico, contábil, econômico, financeiro, administrativo etc. Nessa perspectiva, Nunes e Beú (2015) conceituam o orçamento público como um documento que contém a previsão das receitas e a fixação das despesas para determinado exercício financeiro.

2.2 Estrutura Orçamentária Brasileira e Instrumento de Planejamento

Para Dos Santos e Camacho (2014), o orçamento público pode ser considerado como um instrumento de planejamento através do qual as políticas públicas são ordenadas de acordo com as prioridades taticamente estabelecidas e selecionadas para integrar o plano de ação do governo, de acordo com os recursos disponíveis para financiar tais gastos (DOS SANTOS; CAMACHO, 2014). Nessa perspectiva, Piscitelli e Timbó (2010) acrescentam que essa ação planejada do estado é materializada através do orçamento público.

Atualmente, a estrutura o sistema orçamentário brasileiro está elencado em três instrumento de planejamento dispostos na Constituição Federal de 1988: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Dos Santos e Camacho (2014) afirmam que esses instrumentos são integrados e hierarquizados e juntos formam um verdadeiro tripé sobre o qual as técnicas orçamentárias devem ser desenvolvidas a fim de garantir um orçamento baseado nos princípios legais com vistas a atingir os objetivos pretendidos.

Lyrio e Dellagnelo (2013) afirmam que o PPA se constitui em uma síntese do planejamento de toda a administração pública, e serve de orientação para a elaboração dos demais planos e programas de governo de forma regionalizada, envolvendo as diretrizes, objetivos e metas. Pires e Motta (2006) ressalta que esse Plano, com duração correspondente a 4 (quatro) anos, não coincidentes com o mandato do Chefe do Poder Executivo, deve estabelecer, de forma regionalizada, as diretrizes, os objetivos e as metas da administração pública federal, tanto para os investimentos e outras delas decorrentes, como para as despesas correntes.

Nesse contexto, Nunes e Beú (2015) expressam que o PPA é lei quadrienal que deverá espelhar o conteúdo de um programa de governo, tornando-se, assim, um importante instrumento de planejamento abstrato de médio e longo prazo para a ação pública, orientando, por consequência, a elaboração das outras leis orçamentárias.

Já a LDO é o primeiro instrumento de planejamento gerado em consequência do PPA, que serve como balizador do orçamento anual (QUINTANA et al., 2011), fazendo, de forma tática, o elo entre o plano orçamentário mais estratégica com o plano mais operacional e analítico. Rocha, Marcelino e Santana (2013) lembram que esse instrumento de planejamento mantém, por meio dos programa, o elo entre o PPA

e a LOA, pois nela são trazidas as diretrizes traçadas no PPA em metas e prioridades para cada exercício financeiro.

Com o advento da Lei Complementar nº. 101 de 2.000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, a LDO ganhou relevância, sendo reforçada por uma gama de outras competências, como dispor sobre: o equilíbrio entre receitas e despesas, critérios e forma de limitação de empenho, regras para renúncia de receita, regras para a geração de novas despesas, elaboração do Anexo de Metas Fiscais e Anexo de Riscos Fiscais, entre outras normas.

A LOA, último instrumento legal de planejamento do sistema orçamentário, é uma peça orçamentária que apresenta em termos monetários as receitas e as despesas públicas pormenorizadas que o governo pretende executar no período de um exercício financeiro devendo ser elaborada pelo Poder Executivo e aprovada pelo Poder Legislativo (ANDRADE, 2010).

Mauss (2012) complementa com a afirmação de que a LOA é um instrumento que estima as receitas que o governo espera arrecadar durante o ano e fixa os gastos a serem realizados com tais recursos. Nesta peça orçamentária, as diretrizes e as metas fixadas no Plano Plurianual e na Lei de Diretrizes Orçamentárias são detalhadas em programas, definindo as ações e prioridades de atuação dos entes públicos para o exercício a que se refere. Além disso, representa a autorização que a sociedade concede por meio do Poder Legislativo ao Poder Executivo, devendo ser enviada ao Legislativo até 31 de agosto.

Complementando, Xerez (2013) ressalta que a LOA, ao estabelecer a previsão da arrecadação de receitas e fixação das despesas necessárias ao desenvolvimento dos serviços públicos em cada exercício financeiro, visa sempre alcançar as metas criadas. Lyrio e Dellagnelo (2013) ainda acrescentam que a elaboração da LOA envolve três orçamentos: o fiscal, o da seguridade social e o de investimento das empresas.

2.3 Etapas do Processo orçamentário

O Ciclo Orçamentário ou Processo Orçamentário é o período em que se desenvolvem as atividades relacionadas ao orçamento, este ciclo se dá em quatro etapas: elaboração, votação e aprovação, execução, controle e avaliação. O processo orçamentário encontra-se ligado com as leis orçamentárias existentes, a

elaboração baseia-se no PPA, no apresentado como prioridades na LDO e nos limites estabelecidos aos órgãos, ou seja, o orçamento anual precisa ser compatível com o PPA e a LDO (SANTOS; CAMACHO, 2014).

A votação e aprovação são feitas logo após a elaboração, que deve ser encaminhada ao legislativo com um prazo determinado em lei, para análise e discussão, sendo totalmente aprovada, será peça básica nas ações governamentais. Santos e Camacho (2014) ainda ressaltam que todas as peças de planejamento podem ter participação ativa da população, através de audiências públicas que são obrigatórias.

A execução, como etapa, é o momento definido para movimentação do governo. Aqui começam os esforços a fim de realizar o que foi estabelecido no PPA, e a Administração Pública desempenha o trabalho em concretização às metas e objetivos definidos.

O controle e avaliação são etapas muito importantes do ciclo orçamentário. Após a conclusão das etapas anteriores, tem-se a necessidade de um controle maior com o objetivo de equilibrar a economia, que é a chave principal da máquina administrativa. Portanto, é crucial saber se o que foi planejado está sendo feito e se as metas estão sendo atingidas conforme esperado (CREONCIO et al, 2018).

2.4 Estudos anteriores em gestão pública

Santos e Camacho (2014) analisaram como se dava a relação entre as receitas e despesas no orçamento realizado pela Prefeitura municipal de Cosmópolis, bem como mensuraram a devida contribuição desta relação para o equilíbrio orçamentário. Com amostra dos dados de balancetes das receitas e despesas, balanço orçamentário e outras informações complementares relativos ao período de 2007 a 2012, encontraram os quocientes com apresentação de uma situação orçamentária normal.

Machado (2015) verificou como estavam configuradas as receitas e despesas públicas do município do Rio de Janeiro nas duas gestões compreendidas no período de 2005-2008 e 2009-2012 e com consultas ao RREO de cada ano, disponível na página da controladoria geral do município encontrou que a segunda gestão, claramente, fez mais uso da abertura de créditos adicionais em relação a primeira.

Em Minas Gerais um estudo teve o objetivo de averiguar se o orçamento estava sendo utilizado como instrumento de gestão nos municípios, caracterizando-se, portanto, como mecanismo de ação planejada ou como mero cumprimento normativo. A amostra composta de 37 municípios de médio porte e 32 de grande porte do estado resultou em indícios de que os municípios mineiros de médio e grande porte utilizaram a LOA como instrumento de gestão e também a trataram como mero mecanismo obrigatório de governança nos anos de análise (MOREIRA; REIS; SIQUEIRA, 2017).

Couto, Neto e Resende (2018) verificaram se o limite constante para abertura de créditos suplementares na LOA de 266 municípios mineiros tinha relação com a razão executado/previsto. Os dados do exercício de 2015 de 266 municípios, com confiança de 95% e margem de erro de 5% resultaram de que era preciso um cuidado maior na previsão das receitas, bem como na execução das despesas. Por conseguinte um aumento na eficiência do planejamento e na execução das receitas e despesas municipais possibilitaria um aumento da capacidade de pagamento das dívidas, equilíbrio do superávit primário e aumento das receitas tributárias.

Decker, Rosa e Costa (2018) tiveram como objetivo analisar a evolução da inscrição de restos a pagar ao final do Governo do Estado de Santa Catarina no período de 2011 a 2017. A amostra encontrada com coleta de dados no portal da transparência do ente analisado, dos demonstrativos: RGF, RREO e BGE resultou que a evolução da inscrição dos restos a pagar não é constante.

Os estudos acima se relacionam com a pesquisa presente no sentido do quão importante é um planejamento orçamentário para a elaboração de empenhos com valores mais próximos possíveis da realidade. Assim, receitas e despesas estariam num equilíbrio perfeito e estabeleceria uma melhor gestão por parte da máquina pública, trazendo eficiência na maioria de suas ações.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

O objetivo geral desse estudo é averiguar se a gestão do orçamento público realizado nos municípios de Alagoas revela-se como ação planejada ou cumprimento normativo. Nessa perspectiva, essa seção busca explicitar as características da presente pesquisa e delimitar como sua operacionalização será realizada de modo a alcançar seu objetivo.

3.1 Tipologia da pesquisa

O estudo é classificado como descritivo quando busca identificar ou obter informações sobre a questão ou o problema, descrevendo o comportamento dos fatos ou fenômenos.

No tocante aos objetivos, a pesquisa está definida como empírica, pois visa evidenciar a realidade dos municípios alagoanos no que se refere à execução orçamentária. Em relação aos procedimentos, o estudo se classifica como pesquisa documental, uma vez que se utilizou de documentos públicos emitidos pelos governos locais de Alagoas disponibilizados no sítio do Tesouro Nacional, compreendendo também as técnicas e os métodos que facilitam a sua busca e a sua identificação.

Quanto a abordagem, trata-se de uma pesquisa quantitativa, por visar o apontamento estatístico das frequências e intensidades presentes nas variáveis do estudo, para a análise e comparação dos resultados, sobre se o orçamento tem sido utilizado como um instrumento de gestão nos municípios alagoanos. Desse modo, de acordo com Machado (2015, p. 29) “o interesse do investigador é conhecer características gerais de uma população, a partir do exame da amostra com o fim de estabelecer relações entre duas ou mais variáveis.”

3.2 Universo da pesquisa

A composição do universo da pesquisa se dá por meio de seleções estabelecidas em parâmetros numéricos, tendo como base os índices de execução de receitas, despesas e restos a pagar, na qual são excluídos os municípios que não apresentam todos os índices calculados, reduzindo assim o número esperado que

seria de 102 municípios em cada ano. Desse modo, do total de municípios alagoanos, observaram-se os seguintes números de observações:

Tabela 1 – Amostra da pesquisa nos exercícios de 2015 a 2017

Exercício	Amostra	Representatividade
2015	88 municípios	86,3%
2016	90 municípios	88,2%
2017	93 municípios	91,2%
2018	91 municípios	89,2%

Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

Totalizando os municípios com índices calculados, encontram-se, para os quatro períodos investigados, a soma de 362 observações. Para formação de clusters na pesquisa, ainda houve a retirada da capital Maceió e da cidade de Arapiraca.

Cluster é um termo em inglês que significa “aglomerar” podendo ser utilizado em vários contextos. Na estatística por exemplo é conhecido por determinar várias amostras em só grupo, dividindo-as mediante suas semelhanças (CORRAR; PAULO; DIAS FILHO, 2014). Maceió e Arapiraca são as cidades que têm os maiores números de habitantes no Estado, bem acima dos outros municípios que não chegam a 100 mil de população absoluta, este foi o principal motivo de não incluir as duas cidades.

Municípios que apresentaram alguns índices com valores de 0,00 também foram retirados das observações, o que acabou originando uma maior redução e restando 346 observações que entraram diretamente para tratamento das análises.

3.3 Coleta, Tabulação e Tratamento dos Dados

Os dados propostos para análise nesta pesquisa são secundários, tendo sido coletados a partir de bancos de dados disponíveis pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN, que trata das Finanças do Brasil (FINBRA), durante os anos de 2015 a 2018, investigando Balanço Orçamentário, bem como o Relatório Resumido de Execução Orçamentária – RREO de cada município alagoano.

A ratificação dos dados apresentados foi feita por meio do portal de transparência do Tribunal de Contas Estadual (TCE-AL), por consulta pública documental da prestação de contas, na esfera municipal, em balanço orçamentário de anexo XII.

Investigando esses documentos, coletaram-se os seguintes dados: valor, em reais (R\$), das receitas previstas e arrecadadas, das despesas fixadas e empenhadas e dos restos a pagar.

A tabulação e o tratamento dos dados foram feitos com a utilização do programa Microsoft Excel versão 2016. Para isso, foram criadas planilhas para os registros de dados coletados e analisados anualmente.

Para alcançar parte do objetivo proposto, foi realizada análise exploratória das observações, verificando a média, mediana, desvio padrão, quartis, coeficiente de variação, valores máximos e mínimos.

As variáveis que serviram de parâmetro para a análise dos dados foram receita prevista, receita arrecadada, indicador de realização ou arrecadação da receita, despesa fixada, despesa empenhada, indicador de execução da despesa, total de restos a pagar inscritos, indicador da parcela de restos a pagar em relação à despesa fixada.

3.4 Indicadores Utilizados na Pesquisa

Definir medidas de avaliação para averiguar se o orçamento tem sido utilizado como um instrumento de gestão nos municípios alagoanos requer indicadores que, apesar de simplificar os processos, permitem sua incorporação no apoio à gestão e viabilizam sua adoção como instrumento de trabalho da gestão.

O Quadro 3 apresenta os indicadores utilizados nesta, destacando sua fórmula de cálculo.

Quadro 1 – Indicadores utilizados na pesquisa

Indicador	Fórmula	Autor (es):
Índice de Execução da Receita (IER)	$\frac{\text{Receita Arrecada}}{\text{Receita Prevista}}$	Kohama (2015)
Índice de Execução da Despesa (IED)	$\frac{\text{Despesa Empenhada}}{\text{Despesa Fixada}}$	Kohama (2015)
Índice dos Restos a Pagar (IRP)	$\frac{\text{Total de Restos a Pagar Inscritos}}{\text{Receita Prevista}}$	Kohama (2015)

Fonte: Kohama (2015).

No quadro acima, os nomes dos indicadores propostos para esta pesquisa estão seguidos da sua fórmula para facilitar a investigação a fim de saber se o

orçamento tem sido utilizado como um instrumento de gestão nos municípios alagoanos.

A razão do IER mostra, percentualmente, a arrecadação da receita em relação à previsão do mesmo período. Quanto mais próximo de 1, mais é real o valor da arrecadação ao que é esperado da previsão feita (CREONCIO; SANTOS; CAMPOS; CALADO, 2018).

O IED permite identificar a parcela da despesa empenhada, tendo como denominador a despesa fixada, o objetivo é estar mais próximo possível do valor fixado, ou até mesmo ser menor, isso garante um equilíbrio significativo do índice (SANTOS; CAMACHO, 2014)

A evidenciação do valor de despesas que não foram pagas no mesmo exercício de empenho se dá no IRP, onde encontramos a razão do total de restos a pagar inscritos e a receita prevista (MOREIRA; REIS; SIQUEIRA, 2017).

Para classificar os municípios alagoanos, foi utilizada a técnica de análise de conglomerados (*cluster*), agrupando-os de acordo com as semelhanças e, ao mesmo tempo, separando-os conforme a heterogeneidade apresentada nos indicadores supracitados (CORRAR; PAULO; DIAS FILHO, 2014).

Por fim, realizou-se o teste de média não paramétrico em decorrência de o teste KS (*Kolmogorov-Smirnov*) de normalidade revelar que os dados dos grupos não seguem a distribuição normal. O teste de média permite reter ou rejeitar hipóteses que, para esse estudo, foram estabelecidas como:

H0: Não há diferença nas médias de arrecadação da receita, empenho das despesas e do valor total de restos a pagar inscritos no final do exercício.

H1: Há diferença nas médias de arrecadação da receita, empenho das despesas e do valor total de restos a pagar inscritos no final do exercício.

4 ANÁLISE DOS DADOS E RESULTADOS

Para alcançar os objetivos fixado pela pesquisa, fez-se a análise exploratória de todos os dados, analisando as estatísticas descritivas em conformidade com a Tabela 1. A amostra conta com 346 observações, resultante da execução orçamentária dos 102 municípios nos exercícios financeiros de 2015 a 2018. Logo depois, realizou-se a estatística descritiva dos municípios conglomerados de acordo com as características de cada *cluster*.

4.1 Análise exploratória dos dados

Primeiramente realizou-se estatística descritiva dos percentuais obtidos contemplando média, mediana, desvio padrão, variância, assimetria, curtose, valores máximo e mínimo. A Tabela 2 apresenta a estatística descritiva com os indicadores de execução da receita (IER), de execução das despesas (IED) e parcela de restos a pagar total inscritos.

Tabela 2. Estatística Descritiva dos Indicadores

Estatísticas	IER	IED	IRP
Mínimo	0.380	0.000	0.000
Média	0.846	0.653	0.073
1o Quartil	0.720	0.490	0.000
Mediana	0.835	0.745	0.020
3o quartil	0.970	0.890	0.050
Máximo (dp)	2.790	2.210	2.050
Desvio padrão	0.226	0.352	0.219
Coefficiente de variação	26.8%	53.9%	301.3%

Fonte: Resultados da Pesquisa (2020)

Os dados apontam que os extremos da arrecadação da receita variaram entre 0,380 e 2,790, indicando, para os quais, média de 0,846 (dp $\pm$ 0,226). Essa média revela um bom índice de execução da receita em relação àquela que foi prevista. O município com menor arrecadação de receita foi o de Minador do Negrão, em 2018, evidenciando uma realização bem abaixo do que foi orçado para as receitas, bem como um resultado bem abaixo da média e da mediana. Já o município com maior realização de receita foi o de Canapi (2,79), em 2015, mostrando um excesso de arrecadação de 179% a mais que o previsto.

Os valores de variância e desvio padrão demonstram que existe uma dispersão na amostra, revelando a existência de diferenças consideráveis entre os municípios que majoritariamente apresentam má execução orçamentária por parte das receitas, isto é, arrecadação abaixo do montante previsto na LOA.

No que se refere às despesas, percebe-se que, para a execução, os extremos foram de 0,000 e 2,210, revelando média de 0,653 ($dp \pm 0,352$). Esse bom desempenho na execução da despesa revela economia orçamentária, indicando que 34,7% das despesas fixadas deixou de ser empenhada. No período 2015-2018, o município com menor empenho de despesa foi o de Lagoa da Canoa, em 2017, (0,000085), isto é, 99,9915% das despesas não foram empenhadas no município naquele ano. Por outro lado, o município de Canapi, em 2015, apresentou o maior indicador de execução das despesas (2,21), evidenciando 121% a mais de despesa empenhada em relação à fixada.

Os valores de desvio padrão e variância demonstram que existe uma dispersão na amostra, revelando a existência de diferenças consideráveis entre os municípios que, em sua maioria, empenham despesas em uma diferença a menor em relação despesas fixadas na LOA.

Já em relação ao índice de restos a pagar inscritos, observa-se que as despesas empenhadas e não pagas no exercício, para o qual foram fixadas, corresponderam a média de 0,073 ($dp \pm 0,219$). Os valores extremos foram de 0,00 e 2,05. O município de Campestre foi o responsável pela proeza de não inscrever despesas empenhadas em restos a pagar no ano de 2017. Ainda nesse período, Campestre revelou 2,05 de restos a pagar inscritos em relação a despesa empenhada. Assim como nas receitas e despesas, os valores de desvio padrão e variância evidenciam uma discrepância entre os municípios referentes a restos a pagar.

4.2 Análise de conglomerados (clusters)

4.2.1 Cluster 1

O cluster 1 é composto por 263 observações (cerca de 76,01% da amostra total) que apresentaram um relativo índice de realização orçamentária, quer dizer que a receita realizada esteve próxima da receita prevista, mas a despesa empenhada

constitui pequena parcela da despesa que foi fixada e o valor total dos restos a pagar representa uma pequena fração da despesa empenhada, como podemos ver na tabela 3 abaixo.

Tabela 3. Estatística descritiva dos indicadores do cluster 1

	IER	IED	IRP
Média	0.84	0.11	0.20
Desvio padrão	0.19	0.13	0.42
Mediana	0.85	0.05	0.02
Moda	0.87;1	0.00	0.00

Fonte: Resultados da pesquisa (2020)

Quanto às receitas, verifica-se que a média de realização é de 84%, isso mostra que a arrecadação é próxima ao valor da estimativa. A média de realização do cluster 1 (0,84), apresentado na tabela 3 é semelhante à média geral que é de 0,846.

No que se refere às despesas, tem-se como média 11% de empenho das despesas fixadas, valor menor que os 65% destacados na amostra da tabela 1. Os números mostram uma baixa execução das despesas e provam a redução dentro do valor da média geral, caracterizando a disparidade no valor das receitas e despesas, constituindo assim, uma ação de cumprimento normativo, somente para atender à legalidade sem a presença de um minucioso planejamento.

4.2.2 Cluster 2

O Cluster 2 é constituído por 83 observações (correspondendo a 23,99% das observações) que apresentaram altos índices de execução de despesas quando comparadas com as observações do Cluster 1. Nesse conglomerado, a receita realizada esteve próxima da receita prevista, a despesa empenhada constituiu grande parcela da despesa fixada e o valor total dos restos a pagar representou uma considerável fração da despesa fixada.

Tabela 4. Estatística descritiva dos indicadores do cluster 2

	IER	IED	IRP
Média	0.85	0.82	0.03
Desvio padrão	0.24	0.19	0.04
Mediana	0.83	0.82	0.02
Moda	0.76	1.00	0.00

Fonte: resultados da pesquisa (2020)

No que alude às despesas, tem-se como média 82% de empenho das despesas fixadas, valor maior que os 65% destacados na amostra da tabela 2. Os números mostram uma alta execução das despesas e provam um aumento dentro do valor da média geral, caracterizando um equilíbrio no valor das receitas e despesas.

O que difere um Cluster do outro é basicamente o valor de Índice de execução de Despesa. Municípios do Cluster 1 possuem uma média baixa de apenas 11% de execução de despesa; enquanto os municípios do Cluster 2 possuem uma média alta para esse indicador de 82%. Sobre os indicadores Índice de execução Receita e Índice de execução, ambos são semelhantes.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

É inegável que a maioria dos municípios alagoanos assim como os de outros estados não possuem recursos e equipe técnica tão qualificadas como os governos estaduais e federal para formação da proposta orçamentária. Por conseguinte, a LOA, nos anos analisados pelo presente estudo, não tem sido utilizada como instrumento de gestão da administração pública municipal mediante sua disparidade do índice de execução de receitas, despesas e restos a pagar.

Diante deste cenário, objetivo deste estudo foi averiguar se o orçamento foi utilizado como um instrumento de gestão nos municípios alagoanos. Não só na perspectiva das receitas como nas despesas pelos municípios nos exercícios de 2015 a 2018, como meio de averiguar se o orçamento é utilizado pelos administradores públicos como instrumento de gestão ou como apenas um cumprimento normativo.

Verificou-se que no cluster 1 (cerca de 76,01% da amostra total), apresentaram baixa acurácia orçamentária, apesar de a receita realizada está próxima da receita prevista (0,84), mas a despesa empenhada constitui pequena parcela da despesa que foi fixada (0,11) e o valor total dos restos a pagar representa uma pequena fração da despesa empenhada (0,20). Infere-se dessa forma que esses municípios não utilizaram o orçamento público como instrumento de gestão, evidenciando desequilíbrio na elaboração e execução da LOA.

Por outro lado, viu-se que o cluster 2 (correspondendo a 23,99% das observações), apresentaram altos índices de execução de despesas quando comparadas com as observações do Cluster 1. Nesse conglomerado, tanto a receita realizada esteve próxima da receita prevista (0,85), quanto a despesa empenhada constituiu grande parcela da despesa fixada (0,82) e o valor total dos restos a pagar representou uma considerável fração da despesa fixada (0,03). Constata-se dessa maneira que essa parcela da amostra utilizaram o orçamento público como instrumento de gestão, evidenciando equilíbrio na elaboração e execução da LOA.

Por meio deste estudo foi possível demonstrar que apenas uma pequena parte dos municípios de Alagoas utilizam a LOA como instrumento de gestão da administração pública municipal ficando evidenciado um desequilíbrio entre receita x despesa. Esta relação, tanto na elaboração quanto na execução dos orçamentos, tem que se dá de maneira conjunta, sendo a realização de um orçamento impecável

àquele onde os administradores dos municípios tenham um controle entre receitas e despesas.

O estudo foi limitado aos municípios alagoanos nos exercícios de 2015 a 2018. Sugere-se que outros estudos sejam feitos também com os municípios de outros estados e com uma quantidade maior de exercícios como forma de verificar se o orçamento é instrumento de gestão ou cumprimento de exigências legais.

REFERÊNCIAS

- ABREU, C. R. DE; CÂMARA, L. M. **O orçamento público como instrumento de ação governamental: uma análise de suas redefinições** no contexto da formulação de políticas públicas de infraestrutura. *Revista de administração*. P. 74-76, 2015.
- ANDRADE, Nilton de Aquino. *Planejamento governamental para municípios: plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias e lei orçamentária anual*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- AQUINO, André Carlos Busanelli; DE AZEVEDO, Ricardo Rocha. . O “ir”realismo orçamentário nos municípios brasileiros. *Anais do USP International Conference in Accounting*, São Paulo, SP, Brasil, 2015.
- AZEVEDO, R. R. Imprecisão na estimação orçamentária dos municípios brasileiros. Dissertação (Mestrado). Ribeirão Preto: Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, 2014.
- BURKHEAD, Jesse. Orçamento público. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1971. CARDOSO, Regina Luna Santos. *Elaboração de indicadores de desempenho institucional e organizacional no setor público: técnicas e ferramentas*. São Paulo: FPFL-CEPAM, p. 12, 1999.
- CARVALHO, P. S. DE; MARQUES, P. **Orçamento Público** Conceitos Básicos. p. 1–18, 2014.
- CORRAR, L. J.; PAULO, E.; DIAS FILHO, J. M. (Coords.). *Análise multivariada para cursos de Administração, Ciências Contábeis e Economia*. Ed. -5. Reimpr. - São Paulo: Atlas, 2014.
- CREONCIO, T. E; SANTOS, J. S. DOS; CAMPOS, C. V; CALADO, J. E. DE SOUZA. **Análise da efetividade no planejamento da receita e despesa orçamentária: um estudo nos municípios do sertão pernambucano**, p. 14, 2018.
- DA SILVA FILHO, Cândido Ferreira. **Orçamento Público no Brasil**. *Revista Análise*, v. 3, n. 6, p. 47-51, 2002.
- DECKER, Luciana; DA ROSA, Fabrícia Silva; COSTA, Gabriel Donadio. *Evolução da Inscrição de Restos a Pagar do Estado de Santa Catarina no período de 2011 a 2017*. VIII Congresso de controladoria e finanças, p. 3-8, 2018.
- DE TOLEDO FILHO, Jorge Ribeiro; DE OLIVEIRA, Antonio. *Análise do Sistema de Contabilidade Pública como Suporte ao Controle do Ciclo Orçamentário dos Municípios da Região Metropolitana de Curitiba/PR*. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, n. 3, p. 81-105, 2007.
- DO COUTO, Lucas Carrilho; NETO, João Estevão Barbosa; RESENDE; Leandro Lima. *Flexibilidade do orçamento público perante a execução orçamentária*. Conselho regional de contabilidade de Minas Gerais, p. 45-52, 2018.

DOS SANTOS, Luciano Aparecido; CAMACHO, Eliane Utrabo. Orçamento público municipal: uma análise no município de Cosmópolis/SP com enfoque no equilíbrio das receitas x despesas no período de 2007 a LÚCIA DE ANDRADE. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, v. 2, n. 2, p. 82-94, 2014.

FARIA, A. C. DE; MARION, J. C.; IUDÍCUIBUS, S. DE; **Introdução à Teoria da Contabilidade**. p. 44-50, 2009.

FONSECA, L. **Orçamento Público**, p. 10-20 [s.l: 2016.].

GIACOMONI, J. **Orçamento público**.13.ed. p. 25-60 São Paulo: atlas, 2010.

KOHAMA, Heilio. **Balancos Públicos: Teoria e Prática**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015

KARPINSKI, J.A.; RESMINI, G.R.; RAIFUR, Leo. A efetividade da Lei Orçamentária Anual – LOA: um estudo do crescente número de alterações Orçamentárias em um Município de Pequeno Porte na Região Centro Sul do Estado do Paraná. *Revista Capital Científico – Eletrônica (RCCe)*, [S. l.], v. 14, n. 2, p. 1-12, 3 jun. 2016.

LUNKES, R. J. **Manual de orçamento**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, p. 8-12, 2009.

LYRIO, Maurício Vasconcellos Leão; DELLAGNELO, Eloíse Helena Livramento; LUNKES, Rogério João. O perfil metodológico da produção científica em orçamento público: uma análise do cenário brasileiro na primeira década do século XXI. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, v. 3, n. 1, p. 90-106, 2013.

MACHADO, Ana Beatriz Tavares. Configuração das Receitas e Despesas Públicas: uma Análise das Finanças do Município do Rio de Janeiro – RJ (2005-2012). Congresso de contabilidade 2015 UFSC, p. 3-5, 2015.

MAUSS, César Volnei. *Análise de demonstrações contábeis governamentais: instrumento de suporte à gestão pública*. São Paulo: Atlas, 2012.

MOREIRA, D.L.; REIS, A.O.; SIQUEIRA, I.M. Orçamento na Esfera Municipal Mineira: Instrumento de Gestão versus Cumprimento Normativo. XIV Congresso USP de iniciação Científica em Contabilidade, [s. l.], p. 1-12, 27 jul. 2017.

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

NUNES, André; OLIVEIRA, Ricardo Borges; BEÚ, Rivany Borges. ORÇAMENTO-PROGRAMA NO CONTEXTO DA GESTÃO PÚBLICA. **Revista eletrônica em gestão, educação e tecnologia ambiental**, v. 19, n. 3, p. 424-432, 2015.

PIRES, José Santo Dal Bem; MOTTA, Walmir Francelino. **A evolução histórica do**

orçamento público e sua importância para a sociedade. *Enfoque: Reflexão Contábil*, Maringá, v. 25, n. 2, p. 16-25, 2006. Disponível em: <<http://www.periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/view/3491/3158>> Acesso em: 25 dez. 2019

REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando Santos Moreira da. **O orçamento dos brasileiros: por que ele não desperta maior interesse?**. FGV Projetos, p. 12-14, 2014.

REZENDE, Fernando. Orçamento-programa a nível empresarial. **Revista de Administração de Empresas**, v. 16, n. 2, p. 42-51, 1976.

ROCHA, D. G. DA; MARCELINO, G. F.; SANTANA, C. M. Orçamento público no Brasil: a utilização do crédito extraordinário como mecanismo de adequação da execução orçamentária brasileira. **Revista de Administração**, v. 48, n. 4, p. 813–827, 2013.

SANCHES, Oswaldo Maldonado. O ciclo orçamentário: uma reavaliação à luz da Constituição de 1988. **Revista de Administração Pública**, v. 27, n. 4, p. 54-76, 1993.

SCARPIN, Jorge Eduardo; CREPALDI, Paola Guariso; BERG, Tatiane. A acurácia da previsão de receitas no orçamento antes e após a lei de responsabilidade fiscal: um estudo de caso. VIII Encontro de atividades científicas, p. 8-12, 2005.

XEREZ, S. R. D. A EVOLUÇÃO DO ORÇAMENTO PÚBLICO E SEUS INSTRUMENTOS DE PLANEJAMENTO. *Revista Científica Semana Acadêmica*, [S. l.], p. 1-19, 1 nov. 2013.