

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA - UFU
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - FACIC
GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

FLÁVIA ARANTES

PLANEJAMENTO E EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA:
Um estudo no âmbito do município de Uberlândia-MG de 2014 a 2019

UBERLÂNDIA
JULHO 2021

FLAVIA ARANTES

**PLANEJAMENTO E EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA:
um estudo no âmbito do município de Uberlândia-MG de 2014 a 2019**

Artigo Acadêmico apresentado à Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Maria Elisabeth M. C. Andrade

UBERLÂNDIA

2021

FLÁVIA ARANTES

Planejamento e execução orçamentária: um estudo no âmbito do município de Uberlândia-MG de 2014 a 2019

Artigo Acadêmico apresentado à Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Banca de Avaliação

Prof.^a Dr.^a Maria Elisabeth M. C. Andrade
Orientadora

Prof.
Membro

Prof.
Membro

Uberlândia, julho de 2021

RESUMO

O orçamento público é um instrumento estruturante de ação governamental que possui função de projetar as diretrizes do governo num determinado período, e serve como instrumento de juízo e responsabilização do governante. O presente estudo objetiva investigar o planejamento e a execução orçamentária do município de Uberlândia-MG. Foram avaliados dados do Relatório Resumido de Execução Orçamentária, dos anos de 2014 a 2019 quanto a dotação inicial orçada e a dotação atualizada, demonstrando os ajustes no planejamento e mensurando quanto do orçamento foi executado com valores aprovados na Lei Orçamentária Anual e quanto foi decorrente da abertura de créditos adicionais, ressaltando os remanejamentos orçamentários. Os principais resultados encontrados demonstraram uma grande frequência de alterações do valor autorizado para as funções 11– Trabalho e 19– Ciência e Tecnologia demonstrando que no planejamento inicial foram previstos valores superestimados e subestimados para estas funções, necessitando de alterações na execução orçamentária. Esses resultados indicam que o planejamento inicialmente aprovado teve falhas de elaboração com indício que foi realizado para cumprimento da legalidade, prejudicando a eficiência esperada em um planejamento orçamentário. As funções que se mantiveram mais estáveis foram 04– Administração e 09– Previdência Social, com alterações menores que 10% do valor inicialmente disponibilizado. Nesses casos as premissas estabelecidas no orçamento aprovado foram seguidas e, portanto, são funções orçamentariamente bem planejadas. O estudo demonstrou que os métodos utilizados para elaboração e composição dos instrumentos de planejamento precisam ser reformulados em sua constituição visando o alinhamento aos anseios da população.

Palavras-chave: Planejamento Orçamentário. Execução Orçamentária. Lei Orçamentária Anual.

ABSTRACT

The public budget is a structuring instrument of government action that has the function of projecting government guidelines in a given period and serves as an instrument of judgment and responsibility for the government. This study aims to investigate the planning and budget execution of the city of Uberlândia-MG. Data from Summarized Report on Budgetary Execution, from 2014 to 2019, were evaluated regarding the initial budgeted allocation and the updated allocation. Demonstrating the planning adjustments and measuring how much of the budget was executed with values approved in the Annual Budgetary Law and how much was due to the opening of additional credits, emphasizing the budgetary shifts. The main results demonstrated a high frequency of changes in the authorized value for functions 11– Work and 19– Science and Technology, demonstrating that the initial planning resulted from overestimated and underestimated values for these functions, requiring budget execution changes. These results indicate that the planning initially approved had elaboration failures with evidence that it was presented to comply with legality without demonstrating the efficiency expected from budget planning. The functions that remained the most stable were 04– Administration and 09– Social Security, with changes of less than 10% of the available bulletin value. In these cases, the premises established in the approved budget have been followed and, therefore, are well-planned budgetary functions. The study demonstrated that the methods used for the budget elaboration and composition need to be reformulated in their constitution aiming at the perfect alignment of the population's wishes.

Keywords: Budget Planning. Budget Execution. Annual Budgetary Law.

1. INTRODUÇÃO

Costa (2010) afirma que, de maneira geral, compreende-se a contabilidade como uma ciência que estuda, interpreta e registra fenômenos como o orçamento público, processo fundamental para uma administração eficaz e competente. A contabilidade é importante para a administração pública devido às suas funções básicas de planejamento, como a elaboração do orçamento público, controle de sua execução, e variações do patrimônio dos órgãos e entidades que integram a administração pública. Além disso, a contabilidade na administração pública expressa a importância do orçamento público para a comunidade e legislação profissional (COSTA, 2010).

Segundo Schirmer (2015), o planejamento público é um instrumento de criação e controle dos programas e ações do Estado, sendo essencial para o desenvolvimento do governo por auxiliar os gestores públicos na tomada de decisões, por ajudar a verificar a melhor forma de aplicar o recurso arrecadado e demonstrar onde há maior necessidade. Sua elaboração e posterior execução devem ser efetuadas com responsabilidade, compromisso e competência, requisitos básicos e necessários para uma gestão responsável para o povo.

A administração pública, em todas as esferas de governo, visa a eficiência através do equilíbrio na aplicação dos recursos, então, como toda e qualquer instituição que recebe recursos financeiros advindos do governo, as administrações públicas devem seguir leis que regulem a aplicação desses recursos (KRUSCHE, 2012).

Segundo Lima e Castro (2000), o orçamento é uma importante ferramenta de planejamento para qualquer entidade, seja ela pública ou privada, e representa a movimentação prevista de entradas e de saídas de recursos em determinado período.

A utilização de mecanismos de controle gerencial visa a melhoria do processo de decisão dos agentes públicos, proporcionando um planejamento mais adequado às pretensões da administração para um determinado período. Dessa forma, a utilização de instrumentos de controle gerencial pode endossar aos gestores públicos informações precisas, acertadas e apropriadas (ZONATTO; RODRIGUES JUNIOR; TOLEDO FILHO, 2014).

A previsão orçamentária é obrigatória por lei. Zonatto, Rodrigues Junior e Toledo Filho (2014) enfatizam que a previsão orçamentária, estabelecida na Lei nº 4.320/64 e amparada na Lei Complementar nº 101/2000, está motivada pelo planejamento, pelo controle, pela transparência e pelo comprometimento. Isso demonstra a importância do orçamento público no processo de gestão, considerando que, além de projetar as diretrizes do governo num

determinado período, serve como instrumento de juízo e responsabilização do governante. (ZONATTO; RODRIGUES JUNIOR; TOLEDO FILHO, 2014).

Assim, Xerez (2013) defende que o planejamento é um elemento fundamental no processo de elaboração da Lei Orçamentária Anual (LOA) e é o advento para se alcançar as metas e os objetivos propostos pela administração pública. Elaborar um planejamento orçamentário é estabelecer os programas e os projetos de governo de modo notório, coerente e transparente.

Sabe-se que o orçamento público é um instrumento do qual o governo expõe suas escolhas financeiras para um determinado período de tempo (ASSIS, 2010). Também, é um meio de controle político, de fiscalização do poder legislativo sobre as ações do poder executivo (GIACOMONI, 2017).

As medidas na área do orçamento público possuem relação com as ideias centrais dos mandatos oficiais, ou seja, dos mandatos governamentais, e incidem sobre a administração pública, portanto é um instrumento estruturante da ação governamental (ABREU; CÂMARA, 2015).

Os problemas geralmente são provenientes da falta de planejamento estratégico dos ordenadores de despesa, além de outros fatores adversos e inesperados, que acabam surpreendendo os gestores orçamentários (KARPINSKI; RESMINI; RAIFUR, 2016).

Com as novas exigências na Contabilidade Pública, sabe-se que órgãos públicos devem adotar técnicas e metodologias de empresas privadas, isso inclui utilizar-se de mecanismos de planejamento estratégico e orçamentário (AZEVEDO; AQUINO, 2016).

Segundo Furtado (2005), temos conhecimento de que muitos dos problemas enfrentados pelo poder público, no caso dos setores responsáveis pelo processo de planejamento e execução do orçamento público, decorrem da falta de planejamento dos ordenadores de despesa. Comumente, observa-se que os responsáveis acabam não dando a devida atenção às metas estabelecidas na LOA. Isso resulta em uma alteração no orçamento, de modo que sua execução acaba sendo contrária ao que foi proposto anteriormente. Além disso, sabe-se que durante a execução do exercício orçamentário e financeiro ocorrem situações contrárias à vontade do gestor, o que ocasionam, também, alterações no orçamento (FURTADO, 2005).

Assim, reside a questão problema que fundamenta o presente estudo: qual o desempenho do planejamento e execução orçamentária no âmbito do município de Uberlândia-MG no período de 2014 a 2019? Por consequência, o presente artigo objetiva investigar a execução orçamentária do município de Uberlândia-MG.

Para atingir o objetivo foram analisados os dados do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) de 2014 a 2019 quanto a dotação inicial orçada e a dotação atualizada, demonstrando os “ajustes” no planejamento e mensurando quanto do orçamento foi executado com valores aprovados na LOA e quanto foi decorrente da abertura de créditos adicionais, ressaltando onde foram necessários remanejamentos orçamentários.

Karpinski, Resmini e Raifur (2016), investigaram as alterações orçamentárias em um município de pequeno porte na Região Centro Sul do Estado do Paraná. Os resultados mostraram que houve muitas alterações orçamentárias feitas num curto período de tempo, dificultando a execução de projetos importantes para o município analisado. Assim, o presente estudo se justifica pela necessidade de compreender o planejamento e execução orçamentária em municípios.

Com base nas pesquisas realizadas por Zonatto, Rodrigues Junior e Toledo Filho (2014) e também nas pesquisas realizadas por Karpinski, Resmini e Raifur (2016), este trabalho contribui com verificação da relação entre orçamento e planejamento falhos, além de identificar quais aspectos do orçamento precisam ser melhorados.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Para que possamos entender como funciona a máquina pública, onde está sendo investido o dinheiro proveniente dos impostos pagos e se este investimento está sendo efetivamente realizado em benefício para a sociedade, é necessário conhecer como os gestores públicos desenvolvem suas atividades.

Neste artigo foram trabalhados de forma sucinta alguns conceitos de suma importância para o entendimento do tema proposto. Para tanto, este capítulo divide-se em 03 (três) subseções: a primeira buscou abordar a administração pública eficiente e dialógica; a segunda o orçamento público enquanto instrumento de planejamento; e a terceira a contabilidade pública e a gestão orçamentária.

2.1. Administração pública eficiente e dialógica

A contabilidade pública tem seus próprios atributos e o orçamento público a compõe com a escrituração da previsão das receitas e fixação despesas, destacando as políticas desenvolvidas por tal administração (KRUSCHE, 2012).

De acordo com Slomski (2008, p. 29), “a contabilidade pública tem por objetivo evidenciar perante a Fazenda Pública situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes”. Assim, a contabilidade pública é aquela que fornece informações econômicas relevantes permitindo aos gestores condições de tomar decisões com base segura (KRUSCHE, 2012).

Segundo Costa (2010), durante o período absolutista, com o poder concentrado nos governantes, o dinheiro do Estado era usado para fins particulares conforme as vontades dos governantes. Com o fim desse período, a criação do orçamento foi uma ferramenta decisiva para que o interesse público não se confundisse com o interesse privado.

Sob a visão de Rinaldo Segundo (2020), a finalidade do orçamento deixou de ser exclusivamente a de equacionar despesas e receitas, o chamado modelo clássico, e hoje não basta a inexistência de déficit.

Como se pode perceber, atualmente, o orçamento é considerado um instrumento de planejamento e, portanto, precisa fazer parte da técnica utilizada para registro dos fatos contábeis, a escrituração, que fornece informações e orientação sobre o estado patrimonial, suas variações, controla o patrimônio e registra os fatos contábeis (COSTA, 2010).

Assim sendo, esse mesmo autor defende que a relevância das informações contábeis e da escrituração, enquanto teoria da contabilidade que trata dos registros dos fatos contábeis ocorridos no patrimônio da entidade, se dá em favor de uma contabilidade estruturada e atualizada, o que proporciona a qualquer entidade ter suporte instrumental suficiente para gerar relatórios gerenciais que influenciará a tomada de decisão, além de proporcionar uma administração financeira moderna e funcional.

Segundo Santos *et al.* (2006), a escrituração contábil permite à administração visualizar e divulgar a real situação econômico-financeira da entidade e, então, fazer o seu planejamento e definir a sua estratégia de crescimento com um orçamento bem fundamentado. Para Costa (2010), uma das particularidades da Administração Pública é a preocupação com o controle do déficit orçamentário e do endividamento público, além da obtenção de informações econômica, financeira e patrimonial que proporcionem a tomada de decisões para uma administração mais eficiente na utilização dos recursos financeiros.

Certo é que dar respostas às exigências e necessidades da sociedade é o objetivo primordial de qualquer gestão pública, o que acaba sendo facilitado diante da aplicação da contabilidade à Administração Pública, uma vez que registra a previsão da receita e a fixação de despesa estabelecida no orçamento público aprovado para o exercício e realiza a escrituração e execução orçamentária da receita e da despesa (COSTA, 2010). Ainda segundo o autor, a

contabilidade faz a comparação entre a previsão e a realização das receitas e despesas, controla as operações de crédito, a dívida ativa, os valores, os créditos e obrigações e revela as variações ocorridas no patrimônio das entidades.

Costa (2010) afirma que a contabilidade pública engloba o patrimônio e o orçamento, suas variações e execução, pois além de lançar todos os fatos contábeis, registra ainda os atos potenciais praticados pelo gestor, atos estes que poderão modificar qualitativa ou quantitativamente o orçamento público e o patrimônio.

2.2. Orçamento público enquanto instrumento de planejamento

O orçamento é uma ferramenta de planejamento que demonstra em termos financeiros, para um determinado período de tempo, como será aplicado o recurso e de onde este virá (KRUSCHE, 2012). Para esse mesmo autor, pelo orçamento distinguem-se quais serão os gastos e de onde virão os recursos para amparar tais gastos.

Segundo Santos, Jankoski, Oliveira e Rasoto (2017) a arrecadação de receitas, a realização de despesas e a implementação de políticas públicas é um ciclo intermediado pelo orçamento público. Portanto, o orçamento é mais que uma fusão de receitas previstas e despesas autorizadas. Tornou-se um instrumento de controle gerencial, pois permite ao gestor confrontar e fazer avaliações de caráter gerencial, como aquelas relacionadas à contenção de despesas, à infalibilidade, à eficácia e à efetividade (MACHADO JÚNIOR; REIS, 2012).

O orçamento é, portanto, o processo pelo qual se concebe, implementa e avalia o nível de cumprimento do programa de governo, para cada período orçamentário. E a execução orçamentária é a fase em que, dentro do contexto orçamentário, o que foi previsto na LOA assume a característica financeira. É o momento em que a Administração Pública instrumentaliza as políticas públicas (COUTO; BARBOSA NETO; RESENDE, 2018).

Conforme Freire e Cunha (2019), há muitas definições para o orçamento e estas conceituações são todas bem abrangentes. Ainda segundo os autores, o orçamento, produzido pelo poder executivo e aprovado pelo poder legislativo, é autorizativo e isso implica afirmar que o agente público não é obrigado, pela lei orçamentária, a realizar todas as despesas previstas - o orçamento somente fixa o limite máximo.

O surgimento do orçamento público está ligado à ideia de controle, diante da “necessidade de regular a discricionariedade dos governantes na destinação dos recursos públicos” (NOBLAT; BARCELOS; SOUZA, 2014, p. 7). Os autores ainda colocam que esta ideia se apresenta na Magna Carta Inglesa, outorgada em 1215, e que, desde então, técnicas

orçamentárias foram desenvolvidas visando atender às exigências e às necessidades advindas da relação Estado e Sociedade.

Contudo, observa-se que quando se trata de orçamento público, “não é comum verificarmos uma ruptura completa entre o modelo tradicional e o atual, no processo de elaboração dos orçamentos” (NOBLAT; BARCELOS; SOUZA, 2014, p. 7). Ainda segundo os autores, a modificação de uma técnica por outra é gradativa e pode haver similaridade nos modelos ou alguns casos de coexistência de mais de um modelo na elaboração do orçamento.

Para melhor visualização, segue o quadro-resumo, no qual são descritos os tipos de orçamento mais difundidos na evolução orçamentária (Quadro 1).

Quadro 1- Tipos de orçamento segundo Noblat, Barcelos e Souza (2014).

Denominação	Características
Orçamento Clássico ou Tradicional	A peça orçamentária fica restringida à previsão de receitas e autorização de despesas; A distribuição de recursos se dá com base na proporção dos recursos gastos no ano anterior sem considerar os programas de trabalho que pretendem realizar; Não relaciona os gastos a nenhuma finalidade (programa ou ação).
Orçamento de desempenho ou de realizações	A peça orçamentária está ligada aos objetivos de gasto; Destaca o desempenho organizacional, mas não pode ser caracterizado como Orçamento Programa, já que não está vinculado ao sistema de planejamento.
Orçamento Programa	A peça orçamentária deve considerar os objetivos que se quer alcançar durante um período de tempo; Está relacionada com a ideia de planejamento; É considerado um instrumento de operacionalização das ações em consonância com o planejamento.
Orçamento Participativo	Incorpora a população no processo de elaboração da peça orçamentária através de lideranças ou de audiências públicas; Exige do poder público disposição para descentralizar o poder.
Orçamento Base Zero	A peça orçamentária exige justificativa dos programas toda vez que se inicia um ciclo orçamentário.
Orçamento Incremental	A peça orçamentária é elaborada através de ajustes (repete o orçamento anterior acrescentando variações de preços) nos itens de despesa e receita.
Orçamento com Teto Fixo	A peça orçamentária é elaborada através do estabelecimento de um teto fixo obtido mediante a aplicação de um percentual único sobre as despesas ocorridas em um determinado período.

Fonte: Elaborado pelo autor conforme Noblat, Barcelos e Souza (2014).

Modernamente, esse instrumento passou a auxiliar na administração e planejamento difundindo a programação do governo, suas metas e objetivos (GIACOMONI, 2017).

Assim, para que o orçamento seja a representação fiel do programa de governo contribuindo de maneira operativa para a ação estatal, que busca o desenvolvimento econômico e social, é fundamental a obediência aos princípios da programação – que busca selecionar os

objetivos que se procuram alcançar determinando as ações necessárias para atingir tais fins: da unidade – que é a política orçamentária ordenada consonantemente e ajustada em um método único; da universalidade – em que todas as particularidades do programa de cada órgão deverão ser incluídas; da anualidade – período adotado com fins a alcançar os objetivos previstos; da exclusividade – em que se devem incluir somente assuntos apropriados ao orçamento; da clareza – expresso de forma clara, ordenada e completa; do equilíbrio – em que deverá haver uma analogia entre valores de receita e despesa (KOHAMA, 2013).

2.2.1 Planejamento e controle do Orçamento Público

Planejar é uma prática de costume exercida por todos os cidadãos, seja em sua vida particular ou no trabalho. O processo de se realizar o planejamento estratégico é semelhante ao que nos expomos quando por algum motivo fazemos uma reflexão sobre o percurso passado ou futuro de nossa vida (FISCHMANN; ALMEIDA, 2011).

Para Freeman e Stoner (1994, p. 136) “planejamento é o processo de estabelecer objetivos e as linhas de ação adequadas para alcançá-los”. Portanto, planejar envolve definir uma estratégia geral para alcançar esses objetivos e desenvolver uma hierarquia abrangente de planos para integrar e coordenar as atividades (DECENZO; ROBBINS, 2004). Nesse âmbito, a eficácia é fator de suma importância para se alcançar um resultado concreto que apresente bom resultado.

Conforme Krusche (2012), um gestor público precisa servir-se de planejamento eficaz para desenvolver uma gestão de qualidade no município, pois sem planejamento o gestor público terá dificuldades em organizar pessoas e recursos para alcançar um objetivo ou empreender um projeto. Ainda segundo o autor, é necessário propor objetivos, reconhecer metas, fazer uma análise do ambiente (interno ou externo), diferenciar oportunidades e ameaças e, então, tomar a decisão.

Costa (2010) defende que são muitas as tentativas de trazer respostas às questões relacionadas com a gestão pública. Ainda segundo o autor, “as primeiras tentativas demonstram insatisfação, tentam esclarecer com mais cuidados os ganhos e as perdas de todo esse processo de desenvolvimento” (COSTA, 2010, p. 9). A dificuldade em se obter resultados imediatos faz parecer como fraqueza teórica as propostas de transformação social e a tentativa de apresentar novas estruturas para administrar as instituições públicas (COSTA, 2010).

Assim, o planejamento apresenta-se como um processo de teorização e, portanto, se incorpora a todo processo de desenvolvimento que estas entidades executam, o que explica

ainda porque o planejamento é tão discutido e porque nele aparecem algumas vertentes (COSTA, 2010).

Segundo Kohama (2013), em busca de uma administração pública competente, operativa e produtiva, que proporcione prosperidade à coletividade através dos serviços públicos colocados à disposição do povo, o Governo tem utilizado de técnicas de planejamento e programação de ações chamadas de sistema de planejamento integrado.

O planejamento é um instrumento que permite a implementação de políticas públicas tanto no campo político quanto econômico. Tornou-se uma ferramenta de trabalho para se alcançar uma administração eficiente e eficaz (COUTO; BARBOSA NETO; RESENDE, 2018). Visando alcançar um determinado cenário desejado, elaboram-se planos de longo e de médio prazo, escolhendo aquelas ações prioritárias, de modo a atenuar os problemas econômicos e sociais existentes.

2.3. A contabilidade pública e a gestão orçamentária

Conforme consta na Constituição Federal de 1988 (CF/88), em seu artigo 165, o orçamento público brasileiro se compõe de três instrumentos: o Plano Plurianual – PPA, a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e a LOA (Quadro 2). O orçamento público inicia-se com um projeto de lei elaborado pelo Poder Executivo, que é enviado para o Poder Legislativo para a discussão, aprovação e, sendo aprovado, ser transformado em lei. O documento contém a estimativa da arrecadação das receitas e a autorização para a realização das despesas do Governo (BRASIL, 1998).

Para que a LOA seja elaborada deve haver a aprovação e a efetivação do PPA e da LDO, esta última a responsável por estabelecer as metas e as prioridades para o próximo exercício financeiro (KOHAMA, 2013).

Quadro 2- Orçamento Público brasileiro segundo o artigo 165 da Constituição Federal (1998).

Instrumento	Objetivos	Vigência
Plano Plurianual- PPA	Estabelecer as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada. Deve ser elaborado criteriosamente, expressando uma visão estratégica da gestão pública.	Quatro anos
Lei de Diretrizes Orçamentárias- LDO	Apontar as prioridades do governo para o exercício financeiro subsequente orientando a elaboração da LOA, baseando-se no que foi estabelecido pelo PPA.	Anual
Lei Orçamentária Anual- LOA	Prever todos os gastos do governo para o próximo ano. Compreende o orçamento fiscal, a seguridade social e investimentos da administração pública. A Constituição dispõe as diretrizes para elaboração e controle dos orçamentos da União, Estados, Municípios e Distrito Federal.	Anual

Fonte: Elaborado pelo autor com base no art. 165 da CF/88.

Ainda segundo Kohama (2013) o PPA procura compor as ações do governo que levam à consecução dos objetivos fixados para um período de quatro anos, portanto um plano de médio prazo. A importância do PPA está em guiar a administração pública quanto à realização dos programas de trabalho, que impreterivelmente deverão estar inseridos nesse plano. A LDO é a que norteará a elaboração dos orçamentos anuais compreendendo as metas e prioridades do governo. É a ferramenta que serve como balizador do orçamento anual; e a LOA, em que são idealizadas as ações que serão executadas, obedecida a LDO, visando alcançar os objetivos e concretizar o que foi planejado no PPA. A LOA evidencia as receitas e as despesas públicas, portanto, a LOA é criada conforme as diretrizes e os objetivos do PPA, compreendendo as metas e prioridades estabelecidas na LDO (COUTO; BARBOSA NETO; RESENDE, 2018).

Na definição de Karpinsk, Resmini e Raifur (2016), a LOA é o orçamento literalmente dito e nele as metas do plano de governo são oportunizadas, permitindo a realização dos programas mediante a destinação de recursos para os projetos e atividades de governo.

Nesse sentido, para que a LOA seja elaborada, o PPA deve estar empreendido e a LDO deve estar aprovada. Ou seja, as ferramentas orçamentárias do poder público devem estar compatibilizadas evitando a elaboração de um orçamento sem vínculo com as leis já aprovadas. Contudo, a lei permite ao gestor público a alteração, no decorrer do exercício, das metas anteriormente estabelecidas. Porém, ressalta-se que essas alterações devem estar em concordância com as três leis orçamentárias (KARPINSKI; RESMINI; RAIFUR, 2016). Essa compatibilização está prevista na CF/88, em seu Art. 166, § 3º.

Art. 166. Os projetos de lei relativos ao plano plurianual, às diretrizes orçamentárias, ao orçamento anual e aos créditos adicionais serão apreciados pelas duas Casas do Congresso Nacional, na forma do regimento comum.

§ 3º - As emendas ao projeto de lei do orçamento anual ou aos projetos que o modifiquem somente podem ser aprovadas caso:

I - sejam compatíveis com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias. (BRASIL, 1988, p. 105)

Conforme Bogoni *et al.* (2010), com a publicação da Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, observou-se a mobilização dos órgãos públicos visando um controle e uma gestão mais eficiente, bem como a necessidade de enquadramento para oferecer ao cidadão serviços com melhor qualidade.

Nessa perspectiva, os instrumentos orçamentários já mencionados começaram a ser implementados desde a promulgação da CF/88 e efetivamente discutida e regulamentada pela LRF, cujo diploma legal definiu a matéria mínima para a LDO e trouxe procedimentos específicos para o planejamento público (AZEVEDO; AQUINO, 2016).

Costa (2010) afirma que o orçamento anual é resultado de um processo de planejamento que envolve as intenções e as prioridades da coletividade. Entretanto, segundo o autor, é possível que durante a execução do orçamento ocorram fatos ou situações não previstas na fase de elaboração e, portanto, há que se criar mecanismos que venham retificar o orçamento.

Certo é que, depois do orçamento aprovado, podem ocorrer eventos em que seja necessário alterar o que havia sido planejado. Diversas situações podem ser descritas, desde questões como variação na arrecadação de receita ou eventos emergenciais de calamidade pública (MACHADO JÚNIOR; REIS, 2012).

Segundo Abreu, Neiva e Lima (2014), com eventualidades existentes entre o período de elaboração do orçamento e sua concreta execução, tem-se a conseqüente necessidade de reparação na programação orçamentária e financeira, uma vez que a elaboração de um orçamento público está sujeito a falhas que podem advir, na maioria dos casos, da falta de planejamento e das alterações de políticas públicas antes priorizadas e, para suprir tais falhas, foram criados instrumentos de gestão que possibilitam corrigir os desvios que podem ocorrer entre a elaboração e a efetiva execução do orçamento público.

Assim, existem os créditos adicionais os quais a Lei nº 4.320/1964 define como autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na lei orçamentária (ABREU; BANDEIRA; FERREIRA, 2017). Segundo Giacomoni (2017), os créditos adicionais são utilizados para situações de imprevisão na elaboração orçamentária, tais como a dotação

possuir saldo insuficiente para execução da despesa ou no orçamento não existir o respectivo crédito.

A legislação referente aos créditos adicionais classifica os mesmos em suplementares, especiais e extraordinários. Os créditos suplementares são aqueles destinados ao reforço da dotação orçamentária. Os créditos especiais são destinados para atender às despesas que não possuem dotação orçamentária específica e os créditos extraordinários são aqueles destinados às despesas urgentes e imprevistas (COUTO; BARBOSA NETO; RESENDE, 2018).

Os créditos adicionais estão previstos no art. 41 da Lei 4.320/1964 e a abertura dos mesmos dependem de prévia autorização legislativa. No entanto, conforme Abreu, Bandeira e Ferreira (2017), visando celeridade, a própria lei orçamentária poderá ser utilizada para autorizar o poder executivo a abrir, durante o exercício financeiro, determinada quantia de créditos suplementares que, em geral, é um percentual da despesa autorizada no orçamento. Tal previsão está amparada pelo art. 165, §8º da CF/88, conhecido como princípio da exclusividade: “a lei orçamentária anual não conterà dispositivo estranho a previsão da receita e a fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares”. (BRASIL, 1988, p. 104)

Nesse sentido, nos ensinam Couto, Barbosa Neto e Resende (2018) que a abertura de créditos suplementares depende da prévia existência de recursos para concretização da despesa e deve estar autorizada por lei e decretada pelo poder executivo. Ressalta-se que a LOA poderá conter autorização para abertura de créditos suplementares até determinado limite, o que proporciona flexibilidade e versatilidade na operacionalidade das retificações, já que com isso o poder executivo poderá abrir créditos suplementares por meio de decretos sem consultar o legislativo.

Conforme destacado, os créditos suplementares podem conter autorização na própria Lei Orçamentária, já os especiais dependem de lei específica (ABREU; BANDEIRA; FERREIRA, 2017). Ainda segundo os autores, no que diz respeito ao crédito extraordinário ele ocorre em situações em que a intervenção do Estado deve dar-se celeremente e, portanto, não haveria tempo para autorização legislativa prévia, o que, conforme art. 44 da Lei 4.320/1964 permite-se a abertura dos créditos extraordinários por decreto do Poder Executivo, que informará imediatamente ao Legislativo. Ressalta-se ainda, segundo os autores, que a CF/88 no artigo 62 estabeleceu a medida provisória como instrumento legal para abertura de crédito extraordinário.

Ainda de acordo com Abreu, Bandeira e Ferreira (2017), assim como sucede na Lei Orçamentária em que o princípio do equilíbrio tem que ser assistido, pelo qual as receitas

estimadas têm que ser iguais às despesas autorizadas, nas retificações orçamentárias, também em respeito a esse princípio, é necessária a indicação de recursos para que sejam autorizados e abertos os créditos adicionais, com exceção dos créditos extraordinários.

Segundo Karpinski, Resmini e Raifur (2016), no que se refere ao orçamento público, em específico, o que temos observado é um crescente número de alterações decorrentes de aberturas de créditos suplementares. Os autores ainda dizem que, há casos em que as alterações orçamentárias acontecem no primeiro mês de vigência da lei orçamentária, comprometendo todo o processo de planejamento, pois tais alterações podem provocar o cancelamento de outras atividades inicialmente previstas no projeto de lei. Seguindo o raciocínio de tais autores, isso tem provocado uma mutação no orçamento previamente aprovado, tornando a atividade de planejar uma “falácia” no âmbito da administração pública.

Segundo Angélico (2009) esses mecanismos de flexibilização não têm que ser reprovados quando as alterações se destinam a reajustes de custos de programas decorrentes da inflação e correções técnicas geradas por desvios de planejamento, no entanto, o que não pode acontecer é:

Reduzir a dotação “A” para suplementar a dotação “B”. Depois, reduzir a dotação “C” para suplementar a “A”. Mais tarde elimina-se um projeto para restabelecer a dotação “C”. E estas transposições de dotações prosseguem desregradamente pelo exercício inteiro. É um procedimento que demonstra claramente a total ausência de planejamento na elaboração do orçamento-programa (ANGÉLICO, 2009, p. 31).

O orçamento público brasileiro tem sido objeto de pesquisa há alguns anos. No Brasil temos estudos de Abrucio e Durand (2004) e Giacomoni (2017), por exemplo. Em comum, os estudos concluem que o Estado não possui recurso suficiente para atender a todos os pleitos da sociedade e, portanto, tem de escolher em quais demandas os limitados recursos serão alocados. (ROCHA; MARCELINO; SANTANA, 2013).

Esse limite pode ser modificado de um ano para o outro, a depender da “negociação” entre o Executivo e o Legislativo. Contudo, sabe-se que quanto maior o limite autorizado para abertura de crédito suplementar sem autorização legislativa, menor é o controle do Legislativo sobre o orçamento (ROCHA; MARCELINO; SANTANA, 2013).

É importante ressaltar que esses recursos retificadores, incluindo os créditos suplementares, têm sido compreendidos como elementos responsáveis por corrigir falhas da fase de planejamento que surgem durante a execução orçamentária. (ROCHA; MARCELINO; SANTANA, 2013).

O orçamento é, portanto, o processo pelo qual se concebe, implementa e avalia o nível de cumprimento do programa de governo, para cada período orçamentário. E a execução

orçamentária é a fase em que, dentro do contexto orçamentário, o que foi previsto na LOA assume a característica financeira. É o momento em que a Administração Pública instrumentaliza as políticas públicas (COUTO; BARBOSA NETO; RESENDE, 2018).

3. METODOLOGIA

Para alcançar os resultados, a metodologia utilizada foi a de estudo de caso, em específico, por meio do levantamento de dados do orçamento do município de Uberlândia-MG. A pesquisa também foi de caráter exploratório, descritiva e documental já que envolveu o estudo dos dispositivos legais, além de outros documentos, artigos e livros, relacionados com o tema.

A pesquisa descritiva é aquela que busca pormenorizar, definir, elencar e confrontar as variáveis. Possui como objetivo a descrição da característica de determinado fenômeno. É exploratória e desenvolvida no sentido de propiciar uma visão geral a respeito de determinado fato, e procura analisar um problema ou situação buscando parâmetros e compreensão (BEUREN, 2013).

Para realização da pesquisa bibliográfica foram reunidos escritos de fontes secundárias – documentos que já foram tratados e publicados por diferentes autores sobre o tema proposto (BEUREN, 2013).

Em pesquisas de cunho quantitativo, pode aplicar-se o método estatístico tanto na coleta quanto no tratamento dos dados. A pesquisa quantitativa é utilizada em estudos descritivos para classificar e identificar as variáveis de causalidade entre diversos fenômenos. Ela permite obtermos uma exatidão de resultados (BEUREN, 2013).

O município estudado está localizado na região do Triângulo Mineiro, tem aproximadamente 700 mil habitantes (IBGE, 2020), possui uma estrutura administrativa distribuída entre dois órgãos: Prefeitura e Câmara Municipal. Cada órgão está subdividido em funções e subfunções - classificação funcional instituída pela Portaria nº 42, 14 de abril de 1999, do então Ministério do Orçamento e Gestão. Segundo o Manual Técnico do Orçamento (BRASIL, 2015), a classificação funcional serve como agregador das despesas públicas por área de ação governamental.

Os dados foram coletados do Relatório Resumido da Execução Orçamentária – RREO, documento de periodicidade bimestral que permite o acompanhamento do desempenho das ações municipais estabelecidas na LDO e na LOA. A publicação do RREO é exigência da

CF/88 e as normas para sua elaboração e publicação foram estabelecidas pela LRF. Ele apresenta o demonstrativo da execução das despesas por função e subfunção.

Foram utilizados relatórios orçamentários compreendendo o período de janeiro/2014 a dezembro/2019. Esse período permitiu a análise dos dados de um PPA completo (2014 a 2017) e os dois primeiros anos de execução de outro PPA (2018 e 2019), contemplando duas gestões administrativas diferentes.

Os dados analisados foram coletados pelo Portal da Transparência, mantido pela Prefeitura Municipal de Uberlândia.

Após a etapa da coleta, os dados foram analisados estatisticamente a fim de identificar e apresentar o crescente número de alterações orçamentárias nos últimos 06 (seis) anos, demonstrando as consequências desses “ajustes” no planejamento e mensurando quanto do orçamento foi executado com valores aprovados na Lei Orçamentária Anual e quanto foi decorrente da abertura de créditos adicionais.

O método de análise utilizado consistiu em verificar a diferença orçamentária entre o valor final (dotação atualizada) e o valor inicial (dotação inicial) e qual o percentual que individualmente os valores de suplementação e cancelamento representam, conforme descrito por Karpinski, Resmini e Raifur (2016):

$$AO_x = \frac{Da - Di}{Di}$$

Onde AO_x = Alteração Orçamentária ocorrida na função x; Da = Dotação Atualizada da função x; Di = Dotação Inicial da função x.

Ressalta-se que Di refere-se à valores discriminados na LOA; Da refere-se aos valores da dotação inicial com os cancelamentos e remanejamentos relativos à abertura de créditos adicionais, sejam eles créditos suplementares, créditos especiais, créditos extraordinários ou dotação cancelada/remanejada.

4. APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A seguir apresentam-se os resultados desta pesquisa. A estrutura está disposta na apresentação dos dados orçamentários dos anos de 2014 a 2019 analisados através de um método que consiste em verificar a diferença orçamentária entre a dotação inicial, aquela prevista na LOA e a dotação atualizada, que comporta as alterações advindas dos créditos adicionais.

As alterações em relação aos valores autorizados e atualizados foram identificadas através da análise do orçamento de um determinado órgão, que nesse estudo de caso é o órgão Prefeitura Municipal. O RREO apresenta o demonstrativo da execução das despesas por função e subfunção e, para a pesquisa, a análise concentrou-se nas alterações ocorridas nas funções, assim classificadas: 02 – Judiciária; 04 – Administração; 06 – Segurança Pública; 08 – Assistência Social; 09 – Previdência Social; 10 – Saúde; 11 – Trabalho; 12 – Educação; 13 – Cultura; 15 – Urbanismo; 16 – Habitação; 17 – Saneamento; 18 – Gestão Ambiental; 19 - Ciência e Tecnologia; 20 – Agricultura; 22 – Indústria; 23 – Comércio e Serviços; 27 – Desporto e Lazer; 28 – Encargos Especiais.

A Tabela 1 apresenta os dados correspondentes ao orçamento dos exercícios de 2014 a 2016 e contém os valores autorizados e os valores atualizados.

Tabela 1 - Dotação Inicial e Atualizada por Funções.

FUNÇÃO	ANO: 2014		ANO: 2015		ANO: 2016	
	Dotação Inicial	Dotação Atualizada	Dotação Inicial	Dotação Atualizada	Dotação Inicial	Dotação Atualizada
02 - Judiciária	3.308.000,00	3.022.858,19	4.450.000,00	3.674.343,01	3.900.000,00	3.827.540,00
04 - Administração	194.623.872,00	201.879.928,94	257.288.428,00	281.209.834,49	312.077.782,00	311.165.939,48
06 - Segurança Pública	15.435.421,00	18.747.614,88	18.400.000,00	10.888.416,68	7.428.000,00	9.951.300,00
08 - Assistência Social	46.493.000,00	48.117.493,39	51.354.900,00	57.094.759,38	51.652.400,00	56.628.238,59
09 - Previdência Social	99.370.296,00	99.370.296,00	108.307.000,00	112.587.000,00	137.350.000,00	140.306.000,00
10 - Saúde	473.329.489,00	544.795.666,78	513.025.516,00	546.948.877,47	564.480.204,00	599.524.952,70
11 - Trabalho	408.000,00	61.010,00	408.000,00	45.000,00	43.000,00	19.500,00
12 - Educação	275.895.000,00	395.655.824,93	353.731.000,00	416.044.786,71	387.030.000,00	455.577.316,34
13 - Cultura	2.938.600,00	2.937.237,31	3.483.575,00	3.028.294,36	3.389.385,00	3.689.678,05
15 - Urbanismo	226.835.823,00	136.180.478,90	251.754.713,00	240.101.973,24	299.466.510,00	249.986.680,15
16 - Habitação	18.890.200,00	19.876.485,64	16.555.000,00	18.347.450,62	17.076.000,00	20.196.000,00
17 - Saneamento	241.144.200,00	239.248.114,00	259.113.684,00	256.636.773,00	347.330.000,00	346.486.000,00
18 - Gestão Ambiental	3.076.208,00	2.360.984,46	3.468.168,00	3.199.688,08	2.822.360,00	2.751.115,26
19 - Ciência e Tecnologia	105.000,00	651.000,00	257.000,00	423.800,00	25.000,00	189.000,00
20 - Agricultura	12.319.000,00	14.108.708,28	13.884.000,00	13.889.512,07	13.533.000,00	14.292.347,70
22 - Indústria	2.000,00	1.100,00	2.000,00	2.000,00	2.000,00	2.000,00
23 - Comércio e Serviços	928.000,00	1.180.680,05	625.000,00	1.031.078,00	996.000,00	1.139.858,77
27 - Desporto e Lazer	17.791.900,00	24.778.734,11	20.816.520,00	24.034.154,00	16.810.000,00	19.524.226,00
28 - Encargos Especiais	20.680.000,00	17.031.340,00	41.302.000,00	17.982.638,00	42.556.000,00	30.407.122,80

Fonte: Dados da Pesquisa

A Tabela 2 apresenta os dados correspondentes ao orçamento dos exercícios de 2017 a 2019 e contém os valores autorizados e os valores atualizados.

Tabela 2 - Dotação Inicial e Atualizada por Funções.

FUNÇÃO	ANO: 2017		ANO: 2018		ANO: 2019	
	Dotação Inicial	Dotação Atualizada	Dotação Inicial	Dotação Atualizada	Dotação Inicial	Dotação Atualizada
02 - Judiciária	7.129.664,00	7.078.164,00	7.380.000,00	7.798.326,22	23.107.882,00	19.788.382,00
04 - Administração	319.389.951,00	295.855.187,63	279.095.066,00	253.180.223,03	270.205.531,00	293.109.298,10
06 - Segurança Pública	7.943.000,00	13.475.215,46	24.817.000,00	25.592.310,00	25.825.000,00	24.383.667,20
08 - Assistência Social	58.895.000,00	59.002.235,00	61.241.000,00	59.828.783,00	60.731.500,00	61.454.600,00
09 - Previdência Social	148.431.000,00	160.411.000,00	184.816.000,00	196.816.000,00	219.915.000,00	219.915.000,00
10 - Saúde	583.449.000,00	595.156.221,09	591.538.000,00	627.434.728,21	650.224.275,00	700.679.843,84
11 - Trabalho	43.000,00	428.000,00	474.000,00	405.000,00	540.000,00	564.900,00
12 - Educação	427.374.000,00	466.125.591,17	483.354.000,00	495.015.311,35	566.250.000,00	521.344.574,72
13 - Cultura	3.960.235,00	2.908.535,00	4.197.760,00	4.326.286,40	6.711.808,00	7.393.628,00
15 - Urbanismo	298.614.000,00	287.050.907,71	182.470.500,00	170.945.945,40	346.500.300,00	340.752.328,90
16 - Habitação	18.336.000,00	18.336.000,00	18.483.000,00	9.343.000,00	18.453.000,00	18.303.000,00
17 - Saneamento	362.655.000,00	323.880.866,00	348.602.000,00	342.842.000,00	430.750.000,00	430.375.000,00
18 - Gestão Ambiental	2.714.000,00	3.184.000,00	4.123.000,00	8.689.781,73	10.889.400,00	9.667.350,00
19 - Ciência e Tecnologia	25.000,00	5.000,00	1.451.000,00	1.451.000,00	1.015.000,00	81.000,00
20 - Agricultura	13.398.000,00	15.301.362,00	18.504.000,00	19.012.941,96	19.422.220,00	19.492.249,68
22 - Indústria	2.000,00	2.000,00	2.000,00	2.000,00	121.000,00	1.000,00
23 - Comércio e Serviços	1.081.000,00	1.081.000,00	607.000,00	677.000,00	1.175.000,00	711.000,00
27 - Desporto e Lazer	26.646.000,00	27.476.144,25	23.405.470,00	24.897.539,89	23.803.000,00	26.592.000,00
28 - Encargos Especiais	40.310.000,00	33.876.408,45	89.019.000,00	48.495.921,69	46.539.000,00	48.851.125,00

Fonte: Dados da Pesquisa

A análise foi iniciada observando a diferença orçamentária entre o valor final (dotação atualizada) e o valor inicial (dotação inicial) das funções que apresentaram uma maior variação em cada ano. Observou-se que em 2014 a função 19 - Ciência e Tecnologia apresentou um orçamento final de R\$ 546.000,00 a mais que o aprovado inicialmente em lei. Isso representa um acréscimo de 520% no orçamento inicial. Enquanto isso, nesse mesmo ano, a função 11 – Trabalho apresentou uma redução de R\$ 346.990,00, um decréscimo de 85,05% em relação ao orçado inicialmente, demonstrando que somente 15% do orçamento previsto em lei para essa função ficaram disponíveis para utilização.

No ano seguinte, observou-se que a função 19 – Ciência e Tecnologia, apesar de continuar apresentando uma variação significativa entre o orçado inicial e o orçado final, teve um percentual de acréscimo significativamente menor quando comparado com o ano anterior. O crédito adicional representou 65%, o mesmo percentual encontrado na função 23 – Comércio e Serviços. A redução continuou significativa na função 11 – Trabalho com 89% de cancelamento do orçado inicial e na função 28 – Encargos Especiais, que também sofreu uma diminuição de R\$ 23.319.362,00, o que representou 56% de redução do valor aprovado em lei.

Em 2016, a função 19 – Ciência e Tecnologia voltou a ser o destaque apresentando um acréscimo de R\$ 164.000,00 no orçado inicial, representando 656% de crédito adicional para essa função. Destaca-se que esta função, desde o início da vigência do PPA autorizado pela Lei nº 11.676/2013, vem apresentando um percentual relevante de crédito adicional ano a ano e, em 2016, o valor orçado inicialmente foi aproximadamente 90% menor do orçado inicial no ano anterior.

Nesse mesmo ano, a função 11 – Trabalho continua apresentando redução – com 55% de cancelamento.

A tabela 3 apresenta a movimentação orçamentária dos exercícios de 2014 a 2016, representando em percentuais cada situação a partir da análise efetuada.

Tabela 3 - Comparativo apresentando a diferença de valor entre a dotação atualizada e a dotação inicial.

FUNÇÃO	ANO: 2014		ANO: 2015		ANO: 2016	
	Da - Di	AOx =(Da-Di)/Di	Da - Di	AOx =(Da-Di)/Di	Da - Di	AOx =(Da-Di)/Di
- Judiciária	-285.141,81	-8,62%	-775.656,99	-17%	-72.460,00	-2%
04 - Administração	7.256.056,94	3,73%	23.921.406,49	9%	-911.842,52	0%
06 - Segurança Pública	3.312.193,88	21,46%	-7.511.583,32	-41%	2.523.300,00	34%
08 - Assistência Social	1.624.493,39	3,49%	5.739.859,38	11%	4.975.838,59	10%
09 - Previdência Social	0,00	0,00%	4.280.000,00	4%	2.956.000,00	2%
10 - Saúde	71.466.177,78	15,10%	33.923.361,47	7%	35.044.748,70	6%
11 - Trabalho	-346.990,00	-85,05%	-363.000,00	-89%	-23.500,00	-55%
12 - Educação	119.760.824,93	43,41%	62.313.786,71	18%	68.547.316,34	18%
13 - Cultura	-1.362,69	-0,05%	-455.280,64	-13%	300.293,05	9%
15 - Urbanismo	-90.655.344,10	-39,97%	-11.652.739,76	-5%	-49.479.829,85	-17%
16 - Habitação	986.285,64	5,22%	1.792.450,62	11%	3.120.000,00	18%
17 - Saneamento	-1.896.086,00	-0,79%	-2.476.911,00	-1%	-844.000,00	0%
18 - Gestão Ambiental	-715.223,54	-23,25%	-268.479,92	-8%	-71.244,74	-3%
19 - Ciência e Tecnologia	546.000,00	520,00%	166.800,00	65%	164.000,00	656%
20 - Agricultura	1.789.708,28	14,53%	5.512,07	0%	759.347,70	6%
22 - Indústria	-900,00	-45,00%	0,00	0%	0,00	0%
23 - Comércio e Serviços	252.680,05	27,23%	406.078,00	65%	143.858,77	14%
27 - Desporto e Lazer	6.986.834,11	39,27%	3.217.634,00	15%	2.714.226,00	16%
28 - Encargos Especiais	-3.648.660,00	-17,64%	-23.319.362,00	-56%	-12.148.877,20	-29%

Fonte: Dados da Pesquisa

Ao analisar o ano de 2017, último ano do PPA autorizado pela Lei nº 11.676/2013, observou-se que as variações significativas entre o orçado inicial e o autorizado se manteve nas funções 19 – Ciência e Tecnologia e 11 – Trabalho. Porém enquanto nos anos anteriores, de 2014 a 2016, a função 19 sofria acréscimo e a função 11 sofria redução, em 2017 observou-se o inverso. Houve um acréscimo de 895% no orçado inicial da função 11 – Trabalho enquanto na função 19 – Ciência e Tecnologia houve uma redução de 80% no valor orçado inicialmente.

Nesse ano, coube destaque ainda para a função 06 – Segurança Pública, que também sofreu um acréscimo de R\$ 5.532.215,46 no orçado inicial, o que corresponde a 70% a mais no orçamento.

Os anos de 2018 e 2019 estão contemplados no PPA nº 12.853 de 14 de dezembro de 2017. Observou-se que houve um aumento significativo do orçamento distribuído na ação 18 – Gestão Ambiental, até então sem ter sofrido alterações significativas nos anos anteriores. Esta ação recebeu R\$ 4.566.781,73 a mais, o que equivale a 111% de crédito adicional em seu orçamento. De redução, tivemos - 49% na função 16 – Habitação, acompanhado de - 46% na função 28 – Encargos Especiais.

Ressalta-se que nos últimos 04 anos a função 16 – Habitação não havia sofrido nenhuma alteração significativa em seu orçamento, assim como a função 18 – Gestão Ambiental.

Em 2019, a função 19 – Ciência e Tecnologia voltou a ter destaque como em 2017, com redução de R\$ 934.000,00 em sua dotação, correspondendo a - 92% do orçado inicial. Há redução também para a função 22 – Indústria, de - 99%.

A tabela 4 apresenta a movimentação orçamentária dos exercícios de 2017 a 2019, representando em percentuais cada situação a partir da análise efetuada.

Tabela 4 - Comparativo apresentando a diferença de valor entre a dotação atualizada e a dotação inicial.

FUNÇÃO	ANO: 2017		ANO: 2018		ANO: 2019	
	Da - Di	AOx =(Da-Di)/Di	Da - Di	AOx =(Da-Di)/Di	Da - Di	AOx =(Da-Di)/Di
02 - Judiciária	-51.500,00	-1%	418.326,22	6%	-3.319.500,00	-14%
04 - Administração	-23.534.763,37	-7%	-25.914.842,97	-9%	22.903.767,10	8%
06 - Segurança Pública	5.532.215,46	70%	775.310,00	3%	-1.441.332,80	-6%
08 - Assistência Social	107.235,00	0%	-1.412.217,00	-2%	723.100,00	1%
09 - Previdência Social	11.980.000,00	8%	12.000.000,00	6%	0,00	0%
10 - Saúde	11.707.221,09	2%	35.896.728,21	6%	50.455.568,84	8%
11 - Trabalho	385.000,00	895%	-69.000,00	-15%	24.900,00	5%
12 - Educação	38.751.591,17	9%	11.661.311,35	2%	-44.905.425,28	-8%
13 - Cultura	-1.051.700,00	-27%	128.526,40	3%	681.820,00	10%
15 - Urbanismo	-11.563.092,29	-4%	-11.524.554,60	-6%	-5.747.971,10	-2%
16 - Habitação	0,00	0%	-9.140.000,00	-49%	-150.000,00	-1%
17 - Saneamento	-38.774.134,00	-11%	-5.760.000,00	-2%	-375.000,00	0%
18 - Gestão Ambiental	470.000,00	17%	4.566.781,73	111%	-1.222.050,00	-11%
19 - Ciência e Tecnologia	-20.000,00	-80%	0,00	0%	-934.000,00	-92%
20 - Agricultura	1.903.362,00	14%	508.941,96	3%	70.029,68	0%
22 - Indústria	0,00	0%	0,00	0%	-120.000,00	-99%
23 - Comércio e Serviços	0,00	0%	70.000,00	12%	-464.000,00	-39%
27 - Desporto e Lazer	830.144,25	3%	1.492.069,89	6%	2.789.000,00	12%
28 - Encargos Especiais	-6.433.591,55	-16%	-40.523.078,31	-46%	2.312.125,00	5%

Fonte: Dados da Pesquisa

Diante do exposto, observa-se que os principais resultados encontrados demonstram uma frequência significativa de alterações do valor autorizado para o orçamento. Assim, pode-se inferir que foram previstos valores superestimados e subestimados para algumas funções e, por isso, foi necessário efetuar alterações na execução orçamentária.

Importante destacar que outros estudos também evidenciaram significativas mudanças do orçamento original. Em suas pesquisas referentes à abertura de créditos adicionais pela Agetop, Abreu, Bandeira e Ferreira (2017) observaram a prevalência de inúmeras suplementações orçamentárias por aquele órgão durante o período analisado. Segundo os autores, observou-se “altos percentuais de abertura de créditos adicionais, e a prevalência de créditos suplementares que originaram de recursos provenientes de anulação parcial de dotação” (ABREU; BANDEIRA; FERREIRA; 2017, p. 1189).

Na próxima seção, será retomada a abordagem das técnicas orçamentárias para análise da situação-problema.

5. ANÁLISE DA SITUAÇÃO-PROBLEMA

Karpinski, Resmini e Raifur (2016) colocam que a base da exigência do planejamento orçamentário é remota. Conforme Giacomoni (2017), o primeiro registro é do ano de 1217, na Inglaterra, em que o rei fez constar em sua Carta Magna que os tributos ou auxílios não seriam instituídos no Reino salvo pelo seu “conselho comum”, partindo, então, do preceito da anuência popular.

Na França, após o período Napoleônico, algumas medidas foram aplicadas, na fase inicial do sistema orçamentário francês, favorecendo para a consolidação de algumas regras – hoje regras básicas do orçamento público: anualidade; votação antes do início do exercício orçamentário; universalidade; não vinculação de receita a despesas específicas (GIACOMONI, 2017).

Conforme Karpinski, Resmini e Raifur (2016), a participação popular na elaboração do orçamento serve como base do orçamento público moderno. Os autores ainda defendem que os ideais modernos de orçamento consideram a transformação aceitando “novas técnicas de estudo e conceitos que usualmente são empregados às novas formas de interpretação e análises dos orçamentos públicos” (KARPINSKI; RESMINI; RAIFUR, 2016, p. 117).

De acordo com Abreu, Bandeira e Ferreira (2017), há muitas técnicas para a elaboração do orçamento público e uma delas é o Orçamento Programa, introduzido no Brasil pela Lei nº

4.320/64 e consolidado pela CF/88, que indicou os instrumentos de planejamento PPA, LDO e LOA. Ainda conforme os autores, o orçamento programa admite que as decisões de aplicação de recursos tenham como foco os fins e os propósitos dos gastos.

Na análise efetuada, observa-se que o Município de Uberlândia adota o orçamento programa como técnica orçamentária. Os documentos pesquisados, tais como as publicações das leis orçamentárias anuais, apresentam em seus quadros a descrição Orçamento-Programa. Também, é possível identificar a concepção de planejamento estruturado em programas, organizados em objetivos e detalhados em metas.

Além disso, observa-se ainda a realização anual de audiências públicas para apresentação dos projetos de lei orçamentária, objetivando dar transparência e visando garantir o exercício da cidadania.

Nos dados analisados foi possível identificar que muitas alterações orçamentárias ocorreram em um curto período de tempo, o que pode, segundo Karpinski, Resmini e Raifur (2016), dificultar a execução de projetos importantes para o município.

Na análise dos dados apresentados nas Tabelas 3 e 4, observou-se que durante a vigência completa de um PPA houve um percentual elevado de alterações perante o valor autorizado para algumas funções, em destaque para as funções 11 – Trabalho e 19 – Ciência e Tecnologia, demonstrando que no planejamento inicial foram previstos valores superestimados ou subestimados para estas funções, porém na execução orçamentária optou-se por disponibilizar um saldo orçamentário menor ou maior que o inicialmente proposto.

Os dados também apresentaram funções que sofreram menos alterações e mantiveram-se estáveis, tais como a 04 – Administração e 09 – Previdência Social, com alterações menores que 10% do valor inicialmente disponibilizado.

Sabe-se, conforme já mencionado, que a falta de planejamento dos ordenadores de despesa é problema que será refletido no orçamento (FURTADO, 2005). Além disso, há situações contrárias à vontade do gestor que acabam acontecendo durante a execução do exercício orçamentário provocando alterações que irão contrapor às metas estabelecidas nos instrumentos de planejamento.

Contudo, observa-se que a própria lei orçamentária municipal prevê ajustes na programação orçamentária permitindo a abertura de créditos suplementares sem a necessidade de remeter os créditos ao legislativo para aprovação - respeitando o limite de 25% do valor total do orçamento.

“A projeção orçamentária decorre das necessidades que a população possui para os cenários da administração pública” (KARPINSKI; RESMINI; RAIFUR, 2016, p. 120). Com

base nas necessidades que se apresentam no Município, visando atender aos anseios da população, são elaboradas as diretrizes, os objetivos e as metas a serem realizadas nos exercícios seguintes, constante no PPA. Caso haja alteração dessas metas no decorrer de um exercício, o ideal é que a elaboração dos demais instrumentos de planejamento já contemple essa alteração.

Por exemplo: a análise do PPA autorizado pela Lei nº 11.676/2013, para a função 11 – Trabalho, identificou que foram previstos R\$ 408 milhões em 2014. Esse valor foi mantido como valor estimado na lei orçamentária aprovada para 2014, pois a dotação inicial dessa função permaneceu com o valor de R\$ 408 milhões. Contudo, observou-se que a dotação final foi no valor aproximado de R\$ 61 milhões. Dessa forma, considerando que aproximadamente 85% do orçamento previsto em 2014 foi reduzido, a administração pública não se ateve em reavaliar o seu planejamento orçamentário para o próximo ano. Pelo contrário, manteve o mesmo valor estimado no ano anterior, e, mais uma vez, apresentou dotação final com valor 89% menor que o estimado inicialmente.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve por objetivo investigar o planejamento e a execução orçamentária do município de Uberlândia-MG realizando um comparativo entre o valor orçado inicialmente e o valor atualizado, identificando, portanto, se a execução do orçamento ocorreu condizente com o previsto em lei orçamentária.

Conforme mencionado anteriormente, o município de Uberlândia adota a técnica orçamentária “Orçamento-Programa”. “O orçamento público baseado em programas é um importante instrumento multidimensional de gestão, político e jurídico e de implementação de políticas públicas” (SANTOS *et al.*, 2017, p. 191). Ainda segundo os autores, o orçamento-programa revela as políticas que serão executadas pela administração pública e representa um passo significativo no aprimoramento da programação das despesas, já que se tornou um “instrumento de operacionalização das ações do governo” (SANTOS *et al.*, 2017, p. 209).

Este estudo avaliou a movimentação ocorrida nas funções no período compreendido entre 2014 a 2019.

Os resultados demonstraram que algumas funções apresentaram um percentual significativo de alterações perante o valor autorizado. Isto é, no planejamento inicial, e conseqüentemente o planejamento autorizado em lei, foram previstos valores superestimados e subestimados para algumas funções, porém, na execução orçamentária, optou-se por

disponibilizar um saldo orçamentário menor ou maior que o inicialmente proposto, demonstrando que o planejamento inicialmente aprovado teve falhas de elaboração com indícios que foi apresentado para cumprir uma legalidade, sem demonstrar a eficiência que se espera de um planejamento orçamentário.

Houve também funções que sofreram poucas alterações, com alterações menores que 10% do valor inicialmente aprovado, ou mantiveram-se estáveis. Isso nos permite compreender que as premissas estabelecidas no orçamento aprovado foram seguidas e, portanto, são funções orçamentariamente bem planejadas.

A técnica de orçamento-programa permite uma visualização do “grau de realização dos programas e, por consequência, das políticas públicas neles compreendidas” (SANTOS *et al.*, 2017, p. 210). Isso revela o desarranjo entre o inicialmente planejado e o efetivamente realizado, ou como defendem os autores, o “descompasso” entre as políticas públicas contempladas no momento da elaboração da LOA e as políticas públicas efetivamente implementadas. Esse desarranjo pode ser ocasionado por diversos fatores, como coloca Furtado (2005). Há fatores relacionados à falta de planejamento dos ordenadores de despesa ou até mesmo situações que ocorrem de maneira contrária à vontade do gestor. Alterações orçamentárias podem estar relacionadas com a “ineficiência dos gestores públicos ou por falta de interesse político por parte do governo” (SANTOS *et al.*, 2017, p. 209).

Karpinski, Resmini e Raifur (2016) ressaltam que alterações orçamentárias podem dificultar a execução de projetos importantes para o município. Ainda segundo os autores, a projeção orçamentária é derivada das necessidades que a população tem para a conjuntura da administração pública. Portanto, é imprescindível que a administração pública procure implementar o orçamento conforme foi aprovado.

Os estudos sobre o orçamento público nos mostram que existem diversas técnicas para elaboração do orçamento. Isso proporciona uma oportunidade de aprimoramento visando uma consecução da prática orçamentária mais eficiente. As técnicas orçamentárias podem ser utilizadas a fim de “evitar as alterações contínuas do exercício” (KARPINSKI; RESMINI; RAIFUR, 2016, p. 120).

Os resultados demonstraram que os métodos utilizados para a composição do orçamento, quando da elaboração dos instrumentos de planejamento, precisam ser reformulados em sua constituição visando o alinhamento aos anseios da população. Unir mais de uma técnica orçamentária pode trazer resultados favoráveis a fim de evitar as repetitivas alterações orçamentárias: avaliar no planejamento a proporção dos recursos gastos no ano

anterior, mas relacionando-os às finalidades dos programas e das ações de governo, por exemplo.

Desse modo, conforme Couto, Barbosa Neto e Resende (2018), é importante buscar melhorar a elaboração do orçamento evitando erros de previsão e execução.

Pesquisas futuras poderão demonstrar a variabilidade dos índices de créditos adicionais visando o aprofundamento das variáveis colaborando com novas discussões sobre o contexto orçamentário municipal.

REFERÊNCIAS

ABREU, Cilair Rodrigues de; CÂMARA, Leonor Moreira. 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 Pública**, v. 49, n. 1, p. 73-90, 2015.

ABREU, Josenúbia Gomes; BANDEIRA, Pâmella Elis; FERREIRA, Vicente da Rocha Soares. Análise do impacto da abertura de créditos adicionais no planejamento orçamentário: estudo em uma agência executiva. In: I Congresso Internacional de Desempenho do Setor Público, Florianópolis, 2017. **Anais...**, Florianópolis, 2017, p. 1177-1171.

ABREU, Welles Matias de; NEIVA, Vinícius Mendonça; LIMA, Nerylson. Modelos de tomada de decisão no processo orçamentário brasileiro: uma agenda de pesquisas. **Revista do Serviço Público**, v. 63, n. 2, p. 135-155, 2014.

ABRUCIO, Fernando Luiz; DURAND, Maria Rita Garcia Loureiro. Finanças públicas, democracia e accountability. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora Campus e FGV, 2004.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. São Paulo: Atlas, 2009.

ASSIS, Luiz Gustavo Bambini de. **Processo legislativo e orçamento público: a função de controle do parlamento**. 2010. 299 f. Tese de Doutorado. Faculdade de Direito. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

AZEVEDO, Ricardo Rocha de; AQUINO, André Carlos Busanelli de. O planejamento em municípios de pequeno porte em São Paulo. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 10, n. 26, p. 63-76, 2016.

BEUREN, Maria Ilse. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2013.

BOGONI, Nadia Mar; ZONATTO, Vinícius da Costa; ISHIKURA, Edison Ryu; FERNANDES, Francisco Carlos. Proposta de um modelo de relatório de administração para o setor público baseado no Parecer de Orientação no 15/87 da Comissão de Valores Mobiliários: um instrumento de governança corporativa para a administração pública. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 1, p. 119-142, 2010.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria do Orçamento Federal. **Manual Técnico do Orçamento MTO**. Edição 2016. Brasília, 2015. 189 p.

BRASIL. Senado Federal. **Constituição da república federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, Centro Gráfico, 1988.

COSTA, Marcelo Luis da. **Orçamento Público: o instrumento da gestão**. 2010. 32f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação). Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010.

COUTO, Lucas Carrilho do; BARBOSA NETO, João Estevão; RESENDE, Leandro Lima. Flexibilidade do orçamento público perante a execução orçamentária. **Revista Mineira de Contabilidade**, v. 19, n. 1, p. 42-54, 2018.

DECENZO, David A.; ROBBINS, Stephen P. **Fundamentos de Administração: conceitos essenciais e aplicações**. 4ª ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

FISCHMANN, Adalberto Américo; DE ALMEIDA, Martinho Isnard Ribeiro. **Planejamento Estratégico na prática**. São Paulo: Atlas, 2011.

FREEMAN, R. Edward.; STONER, James A. F. **Administração**. 5ª ed. Rio de Janeiro: LTC, 1994.

FREIRE, Joanna D'arc Kirschner; CUNHA, Marcelo Gomes da. O planejamento do orçamento público e o impacto do controle para sua efetividade. **Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento**, v. 12, p. 85-116, 2019.

FURTADO, José de Ribamar Caldas. Créditos adicionais versus transposição, remanejamento ou transferência de recursos. **Revista do Tribunal de Contas da União**, p. 29-34, 2005.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. São Paulo: Atlas, 2017.

IBGE- INSTITUTO BRASILEIRO DE GEGRAFIA E ESTATÍSTICA. Panorama Uberlândia. **Site do IBGE**, 2020. Disponível em <<https://cidades.ibge.gov.br/brasil/mg/uberlandia/panorama>> Acesso em 06 de junho de 2021.

KARPINSKI, Josiani Aparecida; RESMINI, Giliard; 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**, v. 14, n. 2, p. 109-121, 2016.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2013.

KRUSCHE, Cícero. **O orçamento como instrumento de planejamento para uma gestão pública eficaz**, 2012. 15 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização). Universidade de Santa Maria, Santa Maria, 2012.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbson Gonçalves. **Contabilidade pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. São Paulo: Atlas, 2000.

MACHADO JÚNIOR, José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 comentada**. Rio de Janeiro: IBAM, 2012.

NOBLAT, Pedro Luiz Delgado; BARCELOS, Carlos Leonardo Klein; SOUZA; Bruno César Grossi de. **Orçamento Público: Conceitos Básicos**. Escola Nacional de Administração Pública, 2014.

ROCHA, Diones Gomes da; MARCELINO, Gileno Fernandes; SANTANA, Cláudio Moreira. 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.

SANTOS, Flavio Rosendo dos; JANKOSKI, Andréa Roseli Moreira Cruz; OLIVEIRA, Antonio Gonçalves de; RASOTO, Vanessa Ishikawa. O orçamento programa e a execução das políticas públicas. **Revista do Serviço Público**, v. 68, n. 1., p. 191-212, 2017.

SANTOS, José Luiz dos; SCHIMDT, Paulo; GOMES, José Mário Matsumura; FERNANDES, Luciane Alves. **Contabilidade Geral**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SCHIRMER, Daiana. **Orçamento Público Municipal: um comparativo entre valores previstos e os realizados no Município de Torres/RS**. 62 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação). Universidade do Extremo Sul Catarinense, Criciúma, 2015.

SEGUNDO, Rinaldo. **O orçamento público, os atributos e o meio ambiente**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/3774/o-orcamento-publico-os-tributos-e-o-meio-ambiente>> Acesso em: 25 de agosto de 2020.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública: um enfoque na Contabilidade Municipal**. São Paulo: Atlas, 2008.

UBERLÂNDIA. Poder executivo. **Relatório resumido da execução orçamentária demonstrativo da execução das despesas por função e subfunção dos anos de 2014 a 2019 (anexo 7 alínea c, inciso II, art. 52 - L.C. 101/00)**. Disponível em<<http://docs.uberlandia.mg.gov.br/wp-content/uploads/2019/09/Anexo-7-6%C2%B0-bimestre-2014.pdf>> Acesso: 13 de outubro de 2020.

XEREZ, Sebastião. A evolução do orçamento público e seus instrumentos de planejamento. **Revista Científica Semana Acadêmica. Fortaleza, ano MMXIII**, n. 000043, 2013.

ZONATTO, Vinicius Costa da Silva; RODRIGUES JUNIOR, Moacir Manoel; TOLEDO FILHO, Jorge Ribeiro de. Aplicação do modelo de koyck na previsão de receitas públicas: Uma análise das previsões orçamentárias realizadas pelos 10 maiores municípios em população no estado do Rio Grande do Sul. **Revista de Administração, Contabilidade e Economia**, v. 13, n.1, p. 249-276, 2014.