



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE
E SECRETARIADO EXECUTIVO – FEAAC
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

KAYRO FELIX VIEIRA

CREDIBILIDADE ORÇAMENTÁRIA: AVALIAÇÃO DOS DEZ MAIORES
MUNICÍPIOS EM PIB DO ESTADO DO CEARÁ

FORTALEZA

2017

KAYRO FELIX VIEIRA

CREDIBILIDADE ORÇAMENTÁRIA: AVALIAÇÃO DOS DEZ MAIORES MUNICÍPIOS
EM PIB DO ESTADO DO CEARÁ

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof^a. Ma. Joyce Arrais de Araújo Andrade

FORTALEZA

2017

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Universitária

Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

- V715c Vieira, Kayro Felix.
Credibilidade orçamentária : avaliação dos dez maiores municípios em PIB do Estado do Ceará /
Kayro Felix Vieira. – 2017.
108 f. : il. color.
- Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de
Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Curso de Ciências Contábeis, Fortaleza, 2017.
Orientação: Profa. Ma. Joyce Arrais de Araújo Andrade.

1. Avaliação. 2. Confiabilidade Orçamentária. 3. Orçamento Público. I. Título.

CDD 657

KAYRO FELIX VIEIRA

CREDIBILIDADE ORÇAMENTÁRIA: AVALIAÇÃO DOS DEZ MAIORES MUNICÍPIOS
EM PIB DO ESTADO DO CEARÁ

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof^ª. Ma. Joyce Arrais de Araújo Andrade

Aprovada em: 07/07/2017

BANCA EXAMINADORA

Prof^ª. Joyce Arrais de Araújo Andrade (Orientadora)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof^ª. Nirleide Saraiva Coelho
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof^ª. Cintia de Almeida
Universidade Federal do Ceará (UFC)

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar agradeço a Deus, por permitir todos os dias que eu possa batalhar por meus objetivos e por me dar força e inspiração.

A minha família, em especial meu pai Francisco e minha mãe Neyva, pelos exemplos de determinação e por me incentivar e me apoiar em minhas decisões.

Agradeço a professora Joyce por me acolher de imediato como seu orientando, pela sua atenção sempre que necessitei, pela imprescindível e excelente orientação e por seus conselhos.

Aos professores participantes da Banca examinadora pelas valiosas colaborações e sugestões, e aos demais que contribuíram com minha formação acadêmica.

RESUMO

O Orçamento Público é um dos instrumentos utilizados pela Administração Governamental para acompanhar a execução dos gastos públicos de modo que os Programas e as Ações do Governo se tornem realidade. Para se ter um bom aproveitamento das informações geradas pelo setor público é necessário a avaliação e a análise das políticas e dos processos praticados pelas instituições e entes da federação, pois auxilia na mensuração do desempenho das atividades voltadas ao atendimento das necessidades da comunidade. Sob esse enfoque, a presente pesquisa tem como objetivo avaliar o grau de confiabilidade orçamentária dos dez maiores municípios do Estado do Ceará considerando os anos de 2014 a 2016. Para isso, utilizou-se de uma pesquisa descritiva e quantitativa/qualitativa, a qual usou técnicas estatísticas e a metodologia PEFA 2016 que é um método de avaliação de finanças públicas realizadas em mais de 140 países. A pesquisa tem ainda caráter bibliográfico e documental. Os dados foram obtidos a partir da LOA, dos Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária e das demais Prestações de Contas dos Municípios, informações essas disponibilizadas pelos próprios poderes municipais. Os resultados demonstram que a credibilidade orçamentária dos dez maiores municípios cearenses é baixa ou está abaixo do nível mais básico de desempenho necessário para uma boa classificação.

Palavras-chave: Avaliação. Confiabilidade Orçamentária. Orçamento Público.

ABSTRACT

The Public Budget is one of the instruments used by the Government Administration to monitor the execution of public program expenditures. Programs and how Government Actions become a reality. On the one hand, it is necessary to take into account an evaluation and an analysis of the policies and processes practiced by institutions and services of the federation, as it assists in measuring the performance of activities aimed at meeting the needs of the community. Under this approach, the present research aims to evaluate the degree of budget confiscation of the ten largest municipalities in the State of Ceará considering the years 2014 to 2016. To do this, use a descriptive and quantitative / qualitative research, one that used statistical techniques and Methodology PEFA 2016 which is a method of evaluating public finances in more than 140 countries. A bibliographic and documentary research. Data were obtained from the LOA, the Summarized Budget Execution Reports and other Municipal Accounts Payments, information available to municipal authorities. The results show that the budgetary credibility of the ten largest municipalities of Ceará is low or below the most basic level of performance required for good classification.

Keywords: Evaluation. Budget Reliability. Public Budget.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Média da variação absoluta das receitas próprias – 2014 a 2016.....	67
Gráfico 2 – Média das Transferências previstas <i>versus</i> realizadas – 2014 a 2016.....	68
Gráfico 3 – Média das fontes de financiamento previstas <i>versus</i> realizadas – 2014 a 2016.....	70
Gráfico 4 – Média da variação absoluta por grupo de despesas – 2014 a 2016.....	73
Gráfico 5 – Média da variação absoluta por natureza econômica – 2014 a 2016.....	74
Gráfico 6 – Média das reservas de contingência fixadas <i>versus</i> empenhadas – 2014 a 2016 (em milhares de R\$).....	75

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – PIB a preços de mercado segundo os 10 maiores municípios do Ceará – 2010 a 2014.....	57
Tabela 2 – Metodologia de cálculo das dimensões.....	60
Tabela 3 – Metodologia de cálculo do ajuste orçamentário e da variação absoluta.....	61
Tabela 4 – Resultado das receitas de 2014 a 2016.....	65
Tabela 5 – Dispersão dos resultados de PI-3.1 conforme escala de quatro pontos.....	66
Tabela 6 – Dispersão dos resultados de HLG-1.1 conforme escala de quatro pontos.....	68
Tabela 7 – Dispersão dos resultados de OPCAÉ conforme escala de quatro pontos.....	69
Tabela 8 – Resultado das despesas de 2014 a 2016.....	71
Tabela 9 – Dispersão dos resultados de PI-1.1 conforme escala de quatro pontos.....	72

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Principais normas orçamentárias brasileiras.....	24
Quadro 2 – Cronograma de metas do Secretariado PEFA.....	52
Quadro 3 – Avaliações PEFA no Brasil.....	53
Quadro 4 – Indicadores e dimensões de desempenho da metodologia.....	59
Quadro 5 – Desempenho dos municípios por indicador.....	76
Quadro 6 – Classificação da credibilidade orçamentária dos municípios.....	78

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AV	<i>Averaging</i>
BID	Banco Interamericano de Desenvolvimento
CEPAL	Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe
CF	Constituição Federal
DC	<i>District of Columbia</i>
DCL	Dívida Consolidada Líquida
ENAP	Escola Nacional de Administração Pública
FIRJAN	Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro
FMI	Fundo Monetário Internacional
GESPÚBLICA	Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização
GND	Grupo de Natureza de Despesa
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografias e Estatísticas
IBP	<i>International Budget Partnership</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IFGF	Índice FIRJAN de Gestão Fiscal
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPECE	Instituto de Pesquisa e Estratégia Econômica do Ceará
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MMD	Modelo de Mensuração de Desempenho
MOG	Ministério do Orçamento e Gestão
MPOG	Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
MTO	Manual Técnico de Orçamento
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NBCTSPEC	Norma Brasileira Aplicada ao Setor Público – Estrutura Conceitual
NPM	<i>New Public Management</i>
OBI	<i>Open Budget Index</i>
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OMS	Organização Mundial da Saúde
ONU	Organização das Nações Unidas

PEC	Proposta de Emenda Constitucional
PEFA	<i>Public Expenditure and Financial Accountability</i>
PIB	Produto Interno Bruto
PPA	Plano Plurianual
PPBS	<i>Planning, Programming Budgeting System</i>
RCL	Receita Corrente Líquida
RPPS	Regime Próprio de Previdência Social
SEGEP	Secretaria de Gestão Pública
SICONFI	Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
SPI	Secretaria de Planejamento e Investimento Estratégico
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCM	Tribunal de Contas do Município
UNICEF	<i>United Nations Children's Fund</i>
WL	<i>Weakest Link</i>

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	14
2	GESTÃO E PLANEJAMENTO.....	17
2.1	Gestão e Planejamento no Brasil.....	18
3	ORÇAMENTO PÚBLICO.....	21
3.1	Orçamento Público no Brasil.....	22
3.1.1	<i>Políticas e Processos Orçamentários.....</i>	23
3.1.1.1	<i>Instrumentos de Planejamento.....</i>	28
3.1.2	<i>Orçamento-programa.....</i>	30
3.2	Receita Pública.....	32
3.2.1	<i>Orientações Técnicas e Legais sobre Previsão das Receitas.....</i>	34
3.3	Despesa Pública.....	37
3.3.1	<i>Orientações Técnicas e Legais sobre Programação e Fixação da Despesa..</i>	39
3.4	Elaboração versus Execução do Orçamento Público.....	41
3.5	Orçamento Público nos Municípios.....	45
4	AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO DA GESTÃO PÚBLICA.....	46
4.1	Estudos sobre Orçamentos e Ferramentas de Avaliação.....	48
4.2	Programa de Despesas Públicas e Responsabilidade Financeira – PEFA (<i>Public Expenditure and Financial Accountability</i>).....	52
5	METODOLOGIA.....	55
5.1	Caracterização da Pesquisa.....	55
5.2	Ambiente da Pesquisa.....	57
5.3	Diretrizes para o Cálculo da Credibilidade Orçamentária e as Etapas da Pesquisa.....	58
6	RESULTADOS DA PESQUISA.....	64
6.1	Precisão Orçamentária das Receitas.....	64
6.2	Precisão Orçamentária das Despesas.....	71
6.3	Credibilidade Orçamentária dos Municípios.....	75
7	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	79
	REFERÊNCIAS.....	81
	APÊNDICE A - PEFA <i>FRAMEWORK</i> 2016 E ADAPTAÇÕES.....	88
	APÊNDICE B - RESULTADOS E CLASSIFICAÇÃO DAS DIMENSÕES POR	

	MUNICÍPIO.....	100
ANEXO A -	PLANILHAS PEFA 2016.....	103

1 INTRODUÇÃO

Ferramentas de controle e planejamento são utilizadas pela Gestão Pública para o desenvolvimento de suas atividades. A Lei Orçamentária Anual é um dos instrumentos utilizados pela Administração Governamental para acompanhar a execução dos gastos públicos de modo que os Programas e as Ações do Governo se tornem realidade. Esse é um mecanismo que tem o objetivo de mensurar os resultados em um futuro próximo utilizado em paralelo com o Plano Plurianual, o qual visa dar previsibilidade aos resultados das práticas do Estado no futuro a médio prazo, e a Lei de Diretrizes Orçamentárias, que prioriza investimentos e manutenção de recursos em determinadas áreas. Ao longo dos anos o Poder Público buscou aperfeiçoar essa matéria no intuito de obter maior eficiência e responsabilidade com a coisa pública.

Segundo Nunes, Oliveira e Béu (2015, p. 8), o orçamento

é um instrumento que atende vários requisitos necessários a uma gestão pública eficiente, na medida em que avança no sentido da modernização dos processos de planejamento e orçamento, tendo como propósito principal a busca para o setor público de uma administração menos burocrática e mais gerencial, com efetiva cobrança de resultados.

No Brasil a evolução implementada principalmente pelas normas: Lei n° 4.320/64, Constituição Federal de 1988, Decreto-Lei n° 200/67 e Lei n° 101/00 revelam a implantação e a procura pelo aperfeiçoamento dos temas: planejamento, controle, gestão, responsabilidade, transparência, desempenho e resultado, assim como Resoluções, Portarias, Manuais, entre outros elementos, formam um arcabouço jurídico que busca viabilizar esse maior comprometimento.

O Orçamento, objeto de estudo dessa pesquisa, é a peça principal que o Poder Público utiliza como parâmetro para alcançar suas metas. Sua elaboração contempla desde a previsão das receitas que deverão ser recolhidas pelo Erário, a programação e fixação das despesas que serão executadas, seguindo rigorosamente as normas vigentes no País. A partir do orçamento pronto e aprovado, inicia-se a fase de execução das atividades e ações que deverão beneficiar toda a sociedade.

O orçamento possui característica autorizativa, ou seja, só poderá ser executado o que estiver orçado na LOA por meio dos créditos iniciais ou adicionais, portanto é importante que a fase de preparação desse instrumento seja bem executada.

Para se ter um bom aproveitamento das informações geradas pelo setor público é necessário a avaliação e a análise das políticas e dos processos praticados pelas instituições e entes da federação, pois auxilia na mensuração do desempenho das atividades voltadas ao atendimento das necessidades da comunidade. Assim, como o orçamento é um mecanismo fundamental e o principal documento de política dos governos, se enquadra também nesse processo de verificação como determina as fases do ciclo orçamentário. Em conformidade, o artigo 67 da Lei Complementar nº 101/00 disciplina que se faz importante o acompanhamento e a avaliação, de forma permanente, da política e da operacionalidade da gestão fiscal, visando a

I – harmonização e coordenação entre os entes da Federação; II – disseminação de práticas que resultem em maior eficiência na alocação e execução do gasto público, na arrecadação de receitas, no controle do endividamento e na transparência da gestão fiscal; III – adoção de normas de consolidação das contas públicas, padronização das prestações de contas e dos relatórios e demonstrativos de gestão fiscal [...]; IV – divulgação de análises, estudos e diagnósticos.

Sob essa perspectiva, o orçamento por possuir caráter de suma importância, tendo em vista toda sua regulamentação e aplicação, exige determinada atenção. Questões como, as mudanças ocorridas em seu conteúdo durante a fase de execução sem a devida transparência e apreciação pelos fiscalizadores, por ser uma ferramenta essencial para a administração financeira dos recursos públicos, pela necessidade dos usuários quanto às informações prestadas e sua harmonização na contabilidade, pela cobrança social na alocação eficiente, efetiva e transparente dos recursos públicos, motivam a presente pesquisa a responder a seguinte pergunta: Qual o nível de precisão dos orçamentos dos dez maiores municípios do Estado do Ceará em PIB considerando sua elaboração e sua execução?

Portanto, tem-se como objetivo principal avaliar o grau de confiabilidade orçamentária dos dez maiores municípios do Estado do Ceará considerando os anos de 2014 a 2016, assim como os objetivos específicos: identificar o nível de precisão orçamentária das receitas e avaliá-lo com base na metodologia escolhida; identificar o nível de precisão orçamentária das despesas e avaliá-lo com base na metodologia escolhida; e agregar os resultados obtidos para classificar o grau de credibilidade dos orçamentos.

A metodologia aplicada para a realização deste trabalho, quanto a natureza foi a quantitativa/qualitativa, a qual utilizou técnicas estatísticas e o emprego do método PEFA 2016 que avalia por meio de indicadores de desempenho a gestão pública. Quanto aos objetivos caracteriza-se como descritiva, e quanto aos procedimentos técnicos adotou-se a bibliográfica e documental através de livros, trabalhos científicos, leis, instruções normativas, e publicações das prestações de contas disponibilizadas pelos próprios municípios.

Nesse contexto, essa pesquisa se justifica pela importância do assunto, pois envolve recursos públicos, estando de acordo com o novo cenário o qual a contabilidade se encaminha, promovendo o maior controle social e contribuindo com sua expansão em meio acadêmico sobre o tema.

O trabalho está dividido em sete seções, as quais constam essa introdução, que contempla sua contextualização, justificativa, objetivos e metodologia; o referencial teórico, que faz uma breve análise sobre a gestão pública e o planejamento, o orçamento e as suas políticas e processos no Brasil e nos municípios, os conceitos básicos sobre receitas e despesas; a relação atual entre a elaboração e a execução dos orçamentos; e estudos e trabalhos voltados para a avaliação da gestão pública; em seguida tem-se a metodologia aplicada ao estudo e por fim os resultados e as conclusões.

2 GESTÃO E PLANEJAMENTO PÚBLICO

Para o estudo sobre a confiabilidade orçamentária, antes se faz importante compreender os caminhos percorridos até chegar ao entendimento atual sobre a importância de mensurar, avaliar e analisar o desempenho das atividades do setor público. Portanto, será feita inicialmente uma breve análise sobre o desenvolvimento da gestão pública e do planejamento em âmbito geral e no Brasil.

Sob o prisma da Contabilidade, Ribeiro (2013, p. 4) explica que a “Contabilidade Pública é um meio de informação destinado à tomada de decisão essencial à gestão pública, portanto é sua parte orgânica, ainda que sujeita a normas técnicas de outras fontes”, logo há uma forte relação entre as áreas.

Inicialmente, até meados do século XX, a administração pública não era objeto de estudo por parte da maioria dos pesquisadores por não ser uma área de muito interesse à época. Entretanto, segundo Pinheiro (2014, p. 85), o tema “passou por significativas mudanças nos últimos anos de forma bastante significativa, com a incorporação de novos conceitos e de novas perspectivas [...]”.

Grande parte dessas mudanças foi motivada pela difusão dos ideais liberais e posteriormente neoliberais, os quais resultaram em modificações na autoridade política, administrativa, na função do Estado e na economia, estimulando a evolução dos métodos de gestão e planejamento.

A segunda metade do século XX foi marcada por grandes acontecimentos, como o desenvolvimento tecnológico e o início da globalização os quais trouxeram mudanças econômicas e políticas ao cenário global. Apesar de grandes avanços, esse foi um período em que houve também várias crises econômicas e políticas. Conforme explica Kanaane, Filho, Ferreira, *et al* (2010), a expansão do Estado e sua crescente ineficiência e aumento dos custos de manutenção foram apontados como os principais fatores de algumas dessas crises.

Diante desse cenário, a partir da década de 1970 se iniciaram as primeiras tentativas de aplicar os conhecimentos gerenciais do setor privado à administração pública, pois as técnicas de gestão da iniciativa particular eram mais desenvolvidas, objetivando o maior controle das atividades e do planejamento. Essa visão cresceu bastante por volta de 1980 até que “um grupo de intelectuais, consultores e funcionários públicos ingleses deram

início ao movimento New Public Management – a Nova Gestão Pública” (NPM). (KANAANE, FILHO, FERREIRA, *et al*, 2010, p. 51).

Formulada sob a base teórica do neoliberalismo, da teoria da escolha pública, entre outras, segundo Chiavenato (2012), esse modelo surgiu para tentar suprir a necessidade de acompanhar o crescimento das funções econômicas e sociais do Estado, aumentar a qualidade dos serviços, e aumentar a eficiência da gestão pública através de uma forma de controle não mais baseada em processos, mas sim em resultados e tendo como foco o cidadão como beneficiário maior.

“Embora não seja considerada uma teoria, a NPM promoveu uma série de mudanças de natureza gerencial e organizacional nas entidades [...], de forma a ser vista como uma tendência de orientação de reformas na administração pública”. (CRUZ, 2015, p. 31).

Identifica-se que a NPM teve papel importante na construção de métodos e ferramentas de gestão, como a divulgação de orçamentos, definições de metas e limites que atualmente fazem parte do acompanhamento da execução orçamentária, utilização de indicadores de desempenho financeiro, criação de meios de controle que responsabilizam os gestores públicos em relação à gestão fiscal; tornando o planejamento uma prática fundamental para o alcance dos objetivos traçados. Diante desse contexto, com o objetivo de tornar as práticas públicas mais eficientes e transparentes, a necessidade de avaliar o desempenho público surgiu por meio da *New Public Management*.

2.1 Gestão e Planejamento Público no Brasil

No Brasil, inicialmente, a administração pública sofreu a influência da teoria da administração científica de Taylor, sendo substituído aos poucos pela administração burocrática a partir dos anos de 1930 no Governo Vargas.

De acordo com Kanaane, Filho, Ferreira, *et al*. (2010 *apud* Bresser-Pereira, 2008, p. 50), esse processo de substituição foi implantado com o intuito “de garantir os princípios republicanos contra o patrimonialismo, o nepotismo e o clientelismo típicos do regime monárquico antecessor” que ainda perdurara à época. Logo, houve uma transição de práticas de gestão entre o modelo patrimonialista e burocrático até chegar ao gerencial, trazendo um novo rumo para a gestão pública, conforme será discorrido.

Em consonância a esse mesmo período, na segunda metade do século XX, surgiram diversas normas com características fundadas nos princípios da Nova Gestão Pública visando o aperfeiçoamento do sistema financeiro, e implantando regras claras sobre planejamento e métodos de controle, os quais objetivavam atingir a eficiência dos gastos públicos e flexibilizar a máquina pública.

Conforme dito, diversas tentativas de reforma visando flexibilizar a rigidez burocrática aconteceram, quando em 1967 foi publicado o Decreto-Lei nº 200 que, segundo Chiavenato (2012), é ser considerado como o início da administração gerencial no Brasil. Porém, apenas em 1995, com a publicação do plano diretor, começa a implantação do modelo gerencial.

A partir daí surgem diversas medidas para desburocratizar e aprimorar a máquina pública. Como exemplo, tem-se a Emenda Constitucional nº 19 de 1998, que modifica o regime atual à época e dispõe sobre princípios da Administração Pública com o objetivo de aperfeiçoar os processos; o Decreto nº 3.335, de 11 de janeiro de 2000 que institui o Comitê Interministerial de Desburocratização e os Comitês Executivos de Desburocratização; e o Decreto-Lei nº 5.378 de 23 de fevereiro de 2005, que institui o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização – GESPÚBLICA, entre outras iniciativas. Todas essas normas evidenciam as tentativas de tornar o setor público mais eficiente e menos burocrático.

O Decreto-Lei nº 200 de 1967, além de ser conhecido como um marco da implementação da administração gerencial, também apresentou indícios da preocupação com a boa gestão financeira e responsabilidade com a coisa pública.

Em conformidade, a referida norma (Decreto-Lei nº 200/67), disciplina em alguns de seus artigos que:

Art. 73. Nenhuma despesa poderá ser realizada sem a existência de crédito que a comporte ou quando imputada a dotação imprópria, vedada expressamente qualquer atribuição de fornecimento ou prestação de serviços cujo exceda aos limites fixados previamente em lei. [...]. Art. 78. O acompanhamento da execução orçamentária será feito pelos órgãos de contabilização. [...]. Art. 79. A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão. [...] Art. 90. Responderão pelos prejuízos que causarem à Fazenda Pública o ordenador de despesas e o responsável pela guarda de dinheiros, valores bens. [...] Art. 93. Quem que utilize dinheiros públicos terá de justificar seu bom e regular emprego na conformidade das leis, regulamentos e normas emanadas das autoridades administrativas competentes.

Observa-se a limitação em não se gastar mais do que o possível, o controle da execução orçamentária, a tentativa de se implantar um sistema de custos, o objetivo de se avaliar o desempenho da gestão e a responsabilização pela má utilização dos recursos públicos.

Todavia, as mudanças aconteceram com mais entusiasmo a partir do final da década de 1980 com a promulgação da Constituição de 1988, e seguidamente em 1998 com a Emenda Constitucional 19. A Carta Magna de 1988 teve papel fundamental para abrir caminho às práticas da boa gestão das finanças públicas, a qual faz parte também os processos de avaliação. Nota-se nos incisos do art. 74 a criação do sistema de controle interno com a finalidade de:

I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

Verifica-se na principal lei do país a preocupação em aplicar princípios que estimulem a boa gestão e o aperfeiçoamento do planejamento. Nota-se a vontade em melhorar o sistema público, considerando o intervalo de tempo entre a primeira lei considerada como o marco da implementação da administração gerencial até a promulgação da Constituição Cidadã.

Dez anos depois, em 1998, foi publicada a Emenda Constitucional nº 19, de 04 de junho do mesmo ano, que delegou à lei complementar a controlar as despesas com pessoal e outros assuntos. “A partir daí veio à determinação da utilização de técnicas gerenciais modernas e trouxeram à tona a busca pela transparência e eficiência na aplicação dos gastos públicos”. (PINHEIRO, 2014, p. 23 *apud* TEIXEIRA *et al.*, 2007).

Em 2000, surge a Lei Complementar nº 101 que estabelece normas de finanças públicas voltadas para o aprimoramento da gestão fiscal, regulamentando questões de responsabilidade e transparência, mas deixando ainda a desejar a regulamentação do planejamento conforme o veto do art. 3º que trataria do Plano Plurianual. Segundo Pires (2006, p. 173), essa lei “é um marco em matéria de finanças públicas no Brasil. Ela veio provocar o início de uma mudança cultural na administração dos recursos públicos”.

Em suma, todo o disciplinamento resultou em iniciativas mais profundas ao desenvolvimento de mudanças práticas no direcionamento da boa gestão, da transparência e da responsabilidade fiscal, e o planejamento passou a ser encarado como um instrumento mais importante na administração pública. Atualmente ainda busca-se esse aperfeiçoamento através de uma melhor gestão e da inserção de técnicas de planejamento e avaliação como regra geral, para o aprimoramento das atividades do governo com o objetivo de se obter maior eficiência.

3 ORÇAMENTO PÚBLICO

Essa seção faz um breve resumo sobre o orçamento no Brasil, suas políticas orçamentárias e seus processos orçamentários, sintetizando as principais características do orçamento brasileiro, mediante: aspecto, princípios e tipo, assim como os ciclos e os seus instrumentos de planejamento; faz uma análise sobre o orçamento-programa, as fases as quais ele passa e suas funções; aborda o conceito, as classificações e os estágios da receita e faz uma breve análise acerca das orientações técnicas e legais sobre suas metodologias de previsão; trata do conceito, das classificações e dos estágios da despesa e faz uma breve análise das normas técnicas e legais que orientam o seu processo de programação e fixação; faz uma análise sobre a atual relação entre os ciclos orçamentários de Elaboração e Execução; e observa a autonomia dos municípios quanto as suas funções.

O orçamento público, diante do atual contexto, é um instrumento que representa em números as receitas, as despesas, as alocações financeiras que serão feitas em determinadas áreas, como serão feitas e por quem, e os objetivos que devem ser atingidos. Logo, é uma peça diretamente ligada ao controle, ao planejamento e a contabilidade sendo de fundamental importância para o Poder Público.

Os autores Graham e Hays (1994) definiam o orçamento público como um plano expresso em termos financeiros, o qual constitui uma importante ferramenta de controle para os administradores. Pode ser compreendido também como um elemento que auxilia no processo pelo qual se decide o futuro financeiro de um governo.

Para Piscitelli e Timbó (2012) o orçamento é uma ferramenta importante do Poder Público, em qualquer de suas esferas, para apresentar sua estratégia de trabalho, em um

intervalo de tempo, demonstrando de onde os recursos serão obtidos, assim como a natureza e o montante dos dispêndios a serem efetuados.

Segundo Ribeiro (2013), pela perspectiva contábil, o orçamento é objeto da Contabilidade Pública, logo concentra muito de sua atenção no registro do orçamento aprovado e, principalmente, no acompanhamento de sua execução.

A Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – Estrutura Conceitual (NBCTSPEC) de 23 de setembro de 2016, norma contábil, enfatiza que o orçamento fornece informações importantes para o planejamento futuro, o qual pode influenciar diretamente na continuidade das prestações de serviços e da responsabilização do governo sobre o desempenho das atividades. Apesar das distinções ampliadas pela nova contabilidade pública, o reconhecimento de uma norma contábil sobre o orçamento se faz relevante, pois demonstra a harmonização dessa ferramenta na área contábil.

Nesse sentido, o orçamento representa muito além de apenas um conjunto de receitas e despesas distribuídas para determinadas áreas. Sobretudo, através da gestão fiscal, entende-se como um instrumento que serve para a tomada de decisão da gestão pública e que contribui para a sustentabilidade e previsibilidade do futuro econômico-financeiro.

3.1 Orçamento Público no Brasil

Seguindo as tendências mundiais no aperfeiçoamento da gestão pública e dos sistemas de controle motivados pelos efeitos da instabilidade da economia mundial e das ingerências das organizações em seus diversos níveis, sobretudo influenciando a disseminação da *New Public Management*, a qual possui como alguns dos objetivos, alcançar a eficiência, eficácia, efetividade, transparência e resultados; provocaram mudanças nas políticas e nos processos orçamentários também no Brasil.

A partir de então o Estado tenta adequar-se a nova realidade das exigências nacionais e internacionais, que através da sociedade e das mudanças econômicas mundiais – como a globalização – pressionam os governos a adotarem medidas mais responsáveis e de maior transparência com a coisa pública. Diante desse contexto a evolução do processo orçamentário brasileiro está intrinsecamente ligada com a evolução de ordem política,

jurídica, contábil, administrativa, econômica e financeira. Logo, a subseção a seguir faz um breve resumo das Políticas e dos Processos Orçamentários aplicados no País.

3.1.1 Políticas e Processos Orçamentários

Há muito tempo o Brasil luta pela implantação e controle orçamentário. Em 1824, com a promulgação da primeira Constituição Brasileira ainda no Império, surgiu a primeira exigência de se fazer a elaboração de um orçamento para o país. Já na República, em meados de 1891, até a década de 1960, houveram diversas mudanças relacionadas ao orçamento, por exemplo, sobre as competências atribuídas aos poderes Executivo e Legislativo, sobre os conceitos das classificações das despesas, além da definição das áreas básicas de custeamento como a educação, a saúde, a previdência e a assistência.

Em 1964, já no período militar, houve um grande avanço no aprimoramento da matéria. A publicação da Lei nº 4.320, de 17 de março do mesmo ano, conhecida como a Lei do Orçamento, introduziu novos conceitos que permanecem até hoje.

Cruz (2015, p. 43 *apud* BALEEIRO 2002) destaca que o orçamento é “um ato que norteará as atividades financeiras durante um determinado período. Isso implica que a essência da peça orçamentária não é de uma lei [...]”. Entretanto, de acordo com Azevedo (2013), apesar das discussões de diversos autores, o fato, é que no Brasil o orçamento público é uma lei ordinária que obrigatoriamente deve ser elaborado a partir das normas vigentes no país.

A partir da publicação da Lei nº 4.320/64 diversas normas surgiram no intuito de regulamentar e aperfeiçoar a matéria do orçamento, conforme o Quadro 1. Além das normas evidenciadas no Quadro mencionado, os orçamentos são regulamentados também por diversas Portarias Federais, Resoluções dos Tribunais de Contas dos Estados e Municípios e normas específicas de legislações dos próprios entes, como Lei Orgânica Municipal, Leis Ordinárias Municipais ou Regimentos Internos da Câmara Municipal.

Quadro 1 – Principais normas orçamentárias brasileiras.

Período	Legislação Orçamentária	Abordagem
1964	Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.	Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do DF.
1967	Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967.	Dispõe sobre a Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Determinou a elaboração dos orçamentos Federais utilizando a metodologia de orçamento-programa.
1988	Constituição Federal de 1988.	Trata da definição da estrutura dos orçamentos e dá outras providências.
1998	Decreto nº 2.829, de 29 de outubro de 1998.	Estabelece normas para a elaboração e execução do Plano Plurianual e dos Orçamentos da União, e dá outras providências.
1999	Portaria MOG nº 42, de 14 de abril de 1999.	Estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências.
2000	Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.	Lei de Responsabilidade Fiscal – Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.
2001	Portaria SOF nº 1, de 19 de fevereiro de 2001.	Dispõe sobre a classificação orçamentária por fontes de recursos.

Fonte: Elaborado pelo autor a partir do MTO (2017).

A Lei do Orçamento (4.320/64) disciplinou a matéria sob diversas perspectivas. Apesar de não determinar que a elaboração da peça orçamentária fosse baseada em diagnósticos iniciais de um problema, foi considerado como o marco inicial do orçamento-programa no Brasil por permitir sua construção padronizada através de programas e subprogramas de governo com uma classificação denominada funcional-programática. Portanto, foi apenas o início do que mais tarde de fato foi considerado orçamento por programas.

A referida norma (4.320/64) legislou sobre grande parte dos princípios orçamentários ainda aplicados atualmente, os quais se destacam o da unidade ou totalidade, o da universalidade, o da anualidade ou periodicidade e o do orçamento bruto.

O princípio da Unidade define que cada ente do governo deve elaborar um único documento legal visando evitar múltiplos orçamentos dentro da mesma política. O da Universalidade determina que o orçamento contenha todas as receitas e despesas de todos os poderes, órgãos, fundos e fundações instituídas e mantidas pelo poder público. O da Anualidade implica que o exercício coincidirá com o ano civil em que as receitas e despesas estão previstas e fixadas. E o princípio do Orçamento Bruto estabelece o registro das receitas e despesas pelo valor bruto. (MTO, 2017).

Essa mesma lei deliberou também quanto ao regime de execução do orçamento público o qual ainda é adotado atualmente. O regime praticado é o chamado regime misto ou orçamentário em que as receitas são reconhecidas pela arrecadação (caixa) e as despesas pelo empenho (competência), conforme dispõe o artigo 35 da Lei n° 4.320/64.

O Decreto n° 200/67 trouxe diversos avanços para o sistema orçamentário brasileiro. Através da referida norma houve a implantação dos primeiros instrumentos básicos de planejamento denominados de plano geral de governo, programas gerais, setoriais e regionais, de duração plurianual, orçamento-programa anual e o instrumento de programação financeira de desembolso, e deliberou que o orçamento-programa deveria ser elaborado em cada ano fazendo parte do programa plurianual servindo de roteiro para a execução coordenada do programa anual conjuntamente com uma programação financeira de desembolso. A partir de então toda atividade deveria ajustar-se à programação governamental e ao orçamento-programa onde os compromissos financeiros só poderiam ser assumidos em consonância com a referida programação.

A partir da década de 80, diante do cenário discorrido na seção anterior, aconteceram diversas transformações políticas e administrativas que afetaram os processos e as políticas orçamentárias brasileiras. As mudanças econômicas e a evidenciação de casos de irresponsabilidade e até mesmo a corrupção no setor de orçamentos da União motivaram a promulgação de um arcabouço legal nas décadas de 1980, 1990 e 2000. Nesse período foi definido um processo integrado de alocação de recursos, compreendendo as atividades de planejamento e orçamento. (PEREIRA, 2009).

Em 1988, a Constituição Federal marcou a história do Brasil em diversos aspectos. No âmbito orçamentário estabeleceu novos princípios, como o da exclusividade e o da não vinculação da receita de impostos; e principalmente, por deliberar sobre o atual sistema brasileiro orçamentário e de planejamento nos artigos 165 ao 169, porém, sem ainda

modernizar os mecanismos de gerência orçamentária principalmente os voltados para responsabilidade e avaliação.

O princípio da Exclusividade disciplina que o orçamento não conterá assuntos estranhos às receitas e despesas, salvo algumas exceções. O princípio orçamentário da não vinculação da receita de impostos, não vincula tais receitas a órgão, fundo ou despesa, recolhendo todos os recursos a um único caixa do Tesouro, salvo exceções discriminadas nos artigos, incisos e parágrafos 155, 156, 157, 158, 159, 198 – § 2º, 212, 37 – XXII e 165 – § 8º. (MTO, 2017).

Ainda, por meio da Carta Magna de 1988, com base nos critérios políticos da época, foram atribuídas ao orçamento às funções básicas para reduzir as desigualdades regionais e sociais através de áreas prioritárias de manutenção e investimento, como saúde, educação, seguridade social, entre outras, conforme posto nos artigos 196 ao 217. Intrinsecamente a isto, está a regulamentação do Sistema de Planejamento Integrado ou Processo de Planejamento-Orçamento, que engloba a criação dos instrumentos de planejamento governamental denominados de Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA).

Segundo a doutrina, ainda são contemplados como princípios orçamentários os princípios da Programação, o qual estabelece que o orçamento tenha o conteúdo e a forma de programa; o da Clareza, que determina que o orçamento deve ser expresso de forma clara, ordenada e completa; e o do Equilíbrio, em que o orçamento deverá manter o equilíbrio, do ponto de vista financeiro entre os valores de receita e despesa. (SLOMSKI, 2013).

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP (2017) com base nos princípios da administração pública do artigo 37 da Constituição de 1988 e nos artigos 48, 48-A e 49 da Lei de Responsabilidade Fiscal, acrescenta ainda os princípios da Legalidade, o qual determina que cabe ao Poder Público fazer ou deixar de fazer apenas aquilo que a lei expressamente autorizar; o da Publicidade, o qual justifica-se pelo fato de o orçamento ser fixado em lei, sendo esta a que autoriza aos Poderes a execução de suas despesas; e o da Transparência, que com base na LRF determina ao governo divulgar o orçamento público de forma ampla à sociedade, publicar relatórios sobre a execução orçamentária e a gestão fiscal e disponibilizar para qualquer pessoa informações sobre a arrecadação da receita e a execução da despesa.

Com o advento da Portaria n° 42, de 14 de abril de 1999 do antigo Ministério do Orçamento e Gestão – MOG surgiram os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e outras medidas, modificando a Lei n° 4.320/64. (BRASIL, 1999).

A partir de então, a estrutura orçamentária se aproximou mais da exigida pelo método do orçamento-programa, e aperfeiçoou o sistema orçamentário brasileiro. Observa-se que nos municípios a referida Portaria passou a vigor apenas a partir de 2002.

Em 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal n° 101, de 4 de maio, trouxe grande contribuição para a evolução do orçamento passando a ser além de um instrumento de controle também de gerenciamento e planejamento.

Com a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal o orçamento passou a incorporar matéria sobre maior responsabilidade e transparência com as finanças públicas disciplinando sobre gastos máximos e mecanismos de controle e avaliação, como o limite das despesas com pessoal, a inclusão do Relatório Resumido de Execução Orçamentária, o Relatório de Gestão Fiscal, e outras medidas.

Em conformidade, Pereira (2009, p. 267) explica que:

[...] é importante ressaltar que o planejamento não é o único elemento no qual a LRF apóia suas determinações. Seu alcance é mais amplo, à medida que enfatiza o controle de recursos para as ações governamentais, o equilíbrio entre receita e despesa, a transparência da gestão fiscal e a responsabilidade dos dirigentes pelo não-cumprimento de seus preceitos.

Em 2016 foi aprovada a Emenda Constitucional n° 95, conhecida como PEC do teto dos gastos públicos a qual instituiu novas políticas orçamentárias. Em suma, com o objetivo de estancar o aumento dos gastos públicos e minimizar o comprometimento do governo com a dívida interna, a referida emenda, trouxe limites orçamentários para a execução das despesas primárias no âmbito dos Poderes Executivo, Judiciário e Legislativo, incluindo sanções caso ocorra descumprimento.

Destaca-se que após a aprovação do orçamento, deve-se cumprir fielmente o que está na lei, por isso considera-se essa ferramenta autorizativa e rígida. Autorizativa, pois só se gasta o que está previsto na lei e rígida por ser de difícil modificação, dependendo do poder legislativo para aprovação. (FREIRE, 2016).

Diante do aspecto político do orçamento, conclui-se que os fatores que possuem capacidade de influenciar as políticas orçamentárias giram em torno do povo, dos partidos políticos, da orientação do governo diante da postura econômica, administrativa e social, dos instrumentos de planejamento e do poder legislativo, o qual está ligado diretamente à sociedade composto pela base parlamentar do governo e oposição, conseqüentemente, todos eles influenciam diretamente na elaboração dos projetos de lei orçamentárias que traduzem na consecução da continuidade das despesas anteriormente criadas ou sua redução. (PEREIRA, 2009).

De acordo com o aspecto jurídico do orçamento no Brasil, evidencia-se que o arcabouço de leis evoluiu no intuito de disciplinar esse instrumento além de reconhecê-lo com peça importante no planejamento público. As diversas leis aprovadas aperfeiçoam os conceitos e a abrangência do orçamento, apesar de muitos autores criticarem a sua “rígida” regulamentação.

No que tange ao aspecto econômico e financeiro, apesar do empenho até certo ponto em aprimorar a legislação, não se vê uma real participação do orçamento como meio de influenciar as decisões e os caminhos a serem tomados para o bom desenvolvimento futuro do País, em síntese, como diz Silva (2011), de ser um instrumento de auxílio na regulação da economia. A subseção “Elaboração *versus* Execução Orçamentária” demonstra mais claramente a situação do País sob essa perspectiva.

3.1.1.1 Instrumentos de Planejamento

A função do Plano Plurianual ou “Programa de Governo” é reunir todo programa de trabalho do governo elaborado com base nas necessidades da sociedade mediante sua participação ou apenas sob a ótica dos gestores. É através dele que se podem verificar quais as estratégias serão tomadas para a implementação das políticas públicas, os objetivos e metas pretendidos. Andrade (2017) aponta que o PPA é peça fundamental do planejamento, pois a partir dele se formulará a LDO e a LOA.

Conforme a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 165, parágrafo 1º, a “lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, 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”.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias define quais serão os programas e ações do governo, criados pelo Plano Plurianual, que serão priorizados. Estabelece metas fiscais relativas às receitas e despesas, orienta a elaboração das leis orçamentárias anuais por meio de diretrizes, enfatiza os objetivos e metas do PPA, entre outras funções que compreendem as prioridades da administração pública.

Um fato importante, é que esse novo instrumento permitiu que o Legislativo discutisse previamente sobre as metas e objetivos que a Administração pretende executar. (PIRES, 2006). Logo, permite a intervenção indireta dos representantes do povo na definição das políticas públicas e na elaboração do orçamento.

A Lei Orçamentária ou LOA é a lei que estima as receitas e fixa as despesas que deverão ocorrer durante o ano atendendo aos princípios orçamentários. O objetivo desse instrumento é o de quantificar os programas criados no PPA e priorizados na LDO, além de viabilizar as situações programadas.

Kohama (2013, p. 46) define que “a lei dos orçamentos anuais é o instrumento utilizado para a consequente materialização do conjunto de ações e objetivos que foram planejados visando o melhor atendimento e bem-estar da coletividade”. Meneses (2015, p. 7) acrescenta que “a LOA é o orçamento final, baseado no PPA e na LDO, deve ser anual e executar o planejado nas propostas acima”.

A elaboração desses instrumentos é de competência do Poder Executivo, o qual deverá criar o plano de trabalho, os programas, quantificar o orçamento, estipular as metas e atender a todas as exigências vigentes nas leis. Cabe ao Poder Legislativo, examinar, sugerir emendas e emitir parecer de aprovação, ou não, sobre os planos e programas propostos, e ainda acompanhar e fiscalizar a execução orçamentária.

Quanto aos prazos e vigência, a Constituição prevê no artigo 165, § 9º, que serão regulamentados por lei complementar. Entretanto, o artigo 35 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, regulamenta que o PPA terá prazo de quatro anos com vigência até o final do primeiro ano do mandato do próximo presidente, e o novo projeto deverá ser encaminhado ao Legislativo até quatro meses antes do encerramento do seu primeiro ano de mandato para aprovação ainda no mesmo exercício. A LDO deverá ser encaminhada até oito

meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido até 30 de junho para sanção do Poder Executivo. A LOA deverá ser encaminhada até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido até o final da sessão legislativa do mesmo ano e terá vigência de um ano atendendo ao princípio da anualidade disposto no artigo 2º da Lei nº 4.320/64.

3.1.2 Orçamento-Programa

De acordo com Giacomoni (2010), o orçamento é classificado, segundo a história da sua evolução conceitual, em duas fases: orçamento tradicional e orçamento moderno.

O orçamento tradicional não se preocupa com as necessidades da coletividade e restringe-se apenas à previsão da receita que o ente poderá arrecadar e à autorização das despesas que poderão ser gastas. Não são consideradas as metas que se quer alcançar, focando apenas no controle e detalhamento das despesas. Sua elaboração é através do método incremental que faz poucos ajustes nas receitas e nas despesas com base em exercícios anteriores. (ESCOLA NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA - ENAP, 2014).

O orçamento moderno surgiu diante da mudança de postura do Estado em relação à economia. Ele era visto como uma ferramenta de planejamento onde foram colocadas em destaques as metas que a gestão pretendia alcançar, o controle das realizações em termos físicos e financeiros, entre outras questões, e a partir daí o orçamento passou a ser tratado como uma peça diretamente influente na economia. Segundo Kohama (2013) destacam-se duas modalidades de orçamento moderno: o orçamento base-zero e o orçamento-programa.

Conforme evidenciado anteriormente, percebe-se que no Brasil, o orçamento está rigorosamente associado à idéia de orçamento-programa, que é o atual método de elaboração utilizado no país.

Segundo Nunes, Oliveira e Béu (2015) o orçamento-programa surgiu por volta de 1950 nos Estados Unidos com o nome de *Planning-Programming Budgeting System* – PPBS nas empresas privadas Du Pont, General Motors e Ford.

Pode se definir o orçamento por programa como uma metodologia de elaboração orçamentária a qual relaciona as estimativas financeiras com os objetivos e metas a que se quer chegar por meio de cada unidade orçamentária.

Ribeiro (2013) esclarece que na área pública o orçamento-programa foi concebido como um instrumento que pudesse associar os custos dos programas governamentais mediante verificação de sua execução, e o cumprimento de metas com base nas quatro exigências básicas da administração pública moderna: eficiência, eficácia, economicidade e transparência.

Portanto, a ênfase não seria sobre a estimação das receitas e das despesas, mas sim os resultados alcançados. Elimina-se o foco sobre apenas executar o orçamento e aplica-se o de como os recursos estão sendo gastos.

No Brasil, a Lei nº 4.320/64 teve importante papel para inserir a metodologia no sistema orçamentário, conforme dito acima, entretanto apenas com as mudanças realizadas pelo Decreto-Lei nº 200/67, pela CF de 1988, e pela Portaria 42 de 1999 (e suas atualizações) é que a estrutura do orçamento por programas foi de fato implementada no País, fazendo com que o orçamento seja construído através da determinação de uma situação até o momento da avaliação dos resultados. Portanto, diante do atual conjunto de normas, torna-se integrado o sistema de orçamento ao planejamento.

O Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967 foi o responsável por estabelecer normas mais precisas sobre o sistema de planejamento e controle aproximando-se cada vez desse modelo. (SILVA, 2011). Entretanto, ainda não condizente com todos os critérios exigidos pelo orçamento-programa, ficando a cargo das normas seguintes aperfeiçoarem a matéria.

De acordo com Kohama (2013) o processo de construção do orçamento-programa passa pelos seguintes passos: determinação da situação, diagnóstico da situação, apresentação de soluções alternativas, estabelecimento de prioridades, definição de objetivos, determinação das atividades para concretização dos objetivos e a determinação dos recursos humanos, materiais e financeiros com o objetivo de solucionar os problemas.

Todos esses passos devem ser trabalhados de forma que o orçamento seja fiel ao programa de governo, assim como uma ferramenta para a solução dos problemas da sociedade

contribuindo de forma eficaz nas atividades do estado e em busca do desenvolvimento econômico e social.

Suas principais características são: integração entre planejamento e orçamento, quantificação de objetivos e fixação de metas, relação entre insumos e produtos, acompanhamento físico-financeiro, avaliação de resultados e gerência por objetivos.

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP de 2017 define de forma clara a finalidade do orçamento por programa quando cita que essa metodologia permite que o Legislativo aprove as ações do governo buscando a aplicação efetiva do gasto, e não necessariamente os itens de gastos, além de demonstrar a sociedade quanto custam os serviços prestados pelo governo com a devida transparência.

Portanto, observa-se que o setor público ao adotar esse mecanismo, o qual surgiu na iniciativa privada, colabora com o fornecimento sustentável dos serviços e a prática da boa gestão, além de tudo a fiscal. Isso ocorre através da alocação direcionada dos recursos a unidades orçamentárias e por possibilitar a avaliação do desempenho e a responsabilização dos entes e agentes públicos sobre pontos específicos.

Do ponto de vista contábil, entende-se que essa metodologia é um mecanismo de registro histórico de informações que facilita a tomada de decisão, e, conforme Kohama (2013), a contabilidade fornece ao orçamento uma metodologia de trabalho, uma estrutura de contas e quantificação e dados produzidos pela gestão administrativa, além de ser fonte informativa dos instrumentos de transparência e gestão fiscal.

Por fim, nota-se a finalidade do orçamento em possibilitar um balizamento sobre a situação econômico-financeira do poder público. Logo, se faz importante o desenvolvimento da avaliação da gestão por meio dessa ferramenta durante e após a fase de execução orçamentária.

3.2 Receita Pública

As receitas públicas são os recursos acumulados pelo Estado que servirão para suprir os gastos praticados pelo poder público em favor das necessidades da sociedade.

Segundo Pires (2006) as receitas públicas podem ser observadas sob quatro aspectos importantes, que são: quanto à afetação do orçamento; quanto à afetação do patrimônio; quanto à coercitividade; e quanto à origem dos recursos. No presente estudo elas serão analisadas sob a ótica orçamentária.

De acordo com o MCASP (2017, p. 34) “a matéria pertinente à receita vem disciplinada no art. 3º, conjugado com o art. 57, e no art. 35 da Lei nº 4.320/1964”, o qual aplica o princípio da universalidade nas receitas quanto à elaboração da LOA, trata do regime o qual pertencem às receitas e define a vinculação das receitas arrecadadas a sua rubrica própria, respectivamente.

Ademais, quanto ao aspecto orçamentário a Receita Pública classifica-se, segundo Kohama (2013), em dois grupos: Receita Orçamentária e Receita Extraorçamentária. Para o referido autor, as Receitas Extraorçamentárias são os montantes recolhidos que representam compromissos exigíveis, cujo pagamento não depende de prévia autorização legislativa, tão logo, não pertencem ao Tesouro ou ao órgão que a está recebendo, por exemplo: as cauções, as fianças, as consignações e outras. Sobre as Receitas Orçamentárias são aquelas que estão consignadas na Lei Orçamentária, especificadas de acordo com o Anexo nº 3, da Lei Federal nº 4.320/64. Pires (2006, p. 125) acrescenta que esta última “corresponde a todas as entradas de recursos, exceto os depósitos de terceiros (cauções, depósitos judiciais, para recursos, etc.) e as operações de crédito por antecipação da receita orçamentária”.

As receitas orçamentárias recebem diferentes classificações. O Manual Técnico Orçamentário – MTO (2017) faz um aparato do ordenamento jurídico classificando as receitas por Natureza, Fonte e Destinação de Recursos, Indicador de Resultado Primário e Esfera Orçamentária.

Por sua vez, a receita classificada por natureza subdivide-se em: categoria econômica, origem, espécie, desdobramento para identificação de peculiaridades da receita, e tipo. (BRASIL, 2001).

Quanto às categorias econômicas o § 4º, do artigo 11 da Lei nº 4.320/1964 as classifica em receitas correntes, as quais farão parte a Tributária – subdivida em impostos, taxas e contribuições de melhoria –, a de Contribuições, a Patrimonial, a Agropecuária, a Industrial, a de Serviços, as Transferências Correntes e as Outras Receitas Correntes; e em

receitas de capital as quais farão parte as Operações de Crédito, Alienação de Bens, Amortização de Empréstimos, Transferências de Capital e Outras Receitas de Capital.

Salienta-se que as classificações orçamentárias são essenciais para a programação, execução, acompanhamento, controle e avaliação das atividades do Estado. Por isso, mais recentemente houve a publicação da Portaria Interministerial STN/SOF nº 05, de 25 de agosto de 2015, que altera a codificação das Naturezas de Receita de forma a promover melhorias na estrutura dos códigos de classificação resultando em mais simplicidade e transparência, a qual deverá ser adotada pelos municípios a partir de 2018.

As receitas passam por fases até serem utilizadas. Os estágios da Receita são: Previsão, Lançamento, Arrecadação e Recolhimento. Em concordância, o MTO (2017, p. 26) ilustra que as “etapas da receita seguem a ordem de ocorrência dos fenômenos econômicos levando em consideração o modelo de orçamento no País” e adverte que nem todas as receitas passam por todas as etapas, como é o caso de uma doação recebida pelos entes públicos.

A “Previsão” é a fase em que as receitas são planejadas, estimadas e, posteriormente, incluídas na lei orçamentária. O “Lançamento” refere-se ao ato do órgão competente, verificar a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora registrando o débito desta. A “Arrecadação” corresponde à entrega dos recursos ao Tesouro Nacional por meio dos agentes arrecadadores pelo regime de caixa. E o “Recolhimento” consiste na transferência dos montantes arrecadados para a conta do Tesouro Nacional, responsável pela administração e controle da arrecadação e pela programação financeira.

3.2.1 Orientações Técnicas e Legais sobre Previsão das Receitas

Para o presente estudo se faz importante conhecer a metodologia aplicada quanto à previsão das receitas, pois más estimativas podem abalar a confiabilidade orçamentária.

As previsões de receitas correspondem a uma previsão de valores que a lei orçamentária estima arrecadar no decorrer do exercício. Atualmente, as principais diretrizes encontram-se no Manual Técnico de Orçamento de 2017, o qual reúne o grande conjunto de normas do País e a transforma em orientações práticas.

A estimativa das receitas deve ser realizada exclusivamente pelo Poder Executivo, o qual considerará a legislação atual em vigor pertinente ao assunto. Após a fase de elaboração do orçamento, será enviado ao Poder Legislativo o qual não poderá alterar a matéria durante a fase de discussão e aprovação das leis de planejamento – PPA, LDO e LOA –, sendo permitidas apenas modificações em caso de erro ou omissão de ordem técnica ou legal. (AZEVEDO, 2013 *apud* GIACOMONI, 2008).

Segundo Paiva (2013, p. 1) a previsão das receitas constitui em fator decisivo, pois é por meio dela que o ente público constrói seus programas de trabalho, ou seja, “é com a estimativa de receitas que são fixadas as despesas do orçamento, bem como o montante de recursos que serão destinados aos programas governamentais”. Portanto, é importante que sejam bem projetadas.

Para serem inclusas na LOA, exige-se que sejam calculadas por meio de estudos de previsão que colaborem para sua melhor precisão e, assim sendo, uma programação orçamentária equilibrada. Ao longo do tempo foram desenvolvidas diversas metodologias de cálculo e normas que regulamentaram a matéria.

Os métodos de estimação das receitas mais utilizados são os seguintes: método das médias trienais, método automático, método direto, método das majorações e o método da extrapolação. Ademais, conforme cita Silva (2011), independente do método, o importante é que sejam levados em consideração fatores de ordem política, social e econômica de maneira que se aproxime da realidade.

Perante a disposição hierárquica das normas jurídicas brasileiras as principais leis que regem a matéria são as leis nº 4.320/64 e a LRF que aperfeiçoou as diretrizes de previsão orçamentária realçando a integração do planejamento ao orçamento e introduziu princípios para os cálculos das estimativas.

Inicialmente a Lei do Orçamento consagrou a utilização do método direto, o qual determina que a estimativa deva ser calculada por meio das várias circunstâncias que implicam numa melhor arrecadação. (PAIVA, 2013).

Em concordância têm-se nos artigos 29 e 30 da referida lei (4.320/64) que:

Art. 29. Caberá aos órgãos de contabilidade ou de arrecadação organizar demonstrações mensais da receita arrecadada, segundo as rubricas, para servirem de base e estimativa da receita, na proposta orçamentária. [...]. Art. 30. A estimativa da receita terá por base as demonstrações a que se refere o artigo anterior á arrecadação

dos três últimos exercícios, pelo menos bem como as circunstâncias de ordem conjuntural e outras, que possam afetar a produtividade de cada fonte de receita.

Percebe-se a ênfase em estimar receitas com base nos três últimos anos por meio de demonstrações mensais da receita arrecadada, distinguindo as particularidades de cada fonte de receita. Porém, não cria e nem padroniza uma metodologia de cálculo.

A LRF introduziu premissas e um método para o cálculo das estimativas das receitas, as quais, em conjunto com as orientações da 4.320/64, formulam os procedimentos a serem aplicados. Até então, não se dava tanta importância ao orçamento das receitas. A partir da referida Lei (101/00), elas assumiram importância fundamental na elaboração do orçamento, pois medidas de controle e limites legais de despesas foram vinculadas diretamente àquelas, objetivando, entre outras providências, cumprir o princípio do equilíbrio.

A Lei nº 101/00 traz em seu artigo 12 o seguinte:

Art. 12. As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas.

A partir de então a Secretaria de Orçamento Federal – SOF, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão – MPOG, órgão responsável pela elaboração das estimativas orçamentárias do Governo Federal, publicou diversos manuais tratando dos procedimentos que deveriam ser adotados, os quais, em geral abrangem a atenção referentes a instituição de novos tributos, as alterações de alíquotas, a variação do nível geral de preços – devido ao detalhamento por cada tipo de receita –, o comportamento dos indicadores macroeconômicos, a evolução das receitas nos últimos três anos, entre outros.

Em continuidade, o mais recente Manual Técnico de Orçamento (2017, p. 27) diz que:

A metodologia de projeção de receitas aplicada no âmbito federal busca assimilar o comportamento da arrecadação de determinada receita em exercícios anteriores, a fim de projetá-la para o período seguinte, com o auxílio de modelos estatísticos e matemáticos. O modelo dependerá do comportamento da série histórica de arrecadação e de informações fornecidas pelos órgãos orçamentários ou unidades arrecadoras envolvidos no processo.

Observa-se que até o presente momento não há uma padronização obrigatória de apuração ficando sob a responsabilidade do gestor do Poder Executivo definir o melhor método. Entretanto, devem-se considerar as normas técnicas e legais vigentes no país. Finalizado os estudos e previsões das receitas, chega-se ao valor total desse orçamento, em seguida inicia-se o orçamento das despesas.

3.3 Despesa Pública

As despesas públicas são todos os desembolsos realizados pelo Erário que servirão para o amparo das prestações de serviços, obrigações e compromissos assumidos pelo setor público em favor da coletividade.

Para Pires (2006) as despesas podem ser observadas sob dois aspectos importantes: quanto à afetação do patrimônio e quanto à afetação do orçamento. No presente estudo elas serão analisadas sob o prisma orçamentário.

Assim como as receitas, as despesas podem ser classificadas em orçamentárias ou extraorçamentárias. Para Silva (2011) as despesas orçamentárias representam às despesas apreciadas na lei orçamentária ou as decorrentes dos créditos adicionais que deverão ser aplicadas aos gastos necessários a manutenção e expansão dos serviços públicos. Quanto às despesas extraorçamentárias são aquelas provenientes das receitas extraorçamentárias e que representam qualquer valor com a característica de simples transitoriedade.

Devido à característica autorizativa do orçamento, as despesas orçamentárias só poderão ser executadas se tiverem previstas ou forem adicionadas ao longo do exercício ao orçamento, conforme visto acima.

O orçamento utiliza-se de classificações para distinguir as despesas sob diversas concepções. De acordo com a Lei nº 4.320/64 e suas atualizações, as despesas no orçamento devem ser apresentadas no mínimo por: órgão, unidade, unidade executora, função de governo, subfunção de governos, programa, ação (projetos, atividades ou operações especiais), categoria da despesa, grupo de despesa, modalidade de aplicação, elemento de despesa e fonte de recursos. (AZEVEDO, 2013).

Em consonância o MCASP (2017) traz as despesas classificadas em: institucional, funcional, por estrutura programática e por natureza. Nota-se que o manual demonstra o agrupamento das orientações sobre classificação trazidas pela Lei nº 4.320/64. Por sua vez, a despesa classificada por natureza subdivide-se em categoria econômica, grupo de natureza da despesa e elemento da despesa, estrutura dada pela Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 2001 para atender as necessidades de consolidação das Contas Públicas.

Quanto às categorias econômicas o art. 12 da Lei nº 4.320/64 as classifica em despesas correntes e despesas de capital. Com base na Portaria Interministerial STN/SOF nº 163 de 2001, o Grupo de Natureza da despesa – GND é um agregador dos elementos de despesa que apresentam características semelhantes quanto ao objeto do gasto. Vinculadas às despesas correntes, estão os seguintes GNDs: Pessoal e Encargos Sociais, Juros e Encargos da Dívida e Outras Despesas Correntes; e Vinculadas as Despesas de Capital, estão: Investimento, Inversões Financeiras e Amortização da Dívida. O elemento de despesa tem a finalidade de identificar os objetos de gasto que a administração pública se serve para a consecução de seus fins.

Observa-se que o orçamento por programas está diretamente vinculado ao orçamento das despesas, pois a metodologia orçamentária apesar de contemplar o orçamento das receitas como um bloco informacional de grande importância, prioriza o plano de trabalho do governo que é pautado em cima de uma programação dos gastos possibilitando identificar e detalhar os resultados por meio de diversos panoramas, havendo assim, uma variedade de classificações, conforme elencado acima.

Assim como a receita, a despesa orçamentária pública acontece em etapas. Com base na legislação, têm-se as seguintes fases: empenho, liquidação e pagamento. Porém, a doutrina entende que há ainda a fase de fixação, a qual se refere ao crédito fixado na lei orçamentária.

De acordo com Kohama (2013) a fase de Fixação é a primeira etapa, a qual permeia a elaboração das propostas do governo, a definição do plano de trabalho, o projeto de lei, até se chegar a sua aprovação e transformação em Lei Orçamentária. Nessa fase ocorre a alocação das despesas e as devidas vinculações. O Empenho ocorre posteriormente a fixação. É a fase em que a autoridade competente cria a obrigação de pagamento para o Estado. A fase da Liquidação consiste na realização do que foi contratado, logo contempla o surgimento do

direito adquirido pelo credor. O Pagamento é o quarto e último estágio, é o ato em que o poder público efetua a entrega monetária ao credor.

3.3.1 Orientações Técnicas e Legais sobre Programação e Fixação da Despesa

Para o presente estudo se faz importante conhecer a metodologia aplicada quanto à programação e fixação das despesas, tendo em vista que más estimativas podem abalar a confiabilidade dos orçamentos.

As “previsões” das despesas correspondem aos valores que a lei orçamentária fixa para a execução no decorrer do exercício. Assim como para a receita, as principais diretrizes encontram-se no Manual Técnico Orçamentário de 2017, o qual reúne o vasto arcabouço jurídico do país e o transforma em orientações práticas.

A metodologia aplicada à fixação das despesas é baseada nos fundamentos do orçamento-programa, o qual foi inserido no Brasil inicialmente pela Lei do Orçamento e aperfeiçoada posteriormente, principalmente, pelo Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967 e pela Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999, emitida pelo antigo Ministério do Orçamento e Gestão – MOG.

Cruz (2015, p. 50) explana que “o montante da dotação dos créditos orçamentários a serem fixados na LOA está direta e positivamente relacionado com o montante da previsão da arrecadação”. Portanto, o orçamento da receita é de vital importância para a preparação eficaz do orçamento da despesa, conforme mencionado.

O processo de “orçamentação” da despesa é feito através de um fluxo que passa pela programação qualitativa e quantitativa das despesas. A programação qualitativa deve ser feita com o objetivo de responder a questionamentos como: O que irá ser feito? O que se pretende alcançar? Ou, como irá ser feito? Está ligada diretamente a identificação das esferas orçamentárias, dos órgãos e unidades orçamentárias, das funções e subfunções, e dos programas e ações que irão ser realizados. Quanto à programação quantitativa, ela está dividida em duas dimensões: a física e a financeira. A dimensão física define a quantidade dos bens e serviços que serão entregues. A dimensão financeira estima o montante necessário para a execução da ação. (MTO, 2017). Logo, entende-se que a fixação da despesa deve atender inicialmente a critérios qualitativos que deverão ser mensurados posteriormente.

Para a programação quantitativa, a despesa passa inicialmente por um processo de organização distinguindo-as quais despesas são obrigatórias – ou seja, as determinadas por disposições constitucionais e legais – e, em seguida, as despesas discricionárias, fixadas de acordo com os recursos disponíveis e o plano de governo, daí têm-se a programação quantitativa das despesas.

O artigo 27 da lei nº 4.320/64 deixa claro que as estimativas deverão estar estritamente ligadas às políticas econômico-financeiras praticadas pelo governo, o plano de trabalho proposto por ele e, quando fixadas, o limite orçamentário de cada unidade administrativa.

Em relação às despesas obrigatórias, a Constituição de 1988 vinculou algumas receitas a determinadas despesas com o objetivo de garantir benefícios básicos à sociedade, além de limitar expressamente créditos orçamentários mínimos. Os artigos 195 e 212 da CF de 1988 definem algumas áreas as quais deverão ser mantidos recursos obrigatórios mínimos para sua manutenção, que são: a seguridade social – que engloba a previdência social, a assistência social e a saúde – e a educação. Por isso, a política de fixação das despesas possui caráter jurídico, político, administrativo, econômico e financeiro.

A LRF disciplinou diversos aspectos relacionados ao orçamento das despesas, entre eles, a destinação das reservas de contingência no inciso III do art. 5º, a limitação e recomposição das dotações orçamentárias conforme os § 2º e 1º do art. 9º, as gerações de despesas e as medidas cabíveis, assim como as premissas e metodologia de cálculo utilizado na estimativa do impacto orçamentário-financeiro das mesmas, conforme seu Capítulo IV que trata da Despesa Pública.

Diante do caráter político, econômico e jurídico, a programação e fixação das despesas tornam-se vulneráveis fragilizando a confiabilidade orçamentária. Diante do caráter político, as escolhas definidas pelos agentes públicos podem sofrer influências externas, tendo em vista que o orçamento é elaborado por diversas áreas ficando exposto às premissas da teoria da agência, a qual afirma que as pessoas têm interesses diferentes. Diante da perspectiva jurídica e econômica, o fato das vinculações exigirem gastos mínimos em determinadas áreas em detrimento a outras e a dependência da arrecadação de determinadas receitas, podem minar a credibilidade do orçamento das despesas.

3.4 Elaboração *versus* Execução do Orçamento Público

Todo o processo orçamentário é intitulado como “Ciclo Orçamentário”. De acordo com a doutrina, esse ciclo é composto pelas fases de elaboração, estudo e aprovação, execução e avaliação.

Segundo Slomsky (2013), a “Elaboração” é a fase em que são determinadas as metas e objetivos que serão executados posteriormente. Nessa fase serão feitos os estudos que definirão a programação e fixação das despesas e os montantes das receitas orçamentárias necessárias para atender as despesas correntes e de capital. A fase de “Estudo e Aprovação” é de competência do Poder Legislativo, é o estágio em que as leis serão apreciadas pelas casas legislativas para posterior aprovação. A “Execução” é a fase em que serão realizados os programas previstos na Lei Orçamentária. A “Avaliação” é a fase que, apesar de prevista, geralmente não é realizada, pois é uma prática ao se encerrar um exercício, o Poder Executivo se prepara para executar o novo orçamento.

Durante a elaboração do orçamento são definidas as diretrizes a serem seguidas, as receitas e despesas são projetadas, são feitas a escolha de quais programas de trabalho serão desenvolvidos e a consolidação das propostas orçamentárias individuais por cada unidade orçamentária, e em seguida a formulação da proposta final do orçamento concluindo com a aprovação do poder legislativo e sanção do executivo. Um processo que pode durar até um ano. Durante a fase da execução ocorre a materialização do que foi planejado na etapa da elaboração.

Sobre a relação entre a elaboração e a execução orçamentária Pereira (2009) afirma que antes da Carta Magna de 1988, os planos, assim como as fontes de recursos, eram definidos exclusivamente sob a vontade do Executivo. Logo, o orçamento era “realmente uma peça de ficção, pois as decisões sobre a alocação ou vinculação dos recursos sequer eram registradas no Orçamento da União”. (PEREIRA 2009, p. 268, *apud* DIAS, 2002, p. 3).

A partir da Constituição de 1988, conforme visto anteriormente, houve uma reforma no sistema orçamentário do País por meio da inclusão dos instrumentos de planejamento e da introdução de novos princípios, como o da maior eficiência – destacado no *caput* do artigo 37 – no intuito de se obter melhores resultados na gestão pública, portanto vinculado a questão da elaboração *versus* execução do orçamento.

Saldanha (2013, p. 10) explica que com o advento da Lei de responsabilidade Fiscal:

Os gestores passaram a dar maior atenção à elaboração do Orçamento Público e o Controle de sua execução, dadas também as circunstâncias de que um Orçamento bem elaborado é de suma importância para uma boa execução de suas despesas orçadas e receitas previstas, tornando mais transparente o processo de execução deste Orçamento.

A Lei Complementar nº 101/00 surgiu como um fator importante no auxílio da boa gestão e na manutenção do equilíbrio entre as receitas e despesas públicas. Visualiza-se por meio do bojo da norma os objetivos em evitar desvios no equilíbrio orçamentário, combater fraudes e corrupção, e estimular a eficiência em contrapartida dos desperdícios. Com a edição da Lei, os gestores públicos, a partir de então, passam a se ver diante de uma norma que os responsabilizam frente à gestão dos recursos públicos exigindo transparência e um maior comprometimento no processo de elaboração e execução orçamentária.

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE (2002, p. 7) diz que:

A administração e o processo de elaboração do orçamento público tradicionalmente têm se baseado em sistemas de normas de procedimento. Entretanto, inovações recentes dos sistemas de orçamento e gestão têm focalizado mais a obtenção de resultados e não a observância de tais normas de procedimento em que os objetivos seriam: · implantar e manter a disciplina fiscal agregada (isto é, garantir que o governo não gaste, de modo geral, mais do que o necessário para atingir seus objetivos políticos coletivos); · alocar recursos de acordo com as prioridades governamentais (ou seja, gastar naquilo que é considerado politicamente mais importante – eficiência alocativa); e · promover eficiência no uso dos recursos orçamentários para executar programas e serviços (ou seja, encorajar a eficiência técnica).

Observa-se, através da OCDE já em 2002, o empenho internacional no aperfeiçoamento dos conceitos envolvendo a elaboração, execução e a finalidade dos orçamentos, estimulando a preocupação com a boa gestão fiscal, com a eficiência alocativa dos recursos, e com a promoção da eficiência técnica sobre a prestação dos serviços públicos.

A NBCTSPEC, de 23 de setembro de 2016 traça o mesmo caminho quando dispõe que:

Devido à importância do orçamento público aprovado, as informações que possibilitam aos usuários compararem a execução orçamentária com o orçamento previsto facilitam a análise quanto ao desempenho das entidades do setor público. Tais informações instrumentalizam a prestação de contas e a responsabilização (*accountability*) e fornecem subsídios para o processo decisório relativo aos orçamentos dos exercícios subsequentes.

Logo, verifica-se que ter essa ferramenta atualizada aperfeiçoada e confiável é fator decisivo para o aprimoramento desse instrumento de tomada de decisão, devendo sustentar-se na prática de bons debates, boas políticas e boas técnicas para o atingimento da sua real função.

Conforme Andrade (2017), o orçamento quando bem planejado, deixa de ser apenas uma formalidade legal sendo de fato um instrumento de gestão, o qual permite que a execução orçamentária ocorra na mais perfeita harmonia.

Apesar de todo arcabouço legislativo, estudos revelam que ainda há dificuldade em obter uma boa relação entre execução e elaboração orçamentária. De acordo com um estudo realizado por Mendes (2009) publicado na Coordenação de Estudos do Senado Federal em 2009, o sistema orçamentário atual criado pela Constituição de 1988 é uma mera formalidade burocrática o qual sucumbiu às características do sistema político brasileiro.

Em consonância, Piscitelli e Timbó (2012) afirmam que, no Brasil o que se tem verificado ao longo do tempo com frequência é que os objetivos fixados não têm nenhuma proximidade com a realidade. Segundo os autores, é visível que as execuções não traduzem as previsões e que estas são deliberadamente “arbitradas” na elaboração orçamentária, considerando também que os órgãos de controle não têm condições, e muitas vezes não são apropriados para esse trabalho.

Piscitelli e Timbó (2012) ainda acrescentam que quase todos os planos são rapidamente descartados, ignorados ou modificados deixando de servir como um instrumento referencial.

O estudo feito pela Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro – FIRJAN em 2016 sobre o ano anterior confirma essas afirmações. O trabalho aponta que 87,4% dos municípios brasileiros estão em situação crítica ou difícil e apenas 0,5% encontram-se excelentes em se tratando de eficiência na gestão orçamentária das prefeituras. Os resultados demonstram a pior situação fiscal dos últimos 10 anos. O Índice FIRJAN de Gestão Fiscal – IFGF foi criado justamente para avaliar a qualidade da gestão fiscal dos municípios brasileiros.

Em geral os orçamentos são elaborados e executados ainda como antigamente, na forma tradicional. Percebe-se isso, através das muitas modificações por meio de

suplementações e créditos orçamentários, modificando totalmente a peça original, ou pelo grande desvio entre este e o executado. Da mesma forma alterações na própria lei orçamentária sob a vontade apenas do Executivo sem a apreciação do Legislativo gera desconfiança pela falta de transparência. (PISCITELLI e TIMBÓ, 2012).

Cruz (2015, p. 52) confirma sobre a vulnerabilidade trazida ao orçamento. Segundo ela, por meio dos créditos adicionais, esse artifício:

garante maior discricionariedade ao Poder Executivo, responsável pela execução do orçamento, uma vez que os ajustes efetuados não passam pelo mesmo processo de apreciação e discussão da proposta inicial. Embora os créditos adicionais suplementares e especiais necessitem de autorização legislativa para sua abertura, não passam pelo processo de discussão que caracteriza a Lei Orçamentária, inclusive com participação popular, por meio das audiências públicas ou mecanismos de orçamento participativo.

Observa-se que mesmo com o rol de leis disciplinando sobre o sistema orçamentário, ainda há pouca adequação por parte dos gestores. O estudo realizado pelo FIRJAN demonstra a dificuldade em se elaborar um orçamento confiável. Apesar do orçamento está regulamentado seu conteúdo pode não ser confiável e as modificações feitas ao longo do exercício prejudicam a transparência tendo em vista que as circunstâncias dos ajustes não são divulgadas.

De acordo com Cruz (2015), caso as receitas sejam subestimadas, o Executivo terá ociosidade de recursos por excesso de arrecadação ocasionando a abertura de créditos adicionais, os quais não farão parte da programação original e prejudicando a transparência, conforme explanado anteriormente. Em contrapartida, a superestimação de receitas implica em contingenciamento de dotações, uma vez que as receitas arrecadadas não são suficientes para amparar as despesas inicialmente autorizadas. Encaixa-se aqui, o conceito de folga orçamentária, o qual normalmente ocorre para possibilitar a barganha de favores.

Verifica-se que a superestimação e a subestimação das receitas podem resultar em efeitos negativos para a execução orçamentária e conseqüentemente na realização das metas e limites fiscais.

A subestimação pode causar o entendimento fictício de uma maior eficiência e eficácia do Poder Executivo conduzindo a uma avaliação equivocada de um melhor desempenho da economia. Em relação à despesa, como também se tem a subestimação é

possível haver um “empoderamento” do Executivo diante da execução das despesas “excedentes” ampliando as manipulações na execução do orçamento.

Por sua vez, superestimar as receitas torna inviável a realização das despesas autorizadas legalmente. Na prática, o Executivo acaba sendo o mandatário do processo sobre quais e quando realizar as despesas. Nesse caso, o orçamento passa a ser apenas uma lei que autoriza certo montante a ser executado ignorando sua função de programação e planejamento em curto prazo.

3.5 Orçamento Público nos Municípios

O histórico constitucional brasileiro demonstra que, inicialmente, havia uma forte concentração das atividades econômicas, políticas e administrativas por parte do governo federal. Sempre houve discussões acerca das funções administrativas, econômicas e políticas dos municípios.

O país teve sete constituições, as quais ora aumentavam ora diminuía a autonomia dos municípios, desde a primeira constituição do período imperial, datada de 1824 até a de 1967 marcada pelo regime militar, chegando a Constituição de 1988 denominada de Constituição Cidadã. (FELISBINO, 2012).

Até meados da década de 60 ainda era forte a participação dos órgãos regionais de planejamento. Nessa época os municípios eram vistos apenas como regiões geográficas, e não como um ente da federação com autonomia suficiente para realizar funções administrativas e legislativas.

A partir da Constituição de 1988 pela primeira vez os municípios foram elevados a condição de entes da federação, a qual trouxe autonomia no aspecto político, administrativo e financeiro outorgando-lhes inclusive elaborar sua própria lei orgânica permitindo a partir daí legislar sobre assuntos de interesse local. (FELISBINO, 2012). Segundo Meirelles (2009, p. 63) “essa outorga constitucional de autonomia aos Municípios é uma *peculiaridade da Federação brasileira*”.

Devido a essa capacidade de autorregulação conquistada em 1988, cada município passou a elaborar, aprovar e executar seu planejamento e sua lei orçamentária de acordo com

as leis vigentes no país. O modelo praticado é o mesmo pelo governo federal, o qual exige a discriminação de todas as receitas, todas as despesas, suas origens e alocações, os programas, os limites mínimos e máximos e todas as análises referentes ao endividamento e avaliação do seu desempenho.

4 AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO DA GESTÃO PÚBLICA

Essa seção contempla a fase de Avaliação do ciclo orçamentário a qual visa verificar o nível dos objetivos alcançados, a mensuração das modificações ocorridas durante a execução e a avaliação do desempenho do Orçamento Público.

No século XX, os governos subnacionais expandiram sua participação na vida da sociedade aumentando a demanda por serviços públicos e conseqüentemente gerando ineficiências, principalmente a partir de 1988 com a promulgação da Constituição Federal que elevou os Municípios a entes da federação, conforme visto anteriormente. Logo, a Carta Magna também aprovou medidas que os proporcionou maior autonomia com o objetivo de alcançar melhores resultados.

Segundo Lubambo (2006, p. 86), “não há dúvidas sobre o fato de que os municípios vêm assumindo maior autonomia e mais responsabilidades na provisão de bens e serviços públicos, ainda que de forma seletiva e na medida de suas possibilidades”.

Portanto, é necessário que se fiscalize e se mesure o desempenho, em todas as áreas do Estado frente às necessidades da população, com o objetivo de corrigir falhas, ineficiências, ingerências e irresponsabilidades com a coisa pública.

Com essa problemática, não apenas na esfera municipal mais também nas demais esferas governamentais, diversos modelos de avaliação surgem através de iniciativas de instituições ligadas ao governo, pesquisadores independentes, acadêmicos, organizações não governamentais e instituições internacionais, com o objetivo de permitir que os *stackholders* avaliem de forma confiável e fiscalizem todos os aspectos da Administração Pública.

No mundo diversas organizações estão voltadas para avaliar a gestão pública e as condições sociais, o que pode demonstrar o interesse internacional sobre o tema. (AZEVEDO, 2013). Organizações como o Banco Mundial, OCDE, ONU, OMS, CEPAL, UNICEF e

outras, possuem diversos trabalhos voltados para a gestão pública e suas relações com a sociedade, assim como vários países e instituições como a Suíça, o FMI e o BID, entre outros, respectivamente, financiam e incentivam o desenvolvimento de pesquisas e projetos.

Pesquisas acadêmicas empreendem esforços no sentido de contribuir para o desenvolvimento do melhor desempenho da gestão. Cruz (2015 p. 70) acrescenta que a academia tem contribuído bastante para a “avaliação da responsabilidade e desempenho fiscal das entidades públicas, bem como compreender quais variáveis podem influenciar o desempenho e a situação fiscal de tais entidades”. Não só no desempenho fiscal, verificam-se também diversas iniciativas na área de planejamento.

Gomes *et al.* (2013, p. 2) diz que, “registrar e gerar relatórios não seriam suficientes para observar o desenvolvimento. Agregam-se então indicadores de desempenho que, além de medir aspectos econômicos, medem a qualidade do bem estar coletivo”.

Essa é a nova realidade causada pela implantação da Nova Gestão Pública a qual exige a gestão por resultados; se preocupa com o constante acompanhamento e a avaliação das consequências dos serviços e das políticas públicas em busca do aumento da eficácia, dá eficiência e *accountability* da gestão pública; se baseia no uso de informações eficientes; e estabelece indicadores de desempenho. (GOMES, 2009).

De acordo com o Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão (2010, p. 21),

os indicadores são instrumentos que permitem identificar e medir aspectos relacionados a um determinado conceito, fenômeno, problema ou resultado de uma intervenção na realidade. A principal finalidade de um indicador é traduzir, de forma mensurável, determinado aspecto de uma dada (situação social) ou construída (ação de governo), de maneira a tornar operacional a sua observação e avaliação.

Indicadores, segundo Gomes *et al.* (2013, p. 5 *apud* BRASIL, 2009, p. 13), “são definidos como métricas que proporcionam informações sobre o desempenho de um objeto (seja governo, política, programa, organização, projeto, etc.), com vistas ao controle, comunicação e melhoria”.

O Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão através da Secretaria de Planejamento e Investimento Estratégico – SPI lançou em 2010 o Guia Metodológico de Indicadores de Programas contendo uma síntese conceitual e uma metodologia de construção de indicadores de desempenho de Programas do PPA, e através da Secretaria de Gestão Pública – SEGEP em 2013, o Manual de Orientação para a Gestão do Desempenho com a

finalidade de auxiliar no entendimento dos procedimentos e das rotinas necessárias à realização da gestão com eficiência. Notam-se as iniciativas por parte do Governo em fomentar estudos que expandam o desenvolvimento de pesquisas sobre o desempenho.

Ao mesmo tempo discute-se não apenas sobre desenvolver e aplicar ferramentas de avaliação, mas também de harmonizar as informações públicas mundialmente. Em conformidade, o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão – MPOG (2006, p. 46) menciona sobre:

a necessidade de que todos os Orçamentos (incluindo os dos governos locais/prefeituras) “falem a mesma linguagem”, isto é, sejam preparados de acordo com os mesmos sistemas contábeis, obedeçam aos mesmos princípios e conceitos orçamentários, pratiquem mecanismos similares de acompanhamento e controle e disponham de sistemas de avaliação de resultados comuns. Sendo aceitáveis (à semelhança do que ocorre, por exemplo, nos EUA) algumas distinções específicas internas a cada Estado, é fundamental que a uniformidade exista.

O processo orçamentário evolui na medida em que as necessidades surgem. Observa-se que o objetivo não é apenas ter uma ferramenta confiável, mas sim que possa ser utilizada em qualquer parte do mundo. O orçamento passa por essa harmonização através da convergência internacional da contabilidade por meio das orientações emitidas pelo *International Federation of Accountants* – IFAC e pelas normas publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC. De acordo com Ferreira (2011) o objetivo da padronização é proporcionar a harmonização das demonstrações propiciando a comparabilidade entre os relatórios de forma padronizada. Porém esse processo foi iniciado recentemente e ainda passa por diversas adaptações.

Diversos trabalhos com base no orçamento em nível nacional e mundial contribuem para avaliação da gestão pública disponibilizando metodologias de mensuração.

4.1 Estudos sobre Orçamentos e Ferramentas de Avaliação

Ao se verificar os estudos sobre Orçamento Público no Brasil, são encontradas diversas abordagens distintas. A seguir alguns estudos relacionados ao tema.

Há maiores esforços em estudar a participação popular no processo de elaboração, barganha orçamentária, análise nas audiências públicas, folga orçamentária, orçamento por

regime de competência, execução orçamentária, e poucos trabalhos voltados à avaliação e alocação orçamentária. (AZEVEDO, 2013).

Loureçon (2001) estudou se o orçamento público municipal está servindo como elo entre o planejamento operacional e as finanças em municípios do Estado do Paraná.

Scarpin e Slomski (2005, p. 1199) realizaram uma pesquisa com orçamentos públicos para “determinar se a relação entre a receita orçamentária prevista e a realizada aumentou com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal”.

O Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA (2009) faz uma análise sobre a reforma orçamentária e a eficiência fiscal, em que ele explana as modificações orçamentárias ocorridas em 1980 que objetivou recuperar a relevância do orçamento na vida pública nacional, mas verificou que diante do cenário econômico da época criaram distorções que desfiguraram o processo orçamentário e aumentaram a ineficiência.

Faria *et al.* (2011) apresentam quais os principais autores da produção científica que tratam sobre a assimetria da informação na elaboração do orçamento.

Menezes (2013) analisa a execução orçamentária da capital cearense para verificar se há excessos de arrecadação e compreender quais as justificativas para as variações das Receitas Tributárias e das Transferências Correntes.

Osajima e Aquino (2013) investigaram se existe folga orçamentária no Modelo de Mensuração de Desempenho – MMD aplicado aos servidores públicos de determinada Secretaria da Fazenda e verificou alguns fatores endógenos e exógenos associados ao desempenho de suas tarefas.

Saldanha (2013) analisou a elaboração e a execução da Lei Orçamentária Anual de um município brasileiro.

Azevedo (2013, p. 8) “analisou o grau de imprecisão orçamentária dos municípios brasileiros e sugeriu fatores que estariam associados à imprecisão”.

Zonato, Junior e Filho (2014) verificaram o desempenho do modelo de Koyck na previsão das receitas públicas dos 10 maiores municípios de um estado brasileiro em comparação com o modelo adotado por eles.

Meneses (2015) buscou estudar o Orçamento Participativo e fazer uma análise comparativa de indicadores de desenvolvimento social de municípios brasileiros.

Com o aprofundamento das discussões sobre o orçamento público, trabalhos sobre esse tema passaram a contribuir para o desenvolvimento da confiabilidade dos orçamentos públicos e sua execução eficiente, e diversas ferramentas de avaliação surgiram e surgem a cada dia. O objetivo é o de permitir que as organizações públicas possam se qualificar cada vez mais no intuito de alcançar maior eficiência na alocação de recursos e desenvolvimento social, como se pode ver abaixo.

O modelo proposto por Koyck, conforme Zonato, Junior e Filho (2014, p. 257), baseia-se em “uma regressão linear bivariada que possibilita a estimação de resultados econômicos de um período com base nos resultados dos períodos anteriores e no espaço e no tempo que este ocupa”.

Vecchia e Montoya (2002) desenvolveram um conjunto de índices para avaliar especificamente a eficiência no planejamento municipal através dos resultados de orçamentos planejados e executados, os quais foram denominados como “Índices de Eficiência do Planejamento Municipal”. Eles advertem que a literatura não oferece parâmetros que estabeleçam o nível de discrepância máxima aceitável para avaliar a acurácia nas previsões orçamentárias, tanto em termos de receitas quanto de despesas, bem como da abertura de créditos adicionais. Ainda hoje não há esses critérios.

Guimarães (2008), em sua dissertação de mestrado denominada “Avaliação de Desempenho da Gestão Pública Municipal”, utilizou o indicador denominado “Indicador de Eficiência Orçamentária do Município” o qual mostra a capacidade do Município de aplicar a receita total arrecadada nas despesas totais.

No âmbito da administração pública a LRF introduziu o relatório de cumprimento de metas de receitas e despesas, denominado de Anexo de Metas Fiscais que estabelece metas anuais em valores correntes e constantes relativas às receitas, despesas, resultado nominal e primário e montante da dívida pública; os instrumentos de transparência da gestão fiscal que são o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e os indicadores fiscais: Dívida Consolidada Líquida (DCL), Receita Corrente Líquida (RCL) e o DCL/RCL.

O Observatório Social do Brasil desenvolveu um conjunto de indicadores baseados em duas matrizes, a de longo prazo e a de curto prazo, que analisam o nível de execução orçamentária, das receitas e das despesas, e outros índices sociais. (OBSERVATÓRIO SOCIAL, 2017).

O *International Budget Partnership* utiliza o *Open Budget Index*, publicação divulgada desde o ano de 2006 a qual visa promover o acesso público à informação orçamentária e a adoção de sistemas orçamentários responsáveis. O OBI atribui uma pontuação a cada país com base nas informações que são disponibilizadas ao público durante todo o processo orçamentário. (IBP, 2017).

O *International Budget Practices and Procedures Database* é um trabalho feito com o apoio do Banco Mundial e a OCDE. Essa base de dados fornece aos usuários informação para comparar as práticas nacionais de elaboração orçamentária e gestão financeira de todo o mundo. (OCDE, 2017).

O FIRJAN também realiza um trabalho bastante completo em relação a avaliação socioeconômica e de gestão no Brasil. O Índice FIRJAN de Gestão Fiscal (IFGF), por exemplo, é um estudo anual que tem por objetivo fortalecer a cultura da responsabilidade administrativa ao fornecer subsídios para uma gestão pública eficiente e democrática. (FIRJAN, 2017).

Outro projeto de dimensão mundial, o qual será utilizado como base para o desenvolvimento desse trabalho, é o PEFA (*Public Expenditure and Financial Accountability*), o qual é um programa que tem o objetivo de melhorar a gestão das finanças públicas mundiais e apoiar o desenvolvimento sustentável. Esse método é estruturado sobre sete pilares que mensuram o desempenho da gestão sob diversos segmentos e é capaz de padronizar internacionalmente as informações geradas pela sua aplicação, de modo que diversos países possam compartilhá-las para o alcance de uma gestão eficiente e comparativa.

Nota-se a relevância sobre os estudos voltados para o orçamento público, a busca da eficiência do orçamento e na importância da precisão das estimativas orçamentárias para a execução de um bom planejamento. Logo, a confiabilidade dos orçamentos é fundamental para a boa gestão assim como a nova contabilidade enfatiza.

4.2 Programa de Despesas Públicas e Responsabilidade Financeira – PEFA (*Public Expenditure and Financial Accountability*)

O Programa de Despesas Públicas e Responsabilidade Financeira – PEFA surgiu em 2001, o qual foi desenvolvido através da parceria de sete entidades, a Comissão Europeia, o Fundo Monetário Internacional, o Banco Mundial e os governos da França, Noruega, Suíça e Reino Unido. Atualmente é sediado no Banco Mundial em Washington DC.

O programa foi desenvolvido como meio de reduzir esforços e custos de múltiplas avaliações, facilitar o diálogo entre o governo e outros usuários, melhorar as políticas fiscais, avaliar o desempenho de gestão financeira pública de acordo com os gastos públicos, avaliar sistemas de compras e de prestação de contas financeiras, e desenvolver uma sequência prática de ações para a reforma e capacitação da gestão pública. (PEFA *history*, 2017).

O programa foi elaborado para ser executado em quatro fases. Atualmente está na quarta, conforme o Quadro 2, o qual se pode verificar a intenção grandiosa do projeto.

Quadro 2 – Cronograma de metas do Secretariado PEFA.

Fase	Período	Objetivo
1 – Desenvolvimento	2002 a 2005	Formular uma abordagem reforçada e desenvolver o PEFA <i>framework</i> .
2 – Disseminação	2006 a 2008	Implantação global do PEFA <i>framework</i> . Foco na <i>compliance</i> com o PEFA <i>framework</i> .
3 – Integração	2009 a 2012	Monitoramento de mudanças nos sistemas de avaliação de Gestão Financeira de Desempenho ao longo do tempo. Aumentar a disseminação, colaboração de doadores e utilização pelos países.
4 – Bem Público Global	2013 a 2017	Aumentar a relevância do PEFA <i>framework</i> . Efetuar a divulgação para todo o grupo do quadro de colaboração que compõe o PEFA.

Fonte: Elaborado pelo autor com base no PEFA (2017)

Atualmente o modelo foi utilizado em 149 países, onde há 550 avaliações em todo o mundo. Estão finalizadas 442 – as quais, 304 estão disponíveis para consulta – 81 estão na fase de projeto e 27 estão sendo planejadas. O Brasil está entre os usuários do modelo com publicações em fases de projeto e final. São sete avaliações, apresentadas no Quadro 3.

Quadro 3 – Avaliações PEFA no Brasil.

País / ente da federação	Ano	Disponível para consulta	Situação	Tipo
Estado do Ceará	2009	Não	Final	Subnacional
Distrito Federal	2009	Não	Final	Subnacional
Estado de Minas Gerais	2009	Não	Final	Subnacional
Estado do Pernambuco	2009	Não	Final	Subnacional
Brasil	2009	Sim	Final	Nacional
Município de Teresina	2015	Não	Projeto	Subnacional
Estado de Santa Catarina	2015	Sim	Final	Subnacional

Fonte: Elaborado pelo autor com base no PEFA. (2017).

Nota-se, através do Quadro 3, a busca por parte de alguns Estados e da União, assim como do município de Teresina em aprimorar sua administração pública por meio da avaliação PEFA. Logo, a utilização do método por parte de alguns entes da federação foi determinante para a escolha da metodologia aplicada ao presente estudo.

Verifica-se que poucos disponibilizam os relatórios sobre o seu desempenho. De acordo com o Secretariado PEFA, em determinados casos, as instituições ou os governos não divulgam suas avaliações por ocorrer uma baixa classificação em seu desempenho, entretanto o PEFA explana que mesmo havendo um baixo desempenho é importante sua divulgação pelo fato dos relatórios apresentarem também as medidas tomadas para a melhoria da gestão pública.

O objetivo do PEFA *framework* é permitir aos observadores nacionais e internacionais o acompanhamento dos sistemas mundiais de gestão de finanças públicas, de forma que permita analisar três principais dimensões: a disciplina fiscal, a alocação orçamentária eficiente e a eficiência operacional dos gastos públicos. (PEFA, 2017).

O programa exige um rígido processo para implantação passando pelo planejamento da avaliação PEFA, trabalho de campo, elaboração e publicação final do trabalho, e por fim, as ações de reformas e acompanhamento. Todo o processo dura entre oito e doze meses dependendo do nível de colaboração dos agentes envolvidos.

Utilizar o modelo pode ser uma entrada para o desenvolvimento e implantação de uma melhor gestão financeira por resultados, para a solução de problemas, e para o estímulo

na adoção de práticas internacionais, ou seja, harmonizar internacionalmente as informações da gestão pública, assim como na iniciativa privada.

Atualmente o modelo mais atual da metodologia é o chamado PEFA 2016 que é a versão mais significativa desde a sua criação em 2001. Esse modelo possui um total de 31 indicadores de desempenho, divididos em 94 dimensões específicas de análise, e distribuídos em sete pilares que capturam os principais sistemas, processos e instituições do Governo. (PEFA, 2016).

Os sete pilares são: PILAR I – Confiabilidade Orçamentária; PILAR II – Transparência das Finanças Públicas; PILAR III – Gestão de Ativos e Passivos; PILAR IV – Estratégia Fiscal e Orçamento Baseado em Políticas; PILAR V – Previsibilidade e Controle da Execução Orçamentária; PILAR VI – Contabilidade e Prestação de Informações; e PILAR VII – Controle e Auditoria Externa.

Em 2012 foi criado um selo com o objetivo de aumentar a confiança dos usuários que permita identificar se a avaliação produzida seguiu com rigor todas as regras de elaboração, chamado de PEFA *Chek*. Após a fase de averiguação dos relatórios e aprovação do relatório PEFA pelo Secretariado, o relatório final é devolvido para o governo para sua aprovação. Nota-se que o relatório não é do patrocinador ou parceiro de desenvolvimento, mas sim do Governo, o único que pode autorizar sua publicação.

Inicialmente as avaliações eram destinadas aos governos federais, entretanto a aplicação passou a ser adotada também por entes subnacionais, como os governos estaduais, regionais ou locais, incluindo os municípios. Salienta-se que unidades descentralizadas do governo central não são governos subnacionais, pois não tem autonomia legal.

5 METODOLOGIA

Este trabalho contempla as convicções da *New Public Management* que aprecia a aplicação do uso de indicadores de acompanhamento, para conquistar a eficiência das ações praticadas nas entidades públicas. Portanto, a utilização de ferramentas de avaliação é de fundamental importância e será utilizada neste trabalho.

Tendo como objetivo avaliar a credibilidade orçamentária dos dez maiores municípios do Estado do Ceará, essa pesquisa aplicará como base para avaliação dos orçamentos um modelo inspirado no PILAR I da metodologia PEFA – 2016, o qual permite analisar a confiabilidade orçamentária e classificar os municípios em um grau de imprecisão contribuindo para os estudos sobre a fase de “Avaliação” do ciclo orçamentário.

Inicialmente, nessa seção, será tratada a caracterização da pesquisa de acordo com sua abordagem, seus objetivos e seus procedimentos técnicos. Em seguida, será apresentado o ambiente no qual o estudo foi inserido e por fim as diretrizes para a aplicação da metodologia de avaliação e as etapas da pesquisa.

5.1 Caracterização da Pesquisa

Considerando que o objetivo deste estudo consiste em analisar a credibilidade orçamentária dos dez municípios cearenses com maior representatividade econômica nos anos de 2010 a 2014, adotou-se a abordagem qualitativa e quantitativa. Beuren (2008) esclarece que a pesquisa quantitativa caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos os quais visam garantir a precisão dos resultados e evitar distorções de análise. De acordo com Gerhardt e Silveira (Org., 2009) a pesquisa qualitativa não se preocupa em apresentar números, mas, sim, com o aprofundamento da compreensão de um grupo social, de uma organização, etc. Logo, adéquam-se ao estudo haja vista a utilização de técnicas de estatística descritiva e a classificação final por meio de escalas de desempenho.

Quanto aos objetivos, a presente pesquisa apresenta-se como descritiva. Para Prodanov e Freitas (2013) a pesquisa descritiva demonstra as características de determinada população, fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis, envolvendo técnicas padronizadas de coleta de dados, em geral sob a forma de levantamento ou *survey*. Como

exemplo, cita-se pesquisas que têm por objetivo estudar as características de um grupo, como: o nível de atendimento, condições e índices de determinados órgãos, entidades ou pessoas.

Com relação aos procedimentos técnicos, este estudo utiliza-se da pesquisa documental e bibliográfica abrangendo livros, trabalhos científicos, leis, guias, manuais, relatórios e publicações disponibilizadas na *internet*. Conforme Gil (2008) a pesquisa bibliográfica é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituídos principalmente de livros e artigos científicos. A pesquisa documental utiliza documentos que não receberam nenhum tipo de tratamento, como: documentos oficiais, reportagens, contratos, entre outros; e documentos que de alguma forma já foram analisados, como: relatórios de pesquisa, tabelas estatísticas, etc.

Na pesquisa bibliográfica utilizam-se conceitos e diretrizes de material já elaborado como a LRF, a Lei nº 4.320/64, o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP (2017), o Guia de Orientação para a Aplicação da Metodologia PEFA 2016, livros e artigos científicos. Por sua vez, mediante a pesquisa documental, utilizam-se materiais que ainda não receberam um tratamento, os quais serviram para elaboração deste trabalho, como a análise documental das Leis Orçamentárias e das Prestações de Contas dos Governos Municipais.

Ademais, utilizando um método inspirado na metodologia PEFA, que é uma metodologia de avaliação de finanças públicas já realizadas em mais de 140 países, e com base na obtenção de dados e análise documental dos objetos de estudo que foram: a LOA, os Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária e as demais Prestações de Contas dos Municípios, as informações essas extraídas das *homepages* dos municípios, do Tribunal de Contas do Município – TCM, do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro – SICONFI e do Instituto Brasileiro de Geografias e Estatísticas – IBGE fez-se a análise das variações totais e de composição dos valores previstos e realizados das receitas orçamentárias, e dos montantes inicialmente dotados e posteriormente empenhados alusivos às despesas orçamentárias dos anos de 2014 a 2016.

Após a composição e cálculo das dimensões e dos indicadores com o auxílio das planilhas disponibilizadas pelo Secretariado do PEFA em Microsoft[®] Excel, conforme ANEXO A, foi feita a aplicação de técnicas de estatística descritiva através de medidas de tendência central e de dispersão para a análise dos dados e, posteriormente, a agregação de

escores de acordo com o modelo adotado pelo sistema de avaliação, para a definição do grau de imprecisão dos orçamentos, conforme o objetivo desse trabalho.

5.2 Ambiente da Pesquisa

Atualmente existem 5.570 municípios no Brasil com aproximadamente 196 milhões de habitantes. De acordo com a Tabela de Estimativas por Municípios do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE divulgado em 01 de julho de 2015, no estado do Ceará são 184 municípios com quase 9 milhões de habitantes.

Para a pesquisa foram escolhidos os dez municípios com maior representatividade econômica no Ceará de acordo com o Produto Interno Bruto – PIB dos anos de 2010 a 2014, divulgado pelo Instituto de Pesquisa e Estratégia Econômica do Ceará – IPECE, conforme Tabela 1, abaixo.

Tabela 1 – PIB a preços de mercado segundo os 10 maiores municípios do Ceará – 2010 a 2014.

Municípios	PIB a preços de mercado (R\$ mil)					PIB em %
	2010	2011	2012	2013	2014	
Ceará	79.336.299	89.695.827	96.973.754	109.036.557	126.054.472	100,00%
Fortaleza	37.001.831	41.394.561	45.775.429	49.758.763	56.728.828	46,03%
Maracanaú	4.499.790	5.005.885	5.321.236	6.291.122	6.742.786	5,56%
Caucaia	2.842.606	3.283.060	3.853.817	4.750.602	5.513.528	4,04%
Sobral	2.553.785	2.671.208	2.987.979	3.419.143	3.793.940	3,08%
Juazeiro do Norte	2.151.335	2.475.504	2.829.796	3.232.446	3.779.837	2,89%
Eusébio	1.404.071	1.595.088	1.657.810	2.071.769	2.486.552	1,84%
Aquiraz	768.348	877.881	1.087.571	1.548.885	1.601.415	1,17%
São Gonçalo do Amarante	517.967	592.282	462.603	822.595	1.515.257	0,78%
Crato	985.410	1.014.068	1.092.835	1.180.605	1.478.136	1,15%
Iguatu	884.474	970.552	1.087.847	1.180.314	1.424.606	1,11%
Subtotal	53.609.617	59.880.089	66.156.923	74.256.244	85.064.885	67,65%
Soma dos demais municípios	25.726.682	29.815.738	30.816.831	34.780.313	40.989.587	32,35%

Fonte: Adaptada do Painel de Indicadores Sociais e Econômicos: Os 10 maiores e os 10 menores municípios cearenses – IPECE 2016. (2017).

Observa-se a grande disparidade dos municípios com maior importância econômica no Estado do Ceará. Apenas os 10 municípios apresentados na Tabela 1 representam 67,65% do PIB do Estado. Logo, os municípios escolhidos como amostra para o desenvolvimento deste estudo foi com base na maior geração de riqueza para o Estado do Ceará, os quais tendem a receber maiores repasses dos outros níveis do governo representando maior importância econômica.

5.3 Diretrizes para o cálculo da credibilidade orçamentária e as etapas da pesquisa.

Este estudo objetiva avaliar a credibilidade orçamentária dos dez municípios cearenses com maior importância econômica no Estado.

O detalhamento das diretrizes para a elaboração do método aplicado ao trabalho consta no APÊNDICE A o qual contempla as principais orientações técnicas do Guia de Avaliação PEFA por Área, disponibilizado pelo Secretariado do PEFA, e os devidos ajustes no modelo para torná-lo mais compreensível e melhor correlacionado com os níveis hierárquicos de classificação orçamentária do Brasil, o qual é legislado pelo seu ordenamento jurídico.

Para alcançar o objetivo deste trabalho a metodologia aplicada contempla o PILAR – 1, o indicador HLG – 1, ambos ajustados, e o indicador OPCAЕ, criado pelo autor. Todos baseados na metodologia PEFA 2016.

O Pilar I – Confiabilidade Orçamentária avalia se o orçamento do governo é realista e executado conforme planejado comparando as receitas e despesas executadas com o orçamento originalmente aprovado. Este Pilar possui três indicadores e seis dimensões, conforme Quadro 4.

O indicador HLG –1 avalia em que medida as transferências para os municípios são consistentes com os orçamentos originalmente aprovados. O indicador contém duas dimensões, conforme o Quadro 4.

O indicador OPCAЕ foi criado pelo autor para segregar a avaliação das fontes de financiamentos do governo no intuito de não influenciar o desempenho dos demais

indicadores e do modelo, tendo em vista que são receitas com maior capacidade de previsibilidade. O indicador tem uma dimensão, conforme Quadro 4.

Quadro 4 – Indicadores e dimensões de desempenho da metodologia.

Indicadores	Dimensões
PI – 1. Resultado Total da Despesa	PI – 1.1. Resultado Total da Despesa
PI – 2. Resultado da Composição da Despesa	PI – 2.1. Resultado da Composição das Despesas por Grupo de Despesa
	PI – 2.2. Resultado da Composição das Despesas por Natureza Econômica
	PI – 2.3. Resultado da Reserva de Contingência das Despesas
PI – 3. Resultado da Receita	PI – 3.1. Resultado das Receitas Totais
	PI – 3.2. Resultado da Composição das Receitas
HLG – 1. Resultado das Transferências	HLG – 1.1. Resultado das Transferências Totais
	HLG – 1.2. Resultado da Variação das Transferências
OPCAE. Resultado Total das Operações de Crédito e Amortização de Empréstimos	OPCAE – Resultado Total das Operações de Crédito e Amortização de Empréstimos.

Fonte: Adaptado do *Volume II: PEFA Assessment Fieldguid* – 2016. (2017).

A dimensão PI – 1.1 avalia o reflexo do total das despesas empenhadas sobre o montante aprovado inicialmente. As despesas selecionadas para o cálculo foram às despesas brutas totais orçadas inicialmente e as empenhadas, exceto a amortização da dívida.

PI – 2.1 avalia a diferença entre o orçamento aprovado inicialmente e o resultado final da variação da composição da despesa, por grupo de despesa. As despesas selecionadas foram às despesas brutas totais orçadas inicialmente e as empenhadas, excluindo a amortização da dívida, as reservas de contingência e de regime próprio de previdência social – RPPS e os juros e encargos da dívida.

A dimensão PI – 2.2 mede a diferença entre o orçamento bruto original aprovado e o executado ao fim do exercício por meio da composição das despesas totais por classificação econômica, excluindo as reservas.

PI – 2.3 analisa o montante médio das despesas totais orçadas, devidamente relacionadas a uma reserva de contingência em determinado período. Pode haver mais de uma reserva no cálculo, como é o caso da RPPS.

A dimensão PI – 3.1 avalia em que medida as receitas brutas realizadas se desviam do orçamento bruto originalmente aprovado. O cálculo não contempla as receitas decorrentes das transferências correntes e de capital, das operações de crédito e das amortizações de empréstimos.

PI – 3.2 avalia a precisão das previsões da estrutura da receita total e a capacidade do governo de arrecadar os montantes por cada origem de receita conforme planejado. Ela mede qualquer alteração na composição das receitas. A base são todas as receitas por origem, exceto as transferências, as operações de crédito e amortização de empréstimos.

A dimensão HLG – 1.1 verifica se, e como as transferências totais reais para os municípios se desviaram do total originalmente previsto. Engloba as transferências brutas totais correntes e de capital.

A dimensão HLG – 1.2 mede a diferença entre as transferências reais e a estimada. Utiliza-se a mesma base de HLG – 1.1.

OPCAE mede quanto do valor aprovado inicial foi realizado durante o período referente às operações de crédito e a amortização de empréstimos (denominadas de fontes de financiamento).

As fórmulas utilizadas para a apuração das dimensões estão apresentadas na Tabela 2.

Tabela 2 – Metodologia de cálculo das dimensões.

Dimensões	Metodologia de Cálculo
PI – 1.1	$PI1.1_{ano} = \text{módulo}(tdemp_{ano} \div tdorc_{ano}),$ onde: $tdemp_{ano}$ = valor total da despesa empenhada no exercício, e $tdorc_{ano}$ = valor total da despesa orçada para o exercício.
PI – 2.1	$PI2.1_{ano} = tdadgrupo_{ano} \div toadgrupo_{ano},$ onde: $tdadgrupo_{ano}$ = valor total da diferença absoluta das despesas por grupo no exercício, e $toadgrupo_{ano}$ = valor total do orçamento ajustado das despesas por grupo, do exercício.
PI – 2.2	$PI2.2_{ano} = tdadnateco_{ano} \div toadnateco_{ano},$ onde: $tdadnateco_{ano}$ = valor total da diferença absoluta das despesas por natureza econômica no exercício, e $toadnateco_{ano}$ = valor total do orçamento ajustado da despesa por natureza econômica do exercício.
PI – 2.3	$PI2.3_{anos} = \text{média}(rcemp_{anos} \div tdorc_{anos}),$ onde: $rcemp_{anos}$ = valor da reserva de contingência empenhada no período.

continua

Dimensões	Metodologia de Cálculo
PI – 3.1	$PI3.1_{ano} = \text{módulo}(treal_{ano} \div trorc_{ano}),$ <p>onde: $treal_{ano}$ = valor total da receita realizada no exercício, e $trorc_{ano}$ = valor total da receita orçada para o exercício.</p>
PI – 3.2	$PI3.2_{ano} = tdarorigem_{ano} \div toarorigem_{ano},$ <p>onde: $tdarorigem_{ano}$ = valor total da diferença absoluta das receitas por origem no exercício, e $toarorigem_{ano}$ = valor total do orçamento ajustado das receitas por origem, do exercício.</p>
HLG – 1.1	$HLG1.1_{ano} = \text{módulo}(ttransfreal_{ano} \div ttransforc_{ano}),$ <p>onde: $ttransfreal_{ano}$ = valor total das transferências realizadas no exercício, e $ttransforc_{ano}$ = valor total das transferências orçadas para o exercício.</p>
HLG – 1.2	$HLG1.2_{ano} = \text{módulo}[(ttransforc_{ano} - ttransfreal_{ano}) \div ttransforc_{ano}]$
OPCAE	$OPCAE_{ano} = \text{módulo}(tocaereal_{ano} \div tocaeorc_{ano}),$ <p>onde: $tocaereal_{ano}$ = valor total das operações de crédito e amortização de empréstimos realizadas no exercício, e $tocaeorc_{ano}$ = valor total das operações de crédito e amortização de empréstimos orçados para o exercício.</p>

Fonte: Elaborada pelo autor com base nas planilhas do PEFA – 2016. (2017).

Os cálculos das dimensões PI – 2.1, 2.2 e 3.2 são ajustados para eliminar os efeitos das variações nos totais. Isto é possível através do ajustamento do resultado orçamentário pela diferença proporcional de cada elemento utilizado na dimensão entre o total dos elementos orçados aprovados inicialmente e o total dos elementos executados, conforme detalhado na Tabela 3. O desvio remanescente dentro de cada categoria baseia-se inteiramente no valor absoluto das variações ocorridas nos elementos e entre os elementos (categorias ou grupos), independentes de qualquer modificação em seus totais. Em síntese, faz-se a aplicação de uma regra de três simples para ajustar o orçamento por cada rubrica orçamentária.

Tabela 3 – Metodologia de cálculo do ajuste orçamentário e da variação absoluta

Metodologia de Cálculo do Ajuste Orçamentário e da Variação Absoluta	
Despesa orçada ajustada	$DOA(n) = [(previsão \text{ da rubrica orçamentária}(n) \times \text{total da execução da despesa}_{ano}) / \text{total da previsão da despesa}_{ano}]$
Total do orçamento ajustado da despesa	$TOAD(n) = DOA(n_1) + DOA(n_2) + (...) + DOA(n), \text{ ou } \sum_{i=1}^n DOA_i$
Diferença absoluta da despesa	$DAD(n) = \text{módulo}(\text{rubrica orçamentária executada}(n) - \text{despesa orçada ajustada}(n))$
Total da diferença absoluta da despesa	$TDAD = DAD(n_1) + DAD(n_2) + (...) + DAD(n), \text{ ou } \sum_{i=1}^n DAD_i$

Continua

Metodologia de Cálculo do Ajuste Orçamentário e da Variação Absoluta	
Receita orçada ajustada	$ROA(n) = [(previsão\ da\ rubrica\ orçamentária(n)\ \times\ total\ da\ execução\ da\ receita_{ano}) / total\ da\ previsão\ da\ receita_{ano}]$
Total do orçamento ajustado da receita	$TOAR = ROA(n_1) + ROA(n_2) + (...) + ROA(n),\ ou\ \sum_{i=1}^n ROA_i$
Diferença absoluta da receita	$DAR(n) = módulo(rubrica\ orçamentária\ executada(n) - receita\ orçada\ ajustada(n))$
Total da diferença absoluta da receita	$TDAR = DAR(x_1) + DAR(x_2) + (...) + DAR(x),\ ou\ \sum_{i=1}^n DAR_i$

Fonte: Elaborada pelo autor com base nas planilhas do PEFA – 2016. (2017).

Inicialmente, para o cálculo dos indicadores de desempenho, foram selecionados e tratados os dados referentes às receitas e despesas brutas orçamentárias previstas e executadas dos anos de 2014 a 2016 dos dez municípios. Em seguida foram realizados os cálculos das dimensões por município referentes a cada ano. Destaca-se que as estimativas utilizadas foram às aprovadas pela LOA inicialmente, e não as previsões ajustadas.

Posteriormente, as dimensões foram analisadas estatisticamente por meio das técnicas de média e desvio padrão, e em seguida, foi feita a classificação dos resultados obtidos de cada dimensão de acordo com a escala de quatro pontos que consta no APENDICE A, a qual exclui determinado ano por motivos de falta de divulgação dos dados ou por se tratar de um ano fora do comum, e em seguida a agregação das classificações das dimensões por indicador. Entende-se como ano fora do comum, um período em que possa ter sido influenciado por questões macroeconômicas ou de calamidade, ou outros motivos.

De acordo com Moraes (2005) a média e desvio-padrão são técnicas de medidas de estatística descritiva as quais permitem sintetizar os dados da população ou da amostra através de um só valor. A média é uma medida de tendência central a qual permite que se tenha uma ideia do modo como se distribuem os dados de uma amostra. O desvio-padrão é uma medida de dispersão a qual permite identificar até que ponto os resultados se concentram ao redor da medida de tendência central, no caso, a média. Quanto maior for o seu valor, maior será a dispersão dos dados.

Cada dimensão mensura o desempenho de um elemento principal do orçamento e o classifica com base em uma escala de classificação que vai de “A a D”. Uma pontuação “C” condiz com um nível básico de desempenho e é consistente com boas práticas internacionais.

“D”, representa uma classificação que o que está sendo medido está presente em menos que o nível básico de desempenho ou está totalmente ausente. (PEFA, 2016).

A pontuação global de um indicador baseia-se na agregação das pontuações para as dimensões individuais. Logo, após a pontuação individual de cada dimensão foi feita a agregação dos resultados de cada dimensão para definir a pontuação de cada indicador, conforme o método *Weakest Link* (WL) ou o método *Averaging* (AV), onde cada indicador especifica o método que deve ser usado, conforme apresentado no APENDICE A.

O *Weakest Link* (WL ou M1) é usado para indicadores com múltiplas dimensões onde o mau desempenho de uma é capaz de prejudicar o bom desempenho das outras dimensões do indicador. O mau desempenho pode ser ocasionado pela falta de informação disponibilizada ou por se tratar de um ano fora do comum por qualquer motivo. O indicador recebe a menor pontuação da dimensão, e caso qualquer outra dimensão receba uma pontuação mais alta, qualificasse com um “+”.

O método de média ou *Averaging* (AV ou M2) é usado com base na média das classificações para as dimensões individuais de um indicador, o qual utiliza uma Tabela de Conversão das dimensões, tal como especificado no APENDICE A.

Para a classificação dos municípios, os quais determinam a credibilidade orçamentária final, a agregação dos resultados individuais é feita com base na pontuação mais popular com a qualificação “+”, caso ocorra uma pontuação mais alta em qualquer indicador.

6 RESULTADOS DA PESQUISA

O orçamento é uma ferramenta que auxilia os agentes públicos no alcance das metas planejadas. Logo, é de fundamental importância que esse instrumento seja elaborado com a maior precisão, de forma que não ocorra distorções que prejudiquem o gerenciamento dos recursos públicos e conseqüentemente a ineficiência dos serviços prestados e dos benefícios concedidos à população.

A avaliação do grau de credibilidade orçamentária dos dez municípios com maior representatividade econômica do Estado do Ceará foi realizada por meio de um método inspirado no sistema de avaliação PEFA 2016, cujo objetivo é classificar o orçamento em uma escala de quatro pontos que mensura seu desempenho. Os dados referentes às receitas previstas e despesas fixadas foram extraídos a partir das Leis Orçamentárias Anuais, e as receitas arrecadadas e as despesas empenhadas, a partir dos relatórios de Prestação de Contas dos Governos Municipais, como o Relatório Resumido de Execução Orçamentária e os Balanços Gerais no período de 2014 a 2016, informações essas declaradas pelos próprios municípios. Através dessas informações foram calculadas as dimensões de desempenho e elaboradas as planilhas de avaliação da confiabilidade orçamentária.

A seguir, a pesquisa apresenta a análise da confiabilidade orçamentária das receitas e das despesas por meio dos resultados dos cálculos das dimensões de cada município em cada ano, e os principais elementos que influenciaram as mesmas no período de 2014 a 2016. Por fim, é tratada a avaliação da credibilidade orçamentária individual e geral dos municípios de acordo com a classificação do PEFA 2016 atingindo o objetivo do presente estudo.

Os dez municípios apresentados no ambiente de pesquisa dispuseram as informações necessárias para o seu desenvolvimento.

6.1 Precisão Orçamentária das Receitas

A Tabela 4 apresenta os resultados obtidos de PI-3.1, PI-3.2, HLG-1.1, HLG-1.2 e OPCAE, que são as dimensões que avaliam as receitas, e a análise estatística desses resultados.

Tabela 4 – Resultado das receitas de 2014 a 2016.

Ano Mun / Dim	2014					2015					2016				
	PI 3.1	PI 3.2	HLG 1.1	HLG 1.2	OPC AE	PI 3.1	PI 3.2	HLG 1.1	HLG 1.2	OPC AE	PI 3.1	PI 3.2	HLG 1.1	HLG 1.2	OPC AE
Fortaleza	92%	17%	84%	16%	35%	115%	27%	86%	14%	21%	92%	17%	88%	12%	54%
Maracanaú	145%	34%	85%	15%	1%	97%	15%	81%	19%	0%	93%	10%	89%	11%	100%
Caucaia	95%	26%	84%	16%	25%	82%	42%	87%	13%	63%	111%	13%	94%	6%	23%
Sobral	100%	18%	81%	19%	0%	91%	28%	94%	6%	243%	99%	27%	99%	1%	0%
J. do Norte	123%	32%	102%	2%	0%	128%	17%	95%	5%	0%	119%	18%	94%	6%	26%
Eusébio	113%	13%	85%	15%	0%	167%	50%	80%	20%	0%	113%	16%	96%	4%	100%
Aquiraz	143%	11%	84%	16%	0%	172%	23%	96%	4%	0%	228%	28%	105%	5%	100%
SGA	249%	18%	91%	9%	0%	153%	3%	82%	18%	100%	108%	14%	89%	11%	100%
Crato	123%	33%	95%	5%	100%	114%	11%	82%	18%	100%	117%	21%	86%	14%	100%
Iguatu	118%	20%	97%	3%	28%	110%	12%	81%	19%	504%	118%	18%	91%	9%	85%

Dimensão	N	Média	Mínimo	Máximo	DP
PI-3.1	10	124%	82%	249%	38%
PI-3.2	10	21%	3%	50%	10%
HLG-1.1	10	89%	80%	105%	7%
HLG-1.2	10	11%	1%	20%	6%
OPCAE	10	64%	0%	504%	100%

Fonte: Elaborada pelo autor com base nos resultados obtidos das dimensões. (2017).

Os resultados obtidos mostram que os municípios avaliados no período de 2014 a 2016 arrecadaram em média 124% (ou 24% a mais) do valor previsto inicialmente na LOA referentes às receitas totais, exceto as transferências correntes e de capital, as operações de crédito e as amortizações de empréstimos, conforme demonstram os resultados de PI-3.1. Para fins de simplificação as receitas denominadas acima serão chamadas de “recursos próprios” ou “receitas próprias”.

Entretanto, verifica-se a ocorrência de uma arrecadação máxima de até 249% (ou 149% a mais) da receita prevista inicialmente, por São Gonçalo do Amarante em 2014, e no mínimo de 82% por Caucaia em 2015. De acordo com o desvio-padrão, nota-se que há dificuldade na capacidade de orçar essas receitas com tendência de subestimação no momento da elaboração da LOA, prejudicando a disciplina fiscal pública.

A Tabela 5 demonstra a dispersão dos resultados de PI-3.1, a qual verifica a capacidade dos municípios em orçar corretamente os recursos próprios, mediante a escala de quatro pontos, que por sua vez classifica o desempenho da dimensão de “A a D”. Onde “A” significa que as receitas realizadas foram entre 97% e 106% da receita orçada, “B” foram entre 94% e 112%, “C” foram entre 92% e 116%, e “D” representa que o desempenho é menor que o necessário para uma pontuação “C”.

Tabela 5 – Dispersão dos resultados de PI-3.1 conforme escala de quatro pontos.

Desempenho da Dimensão		2014	2015	2016	TOTAL
	N	10	10	10	30
Resultados entre 0% a 96%		2	2	2	
D	0 - 91	0	2	0	2
C	92 - 93	1	0	2	3
B	94 - 96	1	0	0	1
Resultados entre 97% a 106%		1	1	1	
A	97 - 99	0	1	1	2
A	100	1	0	0	1
A	101 - 106	0	0	0	0
Resultados acima de 107%		7	7	7	
B	107 - 112	0	1	2	3
C	113 - 116	1	2	1	4
D	117 - x	6	4	4	14

Fonte: Elaborada pelo autor com base nos resultados obtidos de PI-3.1. (2017).

É possível visualizar que a maioria dos municípios possui dificuldade em orçar recursos próprios. A maioria subestima suas previsões, confirmando a análise exposta acima, conseguindo arrecadar acima de 17% do orçamento inicial.

Portanto, subestimar receitas pode trazer consequências na qualidade da alocação dos recursos nos programas e transparecer uma falsa sensação de excesso de arrecadação, deixando determinados segmentos sem o devido suporte e motivando a abertura de créditos adicionais sem passar pelo crivo detalhado do Poder Legislativo.

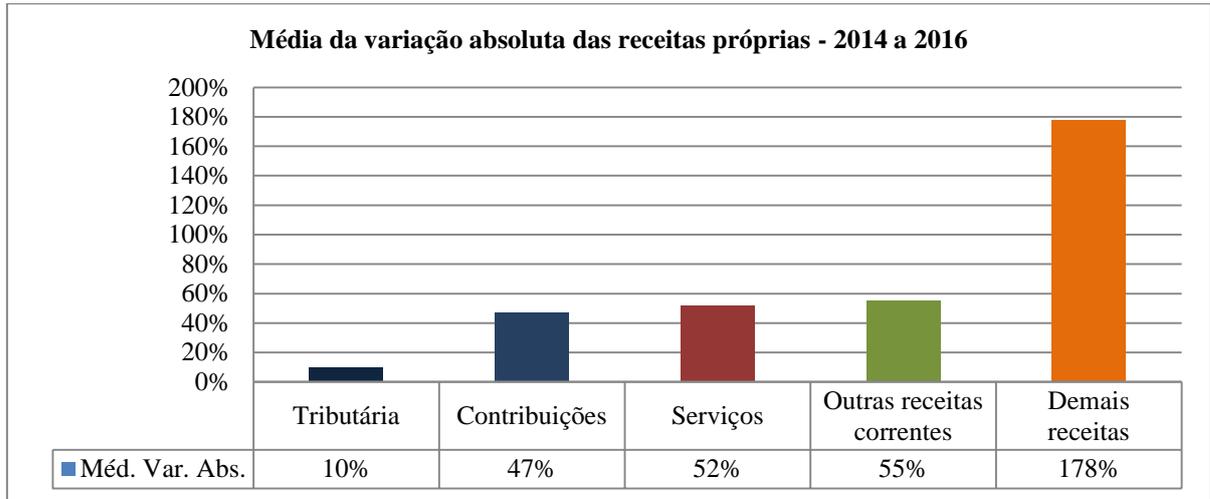
Analisando PI-3.2 conclui-se que a variação média da composição dos recursos próprios dos municípios é de 21%, com uma variação mínima de 3%, atribuída ao São Gonçalo do Amarante, e máxima de 50% em Eusébio.

Logo, pode-se afirmar que há certa dificuldade em distribuir e arrecadar as receitas de acordo com a classificação correta com base no que foi orçado, prejudicando a execução do orçamento.

Salienta-se que a dimensão mencionada acima considera o orçamento ajustado, o qual elimina a diferença real entre o orçado e o realizado, contemplando, assim, a variação absoluta da composição da estrutura das rubricas orçamentárias.

O Gráfico 1 demonstra a média de quanto cada receita própria variou em relação à estrutura e a sua realização frente ao que foi previsto inicialmente.

Gráfico 1 – Média da variação absoluta das receitas próprias – 2014 a 2016.



Fonte: Elaborado pelo autor com base nos resultados obtidos de PI-3.2. (2017).

Nota-se que as receitas tributárias são as que menos sofrem variação apresentando um percentual de 10%. Isso demonstra que os governos as estimam com maior precisão de acordo com a sua classificação orçamentária, e a sua capacidade em arrecadá-las por categoria, em relação às outras receitas. Entretanto, há uma dificuldade elevada sobre as demais receitas a qual é formada pelas receitas patrimoniais, agropecuária, industrial, alienação de bens e outras receitas de capital, variando em média 178% na sua composição geral. Não conseguir estimar receitas por sua origem, mina a capacidade do orçamento em prover informações úteis para a tomada de decisão.

HLG-1.1 e HLG-1.2 avaliam o desempenho da previsão nas transferências correntes e de capital. Os resultados alcançados por HLG-1.1 demonstram que os municípios arrecadaram no mínimo até 20% (mínimo 80% - tabela 4) a menos e no máximo até 5% (máximo 105% - tabela 4) a mais do previsto inicialmente, e arrecadaram, em média, 89% do valor orçado pela LOA. Considerando o desvio padrão, isso demonstra que, em geral, os municípios tendem a superestimar o orçamento das receitas de transferência, a qual pode prejudicar a continuidade da execução de programas e políticas públicas criados pelos municípios, principalmente nas áreas de necessidades básicas, como saúde e educação que mantém receitas vinculadas.

Abaixo, a Tabela 6 demonstra por ano a dispersão dos resultados de HLG-1.1 de acordo com a escala de quatro pontos. Onde “A” significa que as transferências realizadas foram, pelo menos, 95% da receita orçada; “B” foram, pelo menos, 90%; “C” foram, pelo

menos, 85%; e “D” representa que o desempenho é menor que o necessário para uma pontuação “C”.

Tabela 6 – Dispersão dos resultados de HLG-1.1 conforme escala de quatro pontos.

Desempenho da Dimensão		2014	2015	2016	TOTAL
	N	10	10	10	30
Resultados entre 0% a 94%		7	8	7	
D	0 - 84	4	5	0	9
C	85 - 89	2	2	4	8
B	90 - 94	1	1	3	5
Resultados acima de 95%		3	2	3	
A	95 - x	3	2	3	8

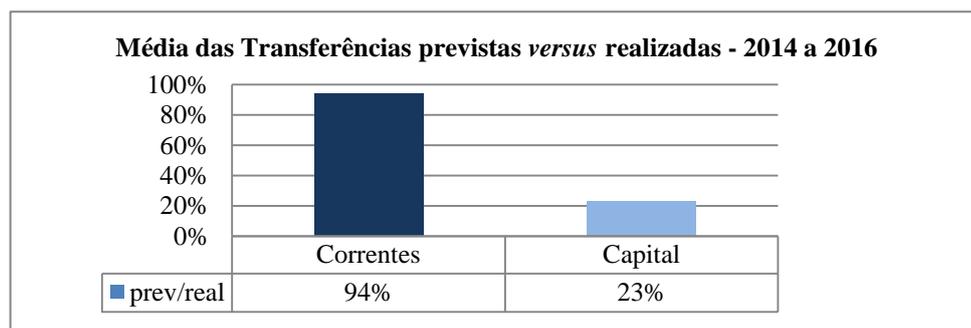
Fonte: Elaborada pelo autor com base nos resultados obtidos de HLG-1.1. (2017).

A Tabela 6 demonstra que em todos os anos houve uma maior concentração de municípios que arrecadaram menos que 94% das receitas previstas, com maior ocorrência entre 0% a 89%, denotando uma baixa arrecadação. De acordo com a Tabela 4 não há uma arrecadação muito acima de 100%, demonstrando que geralmente os montantes arrecadados não superam as expectativas.

Os resultados alcançados por HLG-1.2 demonstram que a diferença entre o valor orçado e o arrecadado é em média de 11% a menos do total orçado. Sobral obteve excelente aproximação da receita prevista, com diferença apenas de 1% realizando quase que 100% do valor total estimado, e Eusébio a pior realização com 20% de diferença. Por se tratar de receitas essenciais aos municípios, como aborda o estudo apresentado por Filho (2010) em que é verificada uma grande dependência das transferências constitucionais por parte dos municípios, é importante que se tenha uma melhor precisão na estimativa dessas receitas.

O Gráfico 2 demonstra, com base nas transferências reais previstas e executadas, a média do quanto as transferências correntes e de capital estimadas foram realizadas.

Gráfico 2 – Média das Transferências previstas *versus* realizadas – 2014 a 2016.



Fonte: Elaborado pelo autor com base na LOA e nos relatórios publicados pelas prefeituras. (2017).

Percebe-se que há uma maior capacidade por parte dos governos em estimar as transferências correntes. Porém, as transferências de capital possuem uma realização média de 23% indicando um mau desempenho na capacidade de estimar esse tipo de receita.

Os resultados obtidos por meio de OPCAE demonstram o desempenho sobre a imprecisão das fontes de financiamento: operações de crédito e amortizações de empréstimos. Essas rubricas, por normalmente estarem condicionadas a “contratos”, deveriam apresentar um bom desempenho em relação a sua estimativa, entretanto os resultados obtidos demonstram o contrário.

Conforme a Tabela 4 há uma baixa capacidade dos governos em estimar os valores referentes a essas origens de receitas, apresentando um valor médio de realização de 64% do valor previsto e um desvio-padrão de 100%, apontando uma grande variação sobre essa média. Os resultados mínimos que alcançaram 0% demonstram que não houve nenhuma arrecadação em relação ao orçado. Por outro lado, há uma arrecadação pelo município de Iguatu que supera em 404% (máxima de 504% - tabela 4) o valor orçado, demonstrando uma grande imprecisão orçamentária nessas receitas.

A Tabela 7 demonstra a dispersão dos resultados obtidos referentes às fontes de financiamento de acordo com a escala de quatro pontos. Onde “A” significa que as receitas realizadas foram entre 97% e 106% da receita orçada, “B” foram entre 94% e 112%, “C” foram entre 92% e 116%, e “D” representa que o desempenho é menor que o necessário para uma pontuação “C”.

Tabela 7 – Dispersão dos resultados de OPCAE conforme escala de quatro pontos.

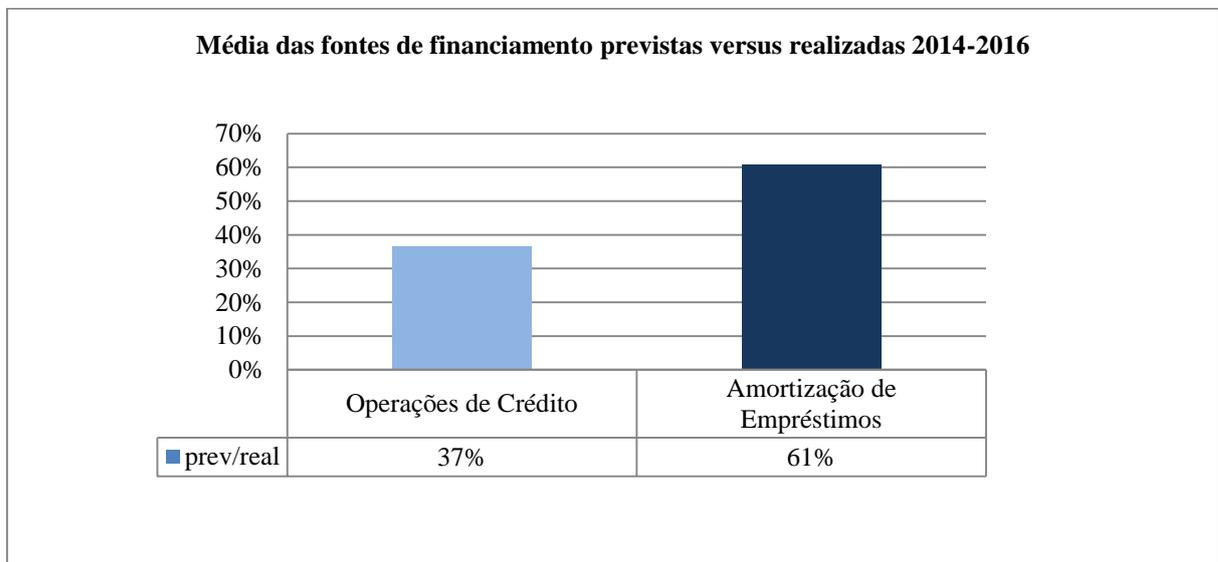
Desempenho da Dimensão		2014	2015	2016	TOTAL
	N	10	10	10	30
Resultados entre 0% a 96%		9	6	5	
D	0 - 91	9	6	5	20
C	92 - 93	0	0	0	0
B	94 - 96	0	0	0	0
Resultados entre 97% a 106%		1	2	5	
A	97 - 99	0	0	0	0
A	100	1	2	5	8
A	101 - 106	0	0	0	0
Resultados acima de 107%		0	2	0	
B	107 - 112	0	0	0	0
C	113 - 116	0	0	0	0
D	117 - x	0	2	0	2

Fonte: Elaborada pelo autor com base nos resultados obtidos de OPCAE. (2017).

A maior parte dos municípios mantém uma previsão em seus orçamentos referentes a essas receitas (Operações de Crédito e Amortização de Empréstimos) obtendo um resultado maior entre 0% e 91%, porém com realização abaixo de 64% em sua grande maioria conforme visto na Tabela 4. Os municípios que atingiram o percentual de 100% não orçaram e nem realizaram nenhum valor, garantindo uma boa precisão orçamentária.

O Gráfico 3 – demonstra a receita com maior influência na imprecisão orçamentária de OPCA. Verifica-se que as prefeituras têm uma baixa capacidade em orçar, principalmente, as receitas referentes às operações de crédito.

Gráfico 3 – Média das fontes de financiamento previstas *versus* realizadas – 2014 a 2016.



Fonte: Elaborado pelo autor com base na LOA e nos relatórios disponibilizados pelas prefeituras. (2017).

De acordo com o PEFA *framework* 2016, as previsões exatas das receitas contribuem fundamentalmente para a elaboração de um orçamento confiável. As receitas permitem que os governos financiem as despesas e entregue os serviços a sociedade. Segundo o Secretariado PEFA, receitas previstas com muito otimismo podem levar a dotação de despesas injustificadamente altas que exigirão uma redução ao decorrer do ano diminuindo os gastos, ou poderá causar um aumento não planejado do endividamento municipal. Em contrapartida, o pessimismo exagerado pode resultar em uma falsa sensação de sobra na receita quando realizadas, as quais serão utilizadas para despesas que não foram submetidas ao exame do processo orçamentário.

Portanto, comparando os resultados provenientes das receitas internas em relação às transferências e as provenientes das fontes de financiamento, percebe-se que há uma tendência por parte dos municípios analisados em não dar a devida estima as receitas próprias e supervalorizar a dependência das transferências correntes e de capital. Quanto às fontes de financiamento, pode se concluir que há uma forte imprecisão na estimação dessas receitas.

6.2 Precisão Orçamentária das Despesas

A Tabela 8 a seguir apresenta os resultados obtidos após os cálculos das dimensões PI-1.1, PI-2.1, PI-2.2 e PI-2.3, as quais avaliam as despesas, e a análise estatística descritiva desses resultados.

Tabela 8 – Resultado das despesas de 2014 a 2016.

Ano	2014				2015				2016			
	PI 1.1	PI 2.1	PI 2.2	PI 2.3	PI 1.1	PI 2.1	PI 2.2	PI 2.3	PI 1.1	PI 2.1	PI 2.2	PI 2.3
Fortaleza	85%	23%	22%	0%	91%	14%	14%	0%	83%	16%	16%	0%
Maracanaú	79%	32%	31%	0%	82%	28%	28%	0%	87%	18%	18%	0%
Caucaia	82%	34%	33%	0%	95%	21%	17%	0%	86%	25%	22%	0%
Sobral	85%	33%	32%	0%	91%	24%	23%	0%	95%	15%	13%	0%
J. do Norte	100%	19%	17%	0%	94%	27%	19%	0%	95%	11%	10%	0%
Eusébio	87%	27%	28%	0%	89%	24%	25%	0%	98%	15%	15%	0%
Aquiraz	99%	26%	26%	0%	107%	20%	13%	0%	126%	4%	0%	0%
SGA	143%	2%	1%	0%	107%	20%	19%	0%	95%	20%	20%	0%
Crato	95%	10%	10%	0%	88%	13%	13%	0%	72%	40%	40%	0%
Iguatu	99%	13%	12%	0%	89%	29%	28%	0%	91%	21%	20%	0%
Dimensão	N			Média	Mínimo	Máximo	DP					
	PI-1	10			94%	72%	143%	14%				
	PI-2.1	10			21%	2%	40%	9%				
	PI-2.2	10			20%	0%	40%	9%				
	PI-2.3	10			0%	0%	0%	0%				

Fonte: Elaborada pelo autor com base nos resultados obtidos das dimensões. (2017).

Os resultados dos cálculos mostram que os municípios avaliados no período de 2014 a 2016 empenham em média 94% do valor dotado inicialmente na LOA referentes às despesas, excluindo-se a amortização da dívida, conforme demonstram os resultados de PI-1.1. Para fins de simplificação as despesas denominadas acima serão chamadas apenas de “despesas totais”. Entretanto, verifica-se um empenho máximo de 143% das despesas fixadas inicialmente por São Gonçalo do Amarante em 2014, e no mínimo de 72% por Crato em 2016. Analisando o desvio-padrão, nota-se que as prefeituras possuem dificuldade em orçar

essas despesas com tendência de superestimá-las no momento da elaboração da LOA, prejudicando a disciplina fiscal e a eficiência operacional dos gastos públicos.

A Tabela 9 apresenta a dispersão dos resultados com base em PI-1.1, a qual verifica a capacidade dos municípios em orçar corretamente as despesas totais através da escala de quatro pontos que classifica a dimensão de “A a D”. Onde “A” significa que as despesas realizadas foram entre 95% e 105% da despesa orçada, “B” foram entre 90% e 110%, “C” foram entre 85% e 115%, e “D” representa que o desempenho é menor que o necessário para uma pontuação “C”.

Tabela 9 – Dispersão dos resultados de PI-1.1 conforme escala de quatro pontos.

Desempenho da Dimensão		2014	2015	2016	TOTAL
	N	10	10	10	30
Resultados entre 0% a 94%		5	7	5	
D	0 - 84	2	1	2	5
C	85 - 89	3	3	2	8
B	90 - 94	0	3	1	4
Resultados entre 95% a 105%		4	1	4	
A	95 - 99	3	1	4	8
A	100	1	0	0	1
A	101 - 105	0	0	0	0
Resultados acima de 106%		1	2	1	
B	106 - 110	0	2	0	2
C	111 - 115	0	0	0	0
D	116 - x	1	0	1	2

Fonte: Elaborada pelo autor com base nos resultados obtidos de PI-1.1. (2017).

Verifica-se que 57% dos orçamentos nos anos de 2014 a 2016 empenharam até 94% das dotações iniciais. Entretanto, desse percentual, a maior concentração está entre 85% e 89% demonstrando que há certa imprecisão orçamentária.

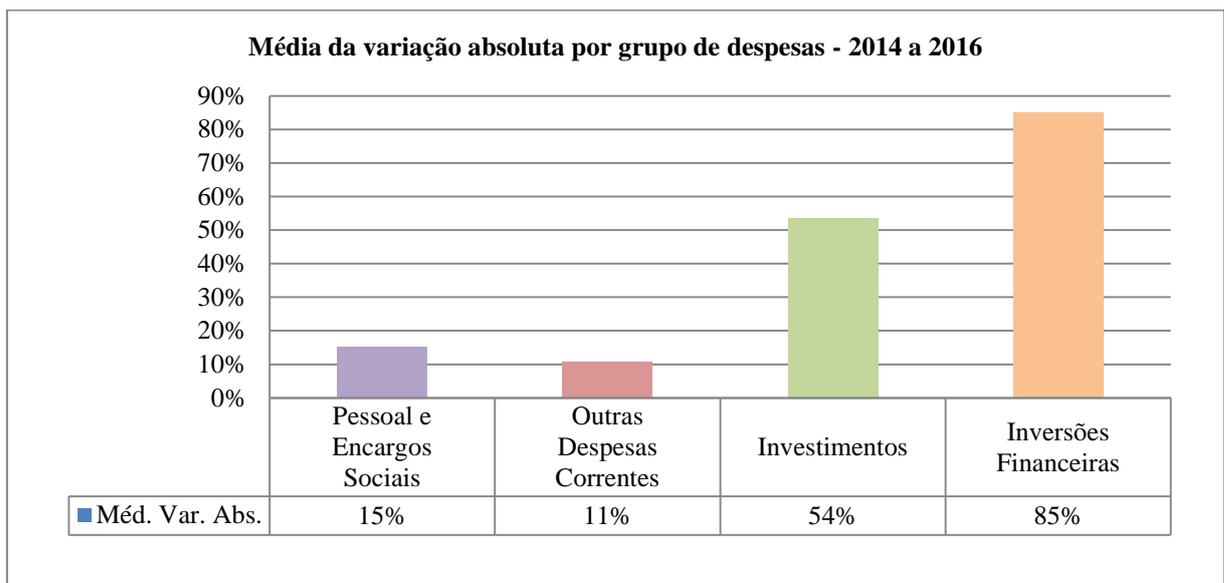
A despesa real total que se desvia significativamente do orçamento aprovado inicialmente, prejudica a disciplina orçamentária e a capacidade dos governos para realizar o orçamento total e, possivelmente em seguida, para gerir riscos. Ela também afeta a capacidade dos governos de alocar de forma eficaz e previsível os recursos para as políticas de maior prioridade. As prestações de serviços também podem ser afetadas pelos grandes desvios das despesas fixadas podendo causar limitações sobre as despesas essenciais, ou a paralisação de determinados serviços, conforme a avaliação do Secretariado PEFA – 2016.

PI-2.1 analisa a composição das despesas por grupo de despesa. Os grupos que fazem parte dos cálculos são: pessoal e encargos, outras despesas correntes, investimentos e

inversões financeiras. Conclui-se que a variação média da composição das despesas dos municípios é de 21%, com uma variação mínima de 2%, atribuída ao São Gonçalo do Amarante, e máxima de 40% referente ao Crato. Salienta-se que, assim como PI-3.2, a dimensão considera o orçamento ajustado, o qual elimina a diferença real entre o estimado e o realizado, contemplando, assim, a variação absoluta da composição das rubricas orçamentárias. Logo, pode-se afirmar que há certa dificuldade em estruturar as despesas de acordo com o grupo correto, e executá-las com base no que foi orçado inicialmente prejudicando a execução orçamentária.

O Gráfico 4 demonstra a média de o quanto cada grupo de despesa variou em relação à estrutura e a sua realização sobre o previsto inicialmente.

Gráfico 4 – Média da variação absoluta por grupo de despesas – 2014 a 2016.



Fonte: Elaborado pelo autor com base nos resultados obtidos de PI-1.1. (2017).

Nota-se, com um percentual de 11%, que as Outras Despesas Correntes são as que menos sofrem variação. Isso demonstra que os governos as fixam com maior precisão tanto em relação a sua dotação em comparação com a empenhada, quanto em relação a sua estrutura de alocação sobre as demais despesas. Em contrapartida, há uma maior dificuldade em se empenhar as inversões financeiras, as quais obtiveram uma variação média de 85% na sua composição geral.

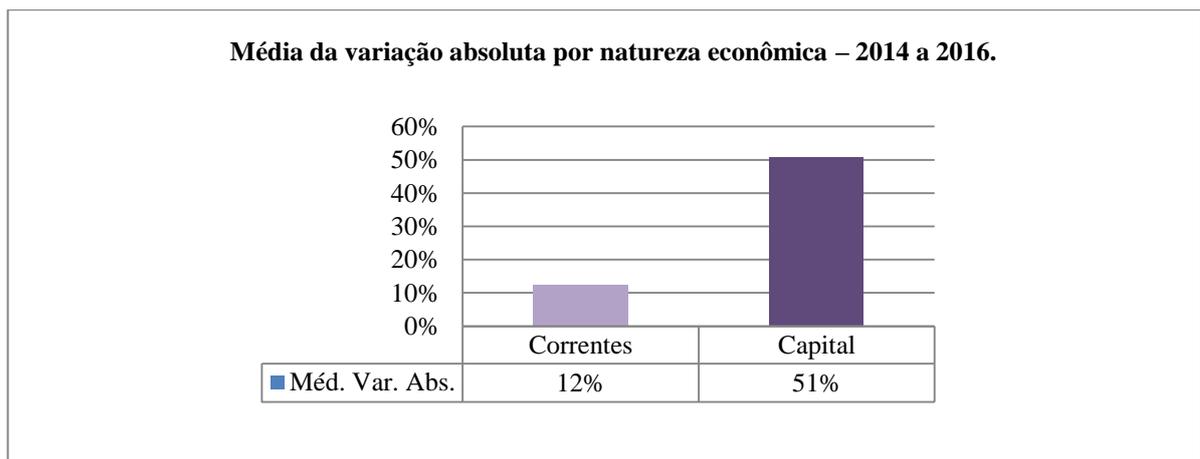
A dimensão PI-2.2 analisa a composição das despesas por natureza econômica. As despesas analisadas foram às correntes e de capital. Com base nos resultados alcançados,

conclui-se que a variação média da composição das despesas dos municípios por natureza econômica é de 20%, com uma variação mínima de 0%, atribuída a Aquiraz em 2016 – ou seja, houve uma dotação perfeita em relação à natureza econômica do município – e máxima de 40% do Crato também em 2016. Observa-se que essa dimensão passa pelo mesmo ajuste de PI-3.2 e PI-2.1, portanto, tem-se a variação absoluta das naturezas econômicas.

Com relação a PI-2.2, pode-se afirmar que há certa dificuldade em estruturar as despesas de acordo com a categoria correta e executá-las com base no que foi dotado inicialmente pela LOA, prejudicando a execução orçamentária.

O Gráfico 5 demonstra a média de o quanto as despesas correntes e de capital variaram em relação a estrutura e as suas realizações frente ao que foi previsto inicialmente.

Gráfico 5 – Média da variação absoluta por natureza econômica – 2014 a 2016.



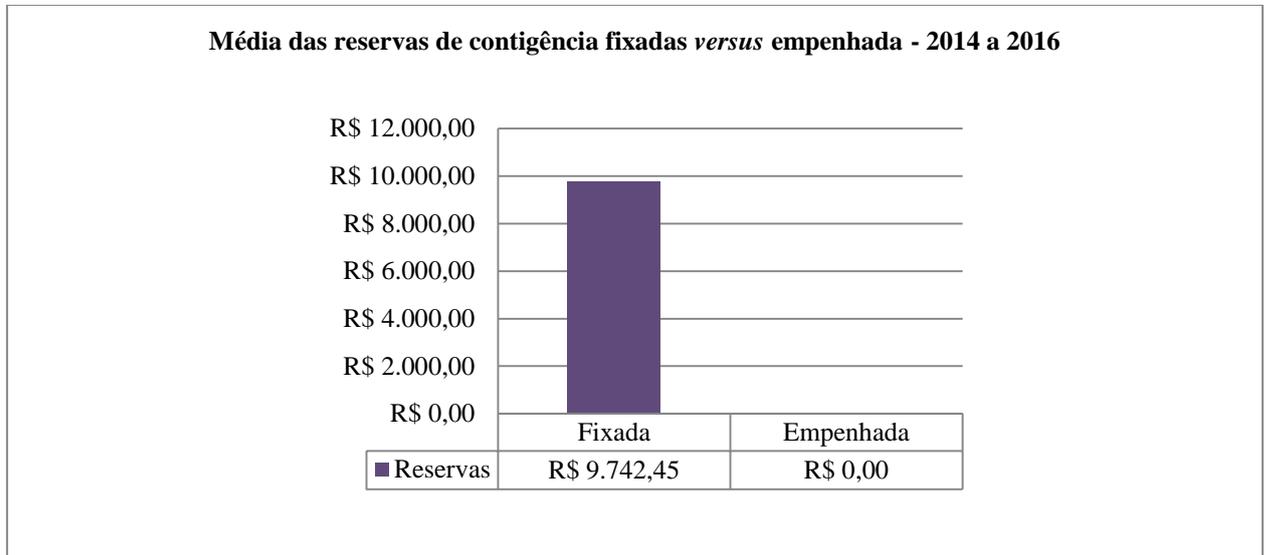
Fonte: Elaborado pelo autor com base nos resultados obtidos de PI-2.2. (2017).

Com um percentual de 12%, as despesas correntes são as que menos sofrem variação. Isso demonstra que, em sua composição geral, as prefeituras as fixam com maior precisão. Entretanto, há uma maior dificuldade na estimação das despesas de capital, variando em média 51% na sua composição geral.

A dimensão PI-2.3 demonstra se os governos incluem e praticam medidas de prevenção, sob a forma de uma reserva de contingência ou de outras reservas, que previnam o ente de algum imprevisto financeiro. Dessa forma analisa-se o volume da reserva de contingência realizada sobre o montante da despesa orçamentária. Os resultados demonstram que nenhum município de 2014 a 2016 direcionou recursos a reservas de contingência.

Entretanto, são fixados na LOA valores referentes a essa rubrica, como demonstra o Gráfico 6.

Gráfico 6 – Média das reservas de contingência fixadas *versus* empenhadas – 2014 a 2016. (em milhares de R\$)



Fonte: Elaborado pelo autor com base na LOA e nos relatórios disponibilizados pelas prefeituras. (2017).

Observa-se a vulnerabilidade do orçamento em relação a essa rubrica orçamentária. A Tabela 8 demonstra que nenhum dos municípios em nenhum ano realizou as dotações sobre as reservas de contingência, apesar de estimarem valores para ela.

Com base nos critérios de avaliação do Secretariado PEFA 2016 entende-se que desvios na composição da despesa podem provocar uma incapacidade de executar os recursos conforme planejado pelo governo. As variações também podem ser reflexos de acontecimentos imprevistos, os quais podem ter ficado além do controle do governo, podem ter sido difíceis de prever ou não foi aplicada a metodologia correta. Portanto, quanto maiores forem os desvios na composição das despesas, maiores serão os efeitos sobre a eficiência alocativa e a prestação de serviços.

6.3 Credibilidade Orçamentária dos Municípios

Através das dimensões, os indicadores buscaram avaliar se o orçamento do governo é realista e executado conforme planejado comparando as receitas e despesas executadas com o orçamento aprovado através da LOA, logo, o orçamento original.

A metodologia PEFA 2016 prevê alguns fatores que podem afetar a confiabilidade orçamentária e consequentemente a avaliação, como: catástrofes naturais, condições econômicas globais e regionais adversas, por exemplo, um choque macroeconômico; ou ainda a falta de disponibilização de dados ou informações não confiáveis.

Portanto, em conformidade com as situações adversas expostas acima, os indicadores podem abranger um ano não habitual ou fora do comum, o qual será excluído, e serão utilizados dois dos três anos abrangidos pela avaliação. Essa calibração foi feita pela escala de classificação de quatro pontos, com base no Quadro B do APENDICE A.

De acordo com essa classificação há a atribuição de notas para as dimensões, e pelos métodos de ligação WL e AV foi feita a agregação das dimensões aos indicadores PI-1, PI-2, PI-3, HLG-1 e OPCAE chegando aos resultados desejados que é a avaliação geral dos municípios.

O PEFA possui uma leitura dos resultados bastante simples. O Quadro 5 apresenta o desempenho dos municípios por cada indicador de acordo com as notas obtidas. A nota “D” determina que o que se mede está abaixo do nível básico ou não há nada que se possa medir. A pontuação “C” determina um nível básico de desempenho e implica em uma boa relação com práticas internacionais. As demais notas representam os níveis mais elevados de desempenho e de boas práticas internacionais. As pontuações desmembradas por município e dimensão que formularam as notas dos indicadores encontram-se no APENDICE B.

Quadro 5 – Desempenho dos municípios por indicador.

Município		PI-1	PI-2	PI-3	HLG-1	OPCAE			
Fortaleza		C	D	D+	D+	D			
Maracanaú		D	D	C	D+	D			
Caucaia		C	D	D+	D+	D			
Sobral		B	D	C+	C+	D			
Juazeiro do Norte		A	D	D	B+	D			
Eusébio		C	D	D+	D+	D			
Aquiraz		B	D+	D	B+	D			
São Gonçalo do Amarante		B	D	D+	D+	A			
Crato		C	D+	D	D+	A			
Iguatu		B	D	D	D+	D			
Dimensão	Classificação								
	A	B	C	D	A+	B+	C+	D+	Total
PI-1	1	4	4	1	0	0	0	0	10
PI-2	0	0	0	8	0	0	0	2	10
PI-3	0	0	1	4	0	0	1	4	10
HLG-1	0	0	0	0	0	2	1	7	10
OPCAE	2	0	0	8	0	0	0	0	10

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos resultados obtidos das dimensões. (2017).

Em PI-1, 4 municípios foram classificados com a nota “B”, indicando que a execução da despesa ficou entre 90% e 110% em relação ao orçamento e, 4 com a nota “C”, indicando que a execução da despesa ficou entre 85% e 115% em relação ao orçamento. Um município, Juazeiro do Norte, recebeu a nota máxima “A”, indicando que a execução da despesa ficou entre 95% e 105%, e um município, Maracanaú, foi classificado com a nota “D”, indicando que seu desempenho está abaixo do nível mais básico. Isso demonstra que boa parte dos municípios consegue estimar as despesas contempladas pelo indicador. (Quadro 5)

PI-2 teve o pior desempenho de todos os indicadores. Todos os municípios receberam a nota “D”. Pode-se concluir que todos eles estão acima do percentual básico de desempenho (15%) em relação a variação da composição das despesas por grupos e em relação a variação da composição das despesas por categoria econômica que também é de 15%, além de não executarem as reservas de contingência conforme demonstrou a Tabela 8. Ou seja, é possível que os municípios não consigam realizar o seu plano de trabalho. Os municípios que receberam “D+” indica que alguma dimensão recebeu uma pontuação melhor. (Quadro 5)

PI-3 apresenta que 8 dos 10 municípios não tiveram um bom desempenho em estimar suas receitas internas totais, em estruturá-las corretamente, e em realizá-las com precisão de acordo com o pretendido, recebendo a nota “D” e “D+”. A classificação “D” indica que a realização da receita foi além do percentual básico de desempenho que está entre 92% e 116% e que a variação na composição da receita ficou acima do percentual básico de desempenho que é de 15%. Maracanaú e Sobral receberam as notas “C” e “C+”, respectivamente, indicando um nível básico de desempenho, estando entre os percentuais acima. Os municípios que receberam “D+” e “C+” indicam que alguma dimensão recebeu uma melhor pontuação. (Quadro 5)

HLG-1 também obteve mais municípios com a nota “D+” indicando que houve um desempenho menor que o nível mais básico, que é de 85% de realização das receitas em relação ao orçado; e que a diferença entre elas está além de 10%. O município classificado com a nota “C+” indica que as transferências realizadas foram, pelo menos, de 85%; e que a diferença entre elas foi inferior a 10%. Os municípios classificados com a nota “B+” indica que as transferências realizadas foram, pelo menos, de 90%; e que a diferença entre elas foi inferior a 5%. A classificação “+” indica que alguma dimensão obteve uma classificação melhor. (Quadro 5)

De acordo com OPCAÉ a maioria dos municípios não tiveram um bom desempenho ao estimar os valores totais referentes as fontes de financiamento contempladas pelo indicador. Os municípios que receberam a nota “D” indica que o percentual de desempenho está abaixo do nível mais básico de realização que é entre 92% e 116%. Verifica-se, através dos resultados apresentados no Gráfico 3, que as operações de crédito tiveram maior participação nessa pontuação. Os municípios que receberam a nota “A”, não orçaram e não realizaram nenhum valor referente às receitas contempladas pelo indicador, por isso a nota mais alta. (Quadro 5)

A partir dos resultados apresentados acima, obtêm-se a avaliação da credibilidade orçamentária dos dez maiores municípios do Estado do Ceará.

A coluna “Classificação da Dimensão” apresenta as classificações por cada dimensão de cada indicador, onde “I” representa as dimensões PI-1.1, PI-2.1, PI-3.1, HLG-1.1 e OPCAÉ, “II” representa as dimensões PI-2.2, PI-3.2 e HLG-1.2, e “III” representa a dimensão PI-2.3.

Quadro 6 – Classificação da credibilidade orçamentária dos municípios.

Indicador	Classificação da dimensão			Classificação por indicador	Classificação agregada final
	I	II	III		
PI-1. Resultado Total das Despesas	C+	-	-	C+	D+
PI-2. Resultado da Composição das Despesas	D+	D+	D	D+	
PI-3. Resultado das Receitas Totais	D+	D+	-	D+	
HLG-1. Resultado das Transferências	C+	D+	-	D+	
OPCAÉ. Resultado Total das Operações de Crédito e Amortização de Empréstimos	D+	-	-	D+	

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos resultados obtidos dos indicadores (2017).

Os resultados demonstram que a credibilidade orçamentária dos dez maiores municípios cearenses, conforme a coluna “Classificação agregada final”, é baixa ou está abaixo do nível mais básico de desempenho. Ressalva-se que houve uma nota acima de “D”, conforme demonstra o Quadro 6. De acordo com os dados obtidos, os municípios possuem maior dificuldade em realizar a composição (alocação) das despesas com base no que foi previsto inicialmente, de estimar os valores totais e por categoria das receitas internas e a melhor maneira de estruturá-las, e de estimar os valores referentes às transferências e das operações de crédito e amortização de empréstimos. Em contrapartida, os municípios estão classificados em um nível básico de desempenho ao orçar as despesas totais.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objetivo geral avaliar o nível de credibilidade orçamentária dos dez maiores municípios do Estado do Ceará em PIB com base no período de 2014 a 2016, no intuito de responder o questionamento sobre qual o nível de precisão dos orçamentos dos dez maiores municípios do Estado do Ceará em PIB considerando sua elaboração e execução.

Quanto ao objetivo de identificar o nível de precisão orçamentária das receitas e qual sua avaliação recebida, conclui-se que os municípios receberam uma classificação “D+” representando que a maioria não arrecada suas receitas próprias entre 92% e 116%. Em geral subestimam essas receitas realizando-as em média 24% a mais do previsto inicialmente na LOA. Quanto à capacidade de estimar sua estrutura e realização por origem resultam em uma variação acima de 15%. A variação média dessa análise é de 21%, sendo influenciada principalmente pelas receitas patrimoniais, agropecuária, industrial, com alienação de bens e outras receitas de capital que variaram em média 178%.

Sobre as receitas de transferência realizadas os municípios receberam a classificação “C+” demonstrando que arrecadam pelos menos 85% do montante estimado na LOA. Em geral os municípios superestimam essas receitas realizando-as em média até 89% do previsto inicialmente. Quanto à diferença entre a estimativa inicial e sua realização receberam a classificação “D+”, demonstrando que a variação está acima de 10%. A variação média dessa análise é de 11%, sendo influenciada principalmente pelas transferências de capital que obtém uma realização média de apenas 23%.

Quanto às receitas de fontes de financiamento os municípios receberam a classificação “D+”, demonstrando que a maioria não arrecada entre 92% e 116%. Em geral, superestimam essas receitas realizando-as em média 64% do previsto inicialmente, influenciadas principalmente pelas operações de crédito que são arrecadadas em média apenas 37% do orçamento aprovado inicialmente.

Considerando o objetivo de identificar o nível de precisão orçamentária das despesas e qual sua avaliação recebida, conclui-se que os municípios receberam uma classificação “C+” representando que em sua maioria executam suas despesas totais entre 85% e 115%. Em geral as despesas empenhadas chegam, em média, a 94% do previsto

inicialmente na LOA, porém essa média tem tendência de variar 14% para menos representando uma superestimação. Quanto à variação em sua composição geral por GND, obtiveram uma pontuação “D+” representando ser superior a 15%. Em geral a variação média é de 21% com maior influencia das inversões financeiras que variaram em média 85%. Quanto à variação na composição geral por categoria econômica, obtiveram a pontuação “D+” representando ser superior a 15%. Em geral a variação média é de 20% com maior influencia das despesas de capital que variaram em média 51%.

Sobre as reservas de contingência os municípios receberam a classificação “D” demonstrando que estimam valores na LOA sob essa rubrica orçamentária, mas não empenham nenhum montante.

A avaliação por indicadores PI.1-Resultado Total das Despesas foi classificado com a nota “C+”, representando um nível básico de desempenho em estimar as despesas totais em relação ao efetivamente executado, e os indicadores PI.2-Resultado da Composição das Despesas, PI.3-Resultado das Receitas Totais, HLG.1-Resultado das Transferências e OPCA-E-Resultado Total das Operações de Crédito e Amortização de Empréstimos receberam a classificação “D+” demonstrando que a confiabilidade dos orçamentos em relação a esses elementos é baixo ou estão abaixo do nível mais básico de desempenho.

A avaliação geral da credibilidade orçamentária dos dez maiores municípios cearenses foi classificada como “D+” representando que há uma baixa confiabilidade ou precisão dessa ferramenta de apoio a gestão, com a participação de algum indicador recebendo uma avaliação melhor que “D”, como demonstraram os resultados dos indicadores acima.

Os resultados demonstram uma baixa capacidade dos municípios em executar os orçamentos com base no que foi planejado inicialmente como proposta de governo. Isso implica na falta de disciplina fiscal que pode causar consequências como o não-cumprimento dos programas e atividades e o mau desempenho da gestão por resultado da administração pública. Portanto complementa as afirmativas abordadas na subseção “Elaboração *versus* Execução do Orçamento Público”.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**. Métodos com base nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas no Setor Público (NBCASP) e nos padrões internacionais de contabilidade. 6ª. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

AZEVEDO, Ricardo Rocha de. **Imprecisão na estimação orçamentária dos municípios brasileiros**. 2013. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2013. Disponível em:
<<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/96/96133/tde-17032014-110156/pt-br.php>>.
Acesso em: 2 abr. 2017.

BALEEIRO, A. **Uma Introdução a Ciência das Finanças**. 16ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

BEUREN, Ilse Maria (Org). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. 3ª. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 200 de, 25 de fevereiro de 1967**. Brasília: Presidência da República, 1967. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm>. Acesso em: 4 abr. 2017.

_____. **Emenda Constitucional nº 19, de 04 de junho de 1998**. Brasília: Presidência da República, 1998. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc19.htm>. Acesso em 5 abr. 2017.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em:
< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 7 abr. 2017.

_____. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Brasília: Presidência da República, 1964. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 9 abr. 2017.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Brasília: Presidência da República, 2000. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em 11 abr. 2017.

_____. **Emenda Constitucional nº 95, de 15 de dezembro de 2016**. Brasília: Presidência da República, 2016. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc95.htm>. Acesso em 12 abr. 2017.

_____. **Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999**. Disponível em:
<<http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria42.pdf>>. Acesso em 15 abr. 2017.

_____. Ministério da Fazenda; Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Portaria Interministerial nº 163, de 4 de maio de 2001**. Brasília. Disponível em:

<http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_Interm_163_2001_Atualizada_2011_23DEZ2011.pdf>. Acesso em: 1 mai. 2017.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Diagnóstico do Processo Orçamentário Federal e Propostas de Medidas de Reforma**. Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.orcamentofederal.gov.br/biblioteca>>. Acesso em: 12 abr. 2017.

_____. Ministério da Fazenda; Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Portaria Interministerial n° 05, de 25 de agosto de 2015**. Brasília. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/36610/CPU_Portaria_Interministerial_+05_2015_GAB_STN/97e0d17a-604f-4e4c-8ef4-cef34a971d2b>. Acesso em: 1 mai. 2017.

BRESSER-PEREIRA, L. C. Os primeiros passos da reforma gerencial do Estado de 1995. **Rev. bras. de Dir. Público**, Belo Horizonte, ano 6, n. 23, p. 145-186, out/dez. 2008. Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br/papers/2008/08.13.Primeiros.Passos.Reforma.Gerencial.pdf>>. Acesso em: 4 abr. 2017.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração Geral e Pública: Provas e Concursos**. 3ª. ed. São Paulo: Manole, 2012.

CRUZ, Claudia Ferreira da. **Responsabilidade na Gestão Fiscal: um estudo em grandes municípios com base nos pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal no período de 2010-2013**. 2015. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-25062015-094403/pt-br.php>>. Acesso em: 2 mai. 2017.

DIAS, Guilherme Gomes. Saudosismo e realidade. **Folha de São Paulo**. p. A-3, 9 set. 2002.

ESCOLA NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. **Gestão do Orçamento Público**. Brasília, 2014. Disponível em <<http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/2207>>. Acesso em: 28 mai. 2017.

FARIA, J. A.; *et al.* A Assimetria da Informação na Elaboração do Orçamento: uma Análise da Produção Científica nos Periódicos Internacionais entre 2005 e 2009. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 22, n. 2, p. 43 – 65, abr./jun. 2011. Disponível em: <<http://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/936>>. Acesso em: 20 abr. 2017.

FELISBINO, R. A. **Os municípios brasileiros nas constituições federais, 1824 a 1988**. [S.l.]. 2012. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/os-munic%C3%ADpios-brasileiros-nas-constitui%C3%A7%C3%B5es-federais-1824-1988>>. Acesso em: 3 mai. 2017.

FERREIRA, A. B. A Contabilidade Pública em face da Padronização Contábil. **Revista Científica Semana Acadêmica**, Fortaleza, ano MMXI, n., 000005, 10/07/2013. Disponível em: <<http://semanaacademica.org.br/artigo/contabilidade-publica-em-face-da-padronizacao-contabil>>. Acesso em: 28 mai. 2017.

FILHO, L. A. S.; *et al.* Receitas Correntes em Municípios Cearenses: Autonomia ou Dependência? **Revista Controle**, Ceará, vol. VIII, n. 1, setembro/2010. Disponível em: <http://www.ipece.ce.gov.br/encontro_economia/vi_encontro/trabalhos/Receitas_correntes_e_m_municipios.pdf>. Acesso em: 20 mai. 2017.

FIRJAN. **Índice FIRJAN de Gestão Fiscal – IFGF**. Disponível em: <<http://www.firjan.com.br/publicacoes/publicacoes-de-economia/ifgf-indice-firjan-de-gestao-fiscal.htm>>. Acesso em: 7 jun. 2017.

FREIRE, André Medeiros. **Orçamento Impositivo e a possibilidade de aprimoramento da gestão do orçamento público**. 2016. Monografia (Graduação em Gestão de Políticas Públicas) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de Brasília, 2016. Disponível em: <http://bdm.unb.br/bitstream/10483/14742/1/2016_AndreMedeirosFreire_tcc.pdf>. Acesso em: 2 abr. 2017.

GERHARDT, Tatiana Engel (Org.); SILVERIA, Denise Tolfo (Org.). **Métodos de Pesquisa**. Porto Alegre: UFRGS, 2009.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. São Paulo: Atlas, 2008.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 15. ed. ampl., rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2010.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6ª. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GOMES, Eduardo Granha Magalhães. **Gestão por Resultados e eficiência na Administração Pública: uma análise à luz da experiência de Minas Gerais**. 2009. Tese (Doutorado em Administração Pública e Governo) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2009. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/4652>>. Acesso em: 26 abr. 2017.

GOMES, C. S.; *et al.* Finanças Públicas: análise das receitas e despesas públicas das capitais brasileiras relacionadas com o índice FIRJAN de desenvolvimento municipal no ano de 2010. **In: XXIII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS**, 2016. Porto de Galinhas. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/85>>. Acesso em: 3 mai. 2017.

GRAHAM JÚNIOR, Cole Blease; HAYS, Steven W. **Para Administrar a Organização Pública**. Tradução de Britta Lemos de Freitas. Revisão Técnica de Carlos Alberto Guimarães. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1994.

GUIMARÃES, Silvio Campos. **Avaliação de Desempenho da Gestão Pública Municipal**. 2008. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2008. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/3303>>. Acesso em: 30 abr. 2017.

IBP. **Open Budget Index**. Disponível em: <<http://www.internationalbudget.org/opening-budgets/open-budget-initiative/>>. Acesso em: 4 jun. 2017.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **A Reforma Orçamentária e a Eficiência Fiscal**. Brasília, 2009. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=4710>. Acesso em: 1 abr. 2017.

KANAANE, Roberto (Org.); FILHO, Alécio Fiel (Org.); FERREIRA, Maria das Graças (Org.). **Gestão Pública: Planejamento, Processos, Sistemas de Informação e Pessoas**. São Paulo: Atlas, 2010.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. Contém aplicação prática dos conceitos teóricos, legais e dos principais dispositivos que compõem as normas gerais de contabilidade aplicadas ao setor público. 13ª. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

LOURENÇON, Cândido. **O Orçamento Municipal como Elo de Ligação entre o Planejamento Operacional e as Finanças**. 2001. Dissertação (Pós-Graduação em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/80026>>. Acesso em: 30 abr. 2017.

LUBAMBO, C. K. Desempenho da gestão pública: que variáveis compõem a aprovação popular em pequenos municípios? **Sociologias**, Porto Alegre, ano 8, n° 16, p. 86-125, jul./dez 2006. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1517-45222006000200005&script=sci_abstract&tlng=pt>. Acesso em 12 abr. 2017.

MCASP. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – Exercício 2017**. ed. 7ª. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/MCASP+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Final.pdf/6e874adb-44d7-490c-8967-b0acd3923f6d>>. Acesso em: 29 abr. 2017.

MEIRELLES, Hely Lopes; ALEIXO, Délcio Balestero; BURLE FILHO, José Emmanuel. AZEVEDO, Eurico de Andrade. **Direito Administrativo Brasileiro**. 35ª. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2009.

MENESES, Patricia Pereira. **O orçamento participativo como perspectiva de melhoria na gestão pública**. 2015. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2015. Disponível em: <<http://www.repositoriobib.ufc.br/000023/000023dd.pdf>>. Acesso em: 29 abr. 2017.

MENEZES, Andersson Lopes de. **Execução Orçamentária: Uma Análise no Comportamento das Receitas e das Despesas Públicas...** 2013. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013. Disponível em: <<http://www.repositoriobib.ufc.br/000018/00001837.pdf>>. Acesso em: 27 abr. 2017.

MENDES, M. J. Sistema Orçamentário Brasileiro: planejamento, equilíbrio, fiscal e qualidade do gasto público. **Caderno de Finanças Públicas**, Brasília, n.9, p. 57-102, dez. 2009. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/biblioteca/cadernos-de-financas-publicas-1/sist_orc_brasil.pdf>. Acesso em: 29 abr. 2017.

MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO. Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos. **Indicadores de Programas: Guia Metodológico**. 2010. Brasília. Disponível em: <<http://bibspi.planejamento.gov.br/handle/iditem/688>>. Acesso em: 3 mai. 2017.

MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO. Secretaria de Gestão. **Guia referencial para medição de desempenho e manual para construção de indicadores**. Brasília, 2009. 112 p. Disponível em: <[http://www.gespublica.gov.br/biblioteca/pasta.2010-12-08.2954571235/Guia%20-%20Indicadores%20\(versao%20preliminar%20Dez%2009\).pdf](http://www.gespublica.gov.br/biblioteca/pasta.2010-12-08.2954571235/Guia%20-%20Indicadores%20(versao%20preliminar%20Dez%2009).pdf)> Acesso 21 abr. 2017.

MORAIS, Carlos Mesquita. Escalas de Medida, Estatística Descritiva e Inferência Estatística. **Escola Superior de Educação**. Bragança, 2005. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.ipb.pt/bitstream/10198/7325/1/estdescr.pdf>>. Acesso em: 29 mai. 2017.

MTO. **Manual Técnico Orçamentário**. ed. 2017. 1ª versão. Brasília. Disponível em: <<http://www.orcamentofederal.gov.br/informacoes-orcamentarias/mto>>. Acesso em: 25 abr. 2017.

NBCTSPEC. **Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TSP Estrutura Conceitual, de 23 de Setembro de 2016**. Disponível em: <<http://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>>. Acesso em 20 abr. 2017.

NETO, Vicente Ferre Leitão. **Execução Orçamentária: Uma Análise da Arrecadação da Receita e da Execução da...** 2013. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013. Disponível em: <<http://www.repositoriobib.ufc.br/000014/00001436.pdf>>. Acesso em: 27 abr. 2017.

NUNES, A.; OLIVEIRA, R. B.; BÉU, R. B. O orçamento-programa no contexto da gestão pública. **Revista Eletrônica em Gestão, Educação e Tecnologia Ambiental**, Santa Maria, v.19, n. 3, p. 424-432, set-dez. 2015. Disponível em: <<https://periodicos.ufsm.br/reget/article/view/18883>>. Acesso em: 1 mai. 2017.

OBSERVATÓRIO SOCIAL. **Indicadores de Gestão Pública: Como usá-los na prática**. Disponível em: <<http://novo.osbrasil.org.br/wp-content/uploads/2014/12/IGPs-Como-utiliz%C3%A1-los-na-pr%C3%A1tica.pdf>>. Acesso em: 6 jun. 2017.

OCDE. Estudos sobre orçamento e gestão nos países da OCDE – uma proposta de estrutura. **Revista do Serviço Público**, ano 53, n. 4, Out-Dez/2002. Disponível em: <<https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/292>>. Acesso em; 13 abr. 2017.

OCDE. **International Budget Practices and Procedures Database**. Disponível em: <<http://www.oecd.org/gov/budgeting/internationalbudgetpracticesandproceduresdatabase.htm>>. Acesso em: 5 jun. 2017.

OSAJIMA, A. A.; AQUINO, A. C. B. Folga Orçamentária em uma Secretaria da Fazenda: um caso no nível do governo estadual no Brasil. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, 47(1):77-103, jan./fev. 2013. Disponível em:

<http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S003476122013000100004&script=sci_abstract&tlng=pt>. Acesso em: 7 abr. 2017.

PAIVA, K. A. F. Um estudo sobre a estimativa da receita orçamentária à luz da lei de responsabilidade fiscal. **Revista Eletrônica Jurídico-Institucional do Ministério Público do Estado do Rio Grande do Norte**, Natal, v. 1, n. 6. Jan./jun. 2013. Disponível em: <http://www.mprn.mp.br/revistaeletronicamprn/abrir_artigo.asp?cod=1040>. Acesso em: 5 jun. 2017.

PEFA. **History**. 2017. Disponível em: <<https://pefa.org/content/history>>. Acesso em: 30 mar. 2017.

_____. **The PEFA framework**. 2017. Disponível em: <<https://pefa.org/content/pefa-framework>>. Acesso em: 30 mar. 2017.

_____. **PEFA 2016 Handbook. Volume II: PEFA Assessment Fieldguide**, 2016. Disponível em: <<https://pefa.org/pefa-assessment-handbook>>. Acesso em: 4 abr. 2017.

PEREIRA, José Matias. **Finanças Públicas: A Política Orçamentária no Brasil**. 4^a. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PINHEIRO, Marcelo Souza. **A gestão orientada por resultados no setor público: um estudo em secretarias de estado do Ceará**. 2014. Dissertação (Pós Graduação em Administração e Controladoria) – Faculdade de Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2014. Disponível em: <http://www.teses.ufc.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=15460>. Acesso em: 6 abr. 2017.

PIRES, João Batista Fortes de Souza. **Contabilidade Pública: Orçamento Público, Lei de Responsabilidade Fiscal, Teoria e Prática**. 9. ed. rev. atual. e ampl. Brasília: Franco & Fortes, 2006.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. **Contabilidade Pública: Uma Abordagem da Administração Pública**. 12. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Atlas, 2012.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico**. 2^a. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

RIBEIRO, D. M. O orçamento-programa como instrumento de gestão pública. **Caderno IPARDES**, Curitiba, PR, v. 3, n.2, p. 1-24, jul./dez. 2013. Disponível em: <<http://www.ipardes.pr.gov.br/ojs/index.php/cadernoipardes/article/view/652>>. Acesso em: 31 mai. 2017.

SALDANHA, Jose Hamilton Chagas. **Elaboração do Orçamento Público e a Análise de sua Execução: Estudo de Caso sobre...** 2013. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013. Disponível em: <<http://www.repositoriobib.ufc.br/000019/00001912.pdf>>. Acesso em: 12 abr. 2017.

SCARPIN, J. E.; SLOMSKY, V. A acurácia da previsão de receitas no orçamento antes e após a lei de responsabilidade fiscal: um Estudo de Caso. *In*: CONGRESSO

INTERNACIONAL DE GESTÃO DA TECNOLOGIA E SISTEMAS DE INFORMAÇÃO, 2., 2005, São Paulo. **Anais...** São Paulo: CONTECSI, 2005. Disponível em: <<http://www.contecsi.fea.usp.br/envio/index.php/contecsi/2contecsi/paper/download/1295/539>>. Acesso em: 22 abr. 2017.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo da Nova Contabilidade Pública**. 8ª. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública: De Acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSASB/IFAC/CFC)**. 3ª. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

TEIXEIRA, A. **Planejamento Público: de Getúlio a JK (1930-1960)**. Fortaleza: Edições IPLANCE, 1997.

VECCHIA, E. D.; MONTOYA, M. A. Orçamento e Planejamento Municipal: Um Estudo de Caso. **Revista de Economia Política**, vol. 22, n. 2 (86), abril-junho/2002. Disponível em: <<http://www.rep.org.br/pdf/86-8.pdf>>. Acesso em: 30 abr. 2017.

ZONATO, V. C. S.; RODRIGUES JUNIOR, M. M.; TOLEDO FILHO, J. R. de. Aplicação do modelo Koyck na previsão de receitas públicas: uma análise das previsões orçamentárias... **RACE**, Unoesc, v. 13, n. 1, p. 249 – 276, jan./abr. 2014. Disponível em: <http://editora.unoesc.edu.br/index.php/race/article/view/2572/html_28>. Acesso em: 10 abr. 2017.

APENDICE A – PEFA *FRAMEWORK* 2016 E ADAPTAÇÕES

Compilado e adaptado a partir das informações e documentos disponibilizados na *homepage* do Secretariado PEFA.

A seguir são apresentadas as principais orientações técnicas do PEFA 2016 e, utilizando-se da flexibilidade de adaptação permitida pelo próprio modelo, os ajustes efetuados para aplicação ao trabalho.

O *Public Expenditure and Financial Accountability* (PEFA) é um programa que reporta os pontos fortes e fracos da gestão financeira pública utilizando indicadores quantitativos de avaliação que possibilitam mensurar o desempenho da gestão pública. (Secretariado PEFA 2016, tradução nossa)

A partir dos guias disponibilizados na *homepage* do PEFA, como o: *Volume I: The PEFA Assessment Process – Planning, Managing and Using PEFA (October 18, 2016)*, *Volume II: PEFA Assessment Fieldguid (August 30, 2016)*, *Volume III: Preparing the PEFA Report (Final Version – March, 2016)*, e o *Supplementary guidance for subnational PEFA assessments (October 2016)*, foram elaboradas as diretrizes para o cálculo da credibilidade orçamentária dos municípios cearenses selecionados.

Os guias fornecem uma orientação abrangente sobre o planejamento, implementação e utilização dos pilares, indicadores e dimensões de desempenho, além das técnicas para a construção do modelo.

O Volume I fornece orientação sobre as principais fases e etapas do processo de avaliação do PEFA. O Volume II dispõe sobre as orientações técnicas de forma detalhada sobre a pontuação dos 31 indicadores de desempenho e das 94 dimensões do PEFA 2016, incluindo critérios e a delimitação das fontes de dados, dos cálculos e dos conceitos. O Volume III trata da elaboração do relatório PEFA que estabelece um modelo e instruções para a preparação do mesmo. A Orientação Suplementar para Avaliações Subnacionais do PEFA (Secretariado PEFA, 2016, tradução nossa) é o guia que orienta a aplicação da metodologia PEFA ao nível subnacional tratando como cada uma das dimensões e indicadores podem ser aplicados ou modificados para melhor atender às características dos governos subnacionais. Apresenta também um indicador adicional a ser aplicado para o caso de transferências direcionadas de governos de nível superior para subnacionais.

Após a atualização em 2016, o modelo hoje é estruturado em 7 Pilares, 31 indicadores de desempenho e 94 dimensões que possibilitam a avaliação completa do ente estudado. Para avaliações subnacionais há outro indicador denominado HLG-1. Entretanto, este trabalho contempla apenas o Pilar – I e o indicador HLG-1. Cada indicador tem a função de mensurar a precisão orçamentária em relação ao realizado de determinado grupo e sob uma perspectiva.

O Pilar I – Confiabilidade Orçamentária avalia se o orçamento do governo é realista e executado conforme planejado comparando as receitas e despesas reais com o orçamento originalmente aprovado. Este Pilar possui três indicadores e seis dimensões conforme o Quadro A.

O HLG-1 avalia em que medida as transferências para o governo subnacional de um nível mais alto são consistentes com os orçamentos originalmente aprovados. O indicador contém três dimensões, conforme o Quadro A.

Quadro A

Indicadores	Dimensões
PI – 1. Resultado Total da Despesa	PI – 1.1. Resultado Total da Despesa
PI – 2. Resultado da Composição da Despesa	PI – 2.1. Resultado da Composição das Despesas por Função
	PI – 2.2. Resultado da Composição das Despesas por Natureza Econômica
	PI – 2.3. Resultado da Reserva de Contingência das Despesas
PI – 3. Resultado da Receita	PI – 3.1. Resultado das Receitas Totais
	PI – 3.2. Resultado da Composição das Receitas
HLG – 1. Resultado das Transferências	HLG – 1.1. Resultado das Transferências de Governos de Nível Superior
	HLG – 1.2. Resultado das Subvenções Destinadas
	HLG – 1.3. Tempestividade e Prazos das Transferências do Governo de Nível Superior

Fonte: *Volume II: PEFA Assessment Fieldguid* – 2016 (tradução nossa).

ORIENTAÇÕES TÉCNICAS DO PEFA, ADAPTAÇÕES GERAIS E ESPECÍFICAS

As principais orientações técnicas constam em: *Volume II: PEFA Assessment Fieldguid (August 30, 2016) e Supplementary guidance for subnational PEFA assessments (October 2016)*, disponíveis na *homepage* do PEFA.

ORIENTAÇÕES TÉCNICAS DO PEFA E ADAPTAÇÕES GERAIS

As dimensões podem ser calculadas usando a contabilidade baseada em caixa ou contabilidade de exercício (ou competência). A base escolhida deve ser observada e utilizada consistentemente em todas as avaliações dos indicadores.

Adaptação – Para cálculo de PI-1 e PI-2 serão utilizadas as despesas empenhadas, as quais são registradas pelo regime de competência e para o cálculo de PI-3, HLG-1 e OPCAIE serão utilizadas as receitas realizadas, consideradas pelo regime de caixa, conforme a Lei nº 4.320/64.

A metodologia é aplicada através de diversos pilares de análise para a avaliação do desempenho da gestão e da confiabilidade dos orçamentos.

Adaptação – O método aplicado pelo autor levará em conta apenas a análise quantitativa da avaliação a qual é praticada pelo Pilar I e, o indicador HLG-1.

Os cálculos para os indicadores incluem um ajustamento para eliminar os efeitos das alterações nos totais. Isto é conseguido através do ajustamento do resultado orçamentário para cada categoria utilizada pela diferença proporcional entre o total da rubrica orçamentária aprovada inicial e o resultado total da mesma. O desvio remanescente dentro de cada categoria baseia-se inteiramente no valor absoluto das variações ocorridas nas categorias e entre as categorias, líquidas de qualquer mudança que se supõe ser resultado de mudanças das rubricas totais.

Todas as previsões deverão ser com base no orçamento originalmente aprovado e não as previsões atualizadas.

ORIENTAÇÕES TÉCNICAS DO PEFA E ADAPTAÇÕES ESPECÍFICAS

INDICADORES E DIMENSÕES

PI – 1. Resultado Total da Despesa

Através da dimensão PI – 1.1. Resultado Total da Despesa, este indicador mede a extensão em que o resultado total das despesas executadas do orçamento reflète no montante aprovado inicialmente, conforme definido na documentação orçamentária do governo e nos relatórios fiscais.

As despesas totais incluem as despesas planejadas e aquelas incorridas como resultado de eventos excepcionais - por exemplo, conflitos armados ou desastres naturais. As despesas com tais eventos podem ser atendidas por meio de reservas de contingência.

As despesas financiadas externamente por empréstimos ou subvenções devem ser incluídas, se informadas no orçamento, juntamente com reserva(s) de contingência e juros sobre a dívida

As despesas incluem transferências e subsídios de qualquer tipo, inclusive para outros níveis de governo.

As despesas incluem juros e outros custos relacionados à dívida, mas não o reembolso do principal.

Para efeitos de cálculo da confiabilidade orçamentária, devem ser incluídas as transferências para entidades não pertencentes à BCG (Governo Central Orçamentário), mas que ainda fazem parte do orçamento originalmente aprovado.

PI – 2. Resultado da Composição da Despesa

Através das dimensões PI – 2.1, PI – 2.2, e PI – 2.3, este indicador mede a extensão em que as realocações entre as principais categorias de orçamento durante a execução contribuíram para a variação na composição das despesas. Utiliza o método M1 (WL) para agregar pontos de dimensão.

A dimensão PI – 2.1 mede a diferença entre o orçamento aprovado inicialmente e o resultado final da composição da despesa, por classificação funcional, nos últimos três anos, excluindo os itens de contingência e os juros sobre o endividamento. Outras despesas devem ser incluídas - por exemplo, despesas incorridas como resultado de eventos excepcionais como conflitos armados ou desastres naturais, despesas financiadas por receitas extraordinárias, incluindo privatização, subsídios do governo central, transferências e fundos de doadores reportados no orçamento.

Funções ou programas fornecem a base mais útil para a avaliação da intenção das políticas. No entanto em alguns países, os orçamentos são normalmente adotados e geridos com base numa classificação administrativa (ministério / departamento / agência) e classificação econômica. A mesma base deve ser usada em todo o cálculo para comparação entre apropriação e execução.

Adaptação – Não foram utilizados programas, funções, estrutura administrativa ou classificação econômica. Foram utilizados os grupos de natureza de despesa para o cálculo dessa dimensão.

A dimensão PI – 2.2 mede a diferença entre o orçamento original aprovado e o executado ao fim do exercício na composição das despesas por classificação econômica durante os últimos três anos, incluindo juros sobre a dívida, mas excluindo os itens de contingência.

As categorias de despesas são as mesmas para a dimensão 2.1, com a adição de juros sobre a dívida, uma vez que esta é uma das categorias de classificação econômica. O cálculo deve usar o segundo nível (2 dígitos) da classificação GFS (Manual de Estatísticas Financeiras do Governo) ou similar. Se for utilizada uma classificação diferente, o nível de agregação deve ser comparável ao de GFS de 2 dígitos.

Adaptação – Para essa análise foram utilizados os totais das despesas correntes e de capital.

A dimensão PI – 2.3 mede o montante médio das despesas efetivamente imputadas a uma reserva de contingência nos últimos três anos. Pode haver mais de uma reserva.

Se não houver fundos de contingência no orçamento, nenhuma contabilização ou referência oficial para as despesas, isso atende aos requisitos para uma pontuação A, uma vez que não há despesas imputadas a uma contingência.

PI – 3. Resultado da Receita

Este indicador possui duas dimensões, PI – 3.1 e PI – 3.2, que possibilitam medir a variação da receita entre o orçamento aprovado inicial e o resultado final. Usa o método M2 (AV) para agregar as pontuações das dimensões.

O indicador concentra-se na receita interna e externa, que inclui impostos contribuições sociais, subsídios e outras receitas.

Financiamentos externos mediante empréstimo não entram no indicador PI-3, nem empréstimo a partir de termos de concessão de parceiros.

Adaptação – Com base na metodologia PEFA, foi elaborado o indicador OPCAIE no intuito de analisar as operações de crédito e amortização de empréstimos separados do restante da avaliação, tendo em vista que boa parte dos municípios estudados não possuem esses itens orçados em seus balanços, e pela natureza da rubrica orçamentária ser estimada com mais facilidade frente as demais, os quais podem influenciar diretamente a avaliação dos demais indicadores.

Para a medição de PI – 3.1 fazem parte da medição receitas recolhidas pelos governos subnacionais diretamente e mantidas por eles; receitas compartilhadas mantidas pelos governos subnacionais; e receitas subnacionais que são recolhidas em nome do governo subnacional por uma autoridade fiscal de nível superior (estas não são nem transferências nem receitas compartilhadas). Esta dimensão mede em que medida os resultados da receita se desviam do orçamento originalmente aprovado. As transferências e outras receitas compartilhadas coletadas por governos de nível superior não são cobertas por este indicador e não devem ser levadas em consideração ao avaliar PI-3 no nível subnacional.

Adaptação – Para facilitar a aplicação da metodologia, as origens inclusas na avaliação das receitas foram as Receitas Tributárias, as Receitas de Contribuições, as Receitas Patrimoniais, as Receitas Agropecuárias, as Receitas Industriais, as Receitas de Serviços, Outras Receitas Correntes, Alienação de Bens e Outras Receitas de Capital. As origens

referentes às Transferências Correntes e Transferências de Capital foram utilizadas na aplicação do indicador HLG-1. As origens referentes às Operações de Créditos e Amortização da Dívida foram utilizadas na aplicação do indicador criado pelo autor, com base na metodologia, denominado OPCAÉ.

A dimensão PI – 3.2 engloba todas as receitas pertencentes ao governo subnacional. Inclui a desagregação das receitas fiscais pelos principais tipos de impostos, receitas não tributárias e subsídios. Essa dimensão tenta captar a precisão das previsões da estrutura de receita e a capacidade do governo de coletar os montantes de cada categoria de receitas conforme pretendido. Mede qualquer alteração na composição das receitas.

Adaptação – Para o cálculo da dimensão 3.2 não serão utilizadas todas as receitas. A base será a mesma para o cálculo do 3.1.

HLG – 1. Resultado das Transferências

Através das três dimensões HLG – 1.1, HLG – 1.2 e HLG – 1.3 este indicador avalia se as transferências recebidas pelos governos subnacionais mediante repasses de governos de nível mais alto são consistentes com os orçamentos originalmente aprovados. O indicador usa o método M1 (WL) para agregar as pontuações.

As transferências de governos de nível superior incluem todas as receitas transferidas quer sob a forma de cotas ou subvenções vinculadas, quer de receitas partilhadas que não são recolhidas e retidas pelo governo subnacional.

Tais transferências incluem o financiamento do desenvolvimento internacional que é agrupado ao nível do governo central e canalizado para entidades subnacionais diretamente ou através de um ministério.

Este indicador aplica-se apenas às transferências de cima para baixo e não às transferências fiscais de governos subnacionais para governos de nível superior. Os fundos fornecidos diretamente aos governos subnacionais também estão incluídos.

Adaptação – Para cálculo do indicador HLG-1 foram utilizadas todas as transferências que fazem parte da classificação Transferências Correntes e Transferências de Capital dos orçamentos.

Adaptação – Não será utilizada a dimensão HLG – 1.3 devido à falta de informação acessível.

A Dimensão HLG-1.1 capta, se e como as transferências totais reais de governos de nível superior para subnacionais se desviaram do total original a ser alocado.

A Dimensão HLG-1.2 mede a diferença entre as transferências reais e as estimativas de transferências específicas. Esta dimensão deve ser avaliada na mesma base que PI-2 (transferências vinculadas). Todas as transferências que não são destinadas devem ser contadas em conjunto como um componente de garantias individuais. As discrepâncias em todas as outras considerando setor por setor, correspondente à Classificação de 10 Funções do Governo (COFOG) das Nações Unidas, ou qualquer classificação similar na medida em que for aplicável.

Adaptação – Criação do Indicador OPCAÉ – Resultado Total das Operações de Crédito e Amortização de Empréstimos

Este indicador possui uma dimensão denominada, OPCAÉ, a qual mede a variação das operações de crédito e amortização de empréstimos entre o orçamento aprovado inicial e o resultado final.

OPCAÉ é um indicador criado pelo autor para calcular separadamente as receitas referentes a Operações de Crédito e Amortização de Empréstimos. O indicador utiliza a mesma planilha de cálculo do indicador PI-3, a mesma tabela de quatro pontos e a mesma metodologia de agregação dos pontos.

ESCALA DE QUATRO PONTOS E MÉTODOS DE LIGAÇÃO

Cada indicador procura medir o desempenho de um elemento-chave de gestão das finanças públicas com relação a uma escala de quatro pontos que vai de “A a D” e “NU”. A pontuação global de um indicador baseia-se nas pontuações para as dimensões individuais.

Para todas as dimensões uma pontuação “C” reflete o nível básico de desempenho e é consistente com boas práticas internacionais. “D”, representa uma pontuação que o que está sendo medido está presente em menos que o nível básico de desempenho ou está

totalmente ausente, ou que não há informações suficientes para marcar a dimensão. “NU” será aplicado quando for decidido por qualquer razão que um determinado indicador não será usado. A escala de quatro pontos para cada dimensão é identificada no Quadro B.

Quadro B

Dimensão	Ponto	Requisitos mínimos para pontuação
PI – 1.1. Resultado Total das Despesas		
	A	O resultado total da despesa foi entre 95% e 105% das despesas orçamentais totais aprovadas em pelo menos dois dos últimos três anos.
	B	O resultado total da despesa foi entre 90% e 110% das despesas orçamentais totais aprovadas em pelo menos dois dos últimos três anos.
	C	O resultado total da despesa foi entre 85% e 115% das despesas orçamentais totais aprovadas em pelo menos dois dos últimos três anos.
	D	O desempenho é menor que o necessário para uma pontuação C.
PI – 2.1. Resultado da Composição das Despesas por Função		
	A	Variação na composição das despesas por programa, classificação administrativa ou funcional foi inferior a 5% em pelo menos dois dos últimos três anos.
	B	Variação na composição das despesas por programa, classificação administrativa ou funcional foi inferior a 10% em pelo menos dois dos últimos três anos.
	C	Variação na composição das despesas por programa, classificação administrativa ou funcional foi inferior a 15% em pelo menos dois dos últimos três anos.
	D	O desempenho é menor que o necessário para uma pontuação C.
PI – 2.2. Resultado da Composição das Despesas por Natureza Econômica		
	A	A variação na composição das despesas por classificação econômica foi inferior a 5% em pelo menos dois dos últimos três anos.
	B	A variação na composição das despesas por classificação econômica foi inferior a 10% em pelo menos dois dos últimos três anos.
	C	A variação na composição das despesas por classificação econômica foi inferior a 15% em pelo menos dois dos últimos três anos.
	D	O desempenho é menor que o necessário para uma pontuação C.
PI – 2.3. Resultado da Reserva de Contingência das Despesas		
	A	As despesas reais atribuídas a uma reserva de contingência foram, em média, inferiores a 3% do orçamento inicial.
	B	As despesas reais atribuídas a uma reserva de contingência foram, em média, superiores a 3%, mas inferiores a 6% do orçamento inicial.
	C	As despesas reais atribuídas a uma reserva de contingência foram, em média, superiores a 6%, mas inferiores a 10% do orçamento inicial.
	D	As despesas reais atribuídas a uma reserva de contingência foram, em média, superiores a 10% do orçamento inicial.
PI – 3.1. Resultado das Receitas Totais		
	A	A receita real foi entre 97% e 106% da receita orçada em pelo menos dois dos três últimos anos.
	B	A receita real foi de entre 94% e 112% das receitas orçado em pelo menos dois dos três últimos anos.
	C	A receita real foi entre 92% e 116% da receita orçada em pelo menos dois dos três últimos anos.
	D	O desempenho é menor que o necessário para uma pontuação C.

continua

Dimensão	Ponto	Requisitos mínimos para pontuação
PI – 3.2. Resultado da Composição das Receitas		
	A	A variação na composição da receita foi inferior a 5% em dois dos últimos três anos.
	B	A variação na composição da receita foi inferior a 10% em dois dos últimos três anos.
	C	A variação na composição da receita foi inferior a 15% em dois dos últimos três anos.
	D	O desempenho é menor que o necessário para uma pontuação C.
HLG – 1.1. Resultado das Transferências de Governos de Nível Superior		
	A	As transferências foram, pelo menos, 95% da estimativa orçamental original em dois dos últimos três anos.
	B	As transferências foram, pelo menos, 90% da estimativa orçamental original em dois dos últimos três anos.
	C	As transferências têm sido pelo menos 85% da estimativa orçamental original em dois dos últimos três anos.
	D	O desempenho é menor do que o necessário para uma pontuação C.
HLG – 1.2. Resultado das Subvenções Destinadas		
	A	A diferença entre a estimativa orçamentária original e as subvenções reais destinadas foi de 5% ou menos em cada um dos últimos três anos.
	B	A diferença entre a estimativa orçamentária original e as doações reais destinadas foi de 5% ou menos em dois dos últimos três anos.
	C	A diferença entre a estimativa orçamentária original e as subvenções efetivas destinadas foi de 10% ou menos em dois dos últimos três anos.
	D	O desempenho é menor do que o necessário para uma pontuação C.
HLG – 1.3. Tempestividade e Prazos das Transferências do Governo de Nível Superior		
	A	• Um cronograma de repasse é parte do acordo entre o governo de nível mais alto e o governo subnacional. O cronograma de desembolso é acordado por todas as partes interessadas no início do ano fiscal. Pelo menos 75% do repasse real (ponderado) foram a tempo em dois dos últimos três anos.
	B	• Um cronograma de desembolso faz parte do acordo entre o governo de nível mais alto e o governo subnacional. O cronograma de desembolso é acordado por todas as partes interessadas no início do ano fiscal. Pelo menos 75% do desembolso real (ponderado) foram a tempo em um dos últimos três anos.
	C	• Um cronograma de desembolso é parte do acordo entre um governo de nível mais alto e um governo subnacional. O cronograma de desembolso é acordado por todas as partes interessadas no início do ano fiscal. Cinquenta por cento dos desembolsos reais foram a tempo em dois dos últimos três anos.
	D	O desempenho é menor do que o necessário para uma pontuação C.

Fonte: Volume II: PEFA Assessment Fieldguid – 2016 (tradução nossa).

As pontuações para múltiplas dimensões são combinadas na pontuação global para o indicador usando o método *Weakest Link* (WL) ou o método *Averaging* (AV), o qual cada indicador especifica o método que deve ser usado.

O método de ligação mais fraco ou *Weakest Link* (WL ou M1) é usado para indicadores multidimensionais onde o mau desempenho em uma dimensão é capaz de prejudicar o bom desempenho das outras dimensões do indicador. Por exemplo, é possível

ocorrer um desvio maior em um ano por ser um período fora do comum ou por falta de dados, logo, não é de importância para a avaliação do indicador qual a razão para o ano fora do comum, onde poderia ser a crise política ou a falta de matéria orçamental. Deve ser aplicado após cada dimensão ser calculada separadamente e avaliada pela escala de pontuação de quatro pontos. Em seguida, deve ser dada a pontuação para o indicador com base na menor pontuação dada a qualquer dimensão. Caso qualquer uma das dimensões for mais alta, acrescenta-se um “+” a pontuação do indicador.

O método de média ou *Averaging* (AV ou M2) é usado com base na média aproximada das pontuações para as dimensões individuais de um indicador. Este método permite que uma pontuação baixa em qualquer dimensão de um indicador não prejudique a pontuação global do indicador, tendo em vista que em algumas áreas o desempenho de uma dimensão é individual e não se relaciona com outra dimensão. O processo de pontuação é semelhante ao M1, entretanto após os cálculos das dimensões usa-se a Tabela de Conversão para o Método de Classificação M2.

Tabela de Conversão para o Método de Classificação M2.

Classificações de dimensões individuais			Classificação geral M2	Classificações de dimensões individuais				Classificação geral M2
Indicadores bidimensionais				Indicadores com 4 dimensões				
	D	D	D	D	D	D	D	D
	D	C	D+	D	D	D	C	D
	D	B	C	D	D	D	B	D+
	D	A	C+	D	D	D	A	D+
	C	C	C	D	D	C	C	D+
	C	B	C+	D	D	C	B	D+
	C	A	B	D	D	C	A	C
	B	B	B	D	D	B	B	C
	B	A	B+	D	D	B	A	C+
	A	A	A	D	D	A	A	C+
Indicadores tridimensionais				D	C	C	C	D+
D	D	D	D	D	C	C	B	C
D	D	C	D+	D	C	C	A	C+
D	D	B	D+	D	C	B	B	C+
D	D	A	C	D	C	B	A	C+
D	C	C	D+	D	C	A	A	B
D	C	B	C	D	B	B	B	C+
D	C	A	C+	D	B	B	A	B
D	B	B	C+	D	B	A	A	B
D	B	A	B	D	A	A	A	B+
D	A	A	B	C	C	C	C	C
C	C	C	C	C	C	C	B	C+
C	C	B	C+	C	C	C	A	C+
C	C	A	B	C	C	B	B	C+
C	B	B	B	C	C	B	A	B
C	B	A	B	C	C	A	A	B

continua

Classificações de dimensões individuais			Classificação geral M2	Classificações de dimensões individuais				Classificação geral M2
C	A	A	B+	C	B	B	B	B
B	B	B	B	C	B	B	A	B
B	B	A	B+	C	B	A	A	B+
B	A	A	A	C	A	A	A	B+
A	A	A	A	B	B	B	B	B
Nota: a ordem na qual as dimensões de um indicador recebem as classificações individuais não é importante.				B	B	B	A	B+
				B	B	A	A	B+
				B	A	A	A	A
				A	A	A	A	A

Fonte: *Volume II: PEFA Assessment Fieldguid* – 2016 (tradução nossa).

Para a pontuação de várias unidades subnacionais a qual determinará a credibilidade orçamentária final dos orçamentos dos municípios cearenses estudados, a agregação dos resultados individuais será com base na pontuação mais popular com a qualificação “+” caso ocorra uma pontuação mais alta em qualquer indicador, conforme orienta a metodologia.

**APENDICE B – RESULTADOS E CLASSIFICAÇÃO DAS DIMENSÕES POR
MUNICÍPIO**

**RESULTADOS E CLASSIFICAÇÃO DAS DIMENSÕES POR MEIO DA ESCALA DE
QUATRO PONTOS**

Município	Ano	PI-1.1	PI-2.1	PI-2.2	PI-2.3
Fortaleza	2014	85%	23%	22%	
	2015	91%	14%	14%	0,00%
	2016	83%	16%	16%	
PONTUAÇÃO		C	D	D	D
Maracanaú	2014	79%	32%	31%	
	2015	82%	28%	28%	0,00%
	2016	87%	18%	18%	
PONTUAÇÃO		D	D	D	D
Caucaia	2014	82%	34%	33%	
	2015	95%	21%	17%	0,00%
	2016	86%	25%	22%	
PONTUAÇÃO		C	D	D	D
Sobral	2014	85%	33%	32%	
	2015	91%	24%	23%	0,00%
	2016	95%	15%	13%	
PONTUAÇÃO		B	D	D	D
Juazeiro do Norte	2014	100%	19%	17%	
	2015	94%	27%	19%	0,00%
	2016	95%	11%	10%	
PONTUAÇÃO		A	D	D	D
Eusébio	2014	87%	27%	28%	
	2015	89%	24%	25%	0,00%
	2016	98%	15%	15%	
PONTUAÇÃO		C	D	D	D
Aquiraz	2014	99%	26%	26%	
	2015	107%	20%	13%	0,00%
	2016	126%	4%	0%	
PONTUAÇÃO		B	D	C	D
São Gonçalo do Amarante	2014	143%	2%	1%	
	2015	107%	20%	19%	0,00%
	2016	95%	20%	20%	
PONTUAÇÃO		B	D	D	D
Crato	2014	95%	10%	10%	
	2015	88%	13%	13%	0,00%
	2016	72%	40%	40%	
PONTUAÇÃO		C	C	C	D
Iguatu	2014	99%	13%	12%	
	2015	89%	29%	28%	0,00%
	2016	91%	21%	20%	
PONTUAÇÃO		B	D	D	D

Fonte: Elaborada pelo autor. (2017).

Município	Ano	PI-3.1	PI-3.2	OPCAE
Fortaleza	2014	92%	17%	35%
	2015	115%	27%	21%
	2016	92%	17%	54%
PONTUAÇÃO		C	D	D
Maracanaú	2014	145%	34%	1%
	2015	97%	15%	0%
	2016	93%	10%	100%
PONTUAÇÃO		C	C	D
Caucaia	2014	95%	26%	25%
	2015	82%	42%	63%
	2016	111%	13%	23%
PONTUAÇÃO		C	D	D
Sobral	2014	100%	18%	0%
	2015	91%	28%	243%
	2016	99%	27%	0%
PONTUAÇÃO		A	D	D
Juazeiro do Norte	2014	123%	32%	0%
	2015	128%	17%	0%
	2016	119%	18%	26%
PONTUAÇÃO		D	D	D
Eusébio	2014	113%	13%	0%
	2015	167%	50%	0%
	2016	113%	16%	100%
PONTUAÇÃO		C	D	D
Aquiraz	2014	143%	11%	0%
	2015	172%	23%	0%
	2016	228%	28%	100%
PONTUAÇÃO		D	D	D
São Gonçalo do Amarante	2014	249%	18%	0%
	2015	153%	3%	100%
	2016	108%	14%	100%
PONTUAÇÃO		D	C	A
Crato	2014	123%	33%	100%
	2015	114%	11%	100%
	2016	117%	21%	100%
PONTUAÇÃO		D	D	A
Iguatu	2014	118%	20%	28%
	2015	110%	12%	504%
	2016	118%	18%	85%
PONTUAÇÃO		D	D	D

Fonte: Elaborada pelo autor. (2017).

Município	Ano	HLG-1.1	HLG-1.2
Fortaleza	2014	84%	16%
	2015	86%	14%
	2016	88%	12%
PONTUAÇÃO		C	D
Maracanaú	2014	85%	15%
	2015	81%	19%
	2016	89%	11%
PONTUAÇÃO		C	D
Caucaia	2014	84%	16%
	2015	87%	13%
	2016	94%	6%
PONTUAÇÃO		C	D
Sobral	2014	81%	19%
	2015	94%	6%
	2016	99%	1%
PONTUAÇÃO		B	C
Juazeiro do Norte	2014	102%	2%
	2015	95%	5%
	2016	94%	6%
PONTUAÇÃO		A	B
Eusébio	2014	85%	15%
	2015	80%	20%
	2016	96%	4%
PONTUAÇÃO		C	D
Aquiraz	2014	84%	16%
	2015	96%	4%
	2016	105%	5%
PONTUAÇÃO		A	B
São Gonçalo do Amarante	2014	91%	9%
	2015	82%	18%
	2016	89%	11%
PONTUAÇÃO		C	D
Crato	2014	95%	5%
	2015	82%	18%
	2016	86%	14%
PONTUAÇÃO		C	D
Iguatu	2014	97%	3%
	2015	81%	19%
	2016	91%	9%
PONTUAÇÃO		B	C

Fonte: Elaborada pelo autor. (2017).

ANEXO A – PLANILHAS PEFA 2016

**PLANILHAS MICROSOFT® EXCEL UTILIZADAS PARA DESENVOLVIMENTO
DA METODOLOGIA APLICADA AO TRABALHO**

Calculation Sheet for Revenue composition outturn (February 1, 2016)

Step 1: Enter the three fiscal years used for assessment in table 1.

Step 2: Enter **budget** and **actual** revenue data for each of the three years in tables 2, 3, and 4 respectively.

Step 3: Read the results for each of the three years for each indicator in table 5.

Table 1 - Fiscal years for assessment

Year 1 =	
Year 2 =	
Year 3 =	

Table 2

Data for year =		0				
Economic head	budget	actual	adjusted budget	deviation	absolute deviation	percent
Tax revenues						
Taxes on income, profit and capital gains			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Taxes on payroll and workforce			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Taxes on property			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Taxes on goods and services			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Taxes on international trade and transactions			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Other taxes			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Social contributions						
Social security contributions			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Other social contributions			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Grants						
Grants from foreign governments			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Grants from international organizations			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Grants from other government units			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Other revenue						
Property income			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Sales of goods and services			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Fines, penalties and forfeits			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Transfers not elsewhere classified			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Premiums, fees, and claims related to nonlife insurance and standardized guarantee schemes			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Sum of rest			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Total revenue	0	0	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	
overall variance						#DIV/0!
composition variance						#DIV/0!

Table 3

Data for year =		0				
Economic head	budget	actual	adjusted budget	deviation	absolute deviation	percent
Tax revenues						
Taxes on income, profit and capital gains			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!

Taxes on payroll and workforce		#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Taxes on property		#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Taxes on goods and services		#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Taxes on international trade and transactions		#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Other taxes		#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Social contributions					
Social security contributions		#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Other social contributions		#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Grants					
Grants from foreign governments		#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Grants from international organizations		#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Grants from other government units		#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Other revenue					
Property income		#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Sales of goods and services		#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Fines, penalties and forfeits		#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Transfers not elsewhere classified		#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Premiums, fees, and claims related to nonlife insurance and standardized guarantee schemes		#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Sum of rest		#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Total revenue	0	0	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
overall variance					#DIV/0!
composition variance					#DIV/0!

Table 4

Data for year = 0						
Economic head	budget	actual	adjusted budget	deviation	absolute deviation	percent
Tax revenues						
Taxes on income, profit and capital gains			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Taxes on payroll and workforce			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Taxes on property			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Taxes on goods and services			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Taxes on international trade and transactions			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Other taxes			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Social contributions						
Social security contributions			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Other social contributions			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Grants						
Grants from foreign governments			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Grants from international organizations			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Grants from other government units			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Other revenue						
Property income			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Sales of goods and services			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Fines, penalties and forfeits			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Transfers not elsewhere classified			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Premiums, fees, and claims related to nonlife insurance and standardized guarantee schemes			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Sum of rest			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Total revenue	0	0	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	
overall variance						#DIV/0!
composition variance						#DIV/0!

Table 5 - Results Matrix

year	total revenue deviation	composition variance
0	#DIV/0!	#DIV/0!
0	#DIV/0!	#DIV/0!
0	#DIV/0!	#DIV/0!

Calculation Sheet for PFM Performance Indicators PI-1, PI-2.1 and PI-2.3

- Step 1: Enter the three fiscal years used for assessment in table 1.
- Step 2: Enter **budget** and **actual** expenditure data for each of the three years in tables 2, 3, and 4 respectively.
- Step 3: Enter **contingency** data for each of the three years in tables 2, 3, and 4 respectively.
- Step 4: Read the results for each of the three years for each indicator in table 5.
- Step 5: Refer to the scoring tables for indicators PI-1 and PI-2 respectively in the Performance Measurement Framework in order to decide the score for each indicator.

Table 1 - Fiscal years for assessment

Year 1 =	
Year 2 =	
Year 3 =	

Table 2

Data for year =		0				
administrative or functional head	budget	actual	adjusted budget	deviation	absolute deviation	percent
1			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
2			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
3			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
4			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
5			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
6			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
7			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
8			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
9			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
10			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
11			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
12			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
13			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
14			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
15			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
16			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
17			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
18			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
19			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
20			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
21 (= sum of rest)			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
allocated expenditure	0	0	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	
interests						
contingency						
total expenditure	0	0				
aggregate outturn (PI-1)						#DIV/0!

composition (PI-2) variance	#DIV/0!
contingency share of budget	#DIV/0!

Table 3

Data for year =		0		adjusted	deviation	absolute	percent
administrative or functional head	budget	actual	budget	deviation	deviation	percent	
1			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
2			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
3			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
4			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
5			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
6			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
7			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
8			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
9			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
10			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
11			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
12			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
13			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
14			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
15			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
16			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
17			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
18			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
19			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
20			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
21 (= sum of rest)			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
allocated expenditure	0	0	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!		
interests							
contingency							
total expenditure	0	0					
aggregate outturn (PI-1)							#DIV/0!
composition (PI-2) variance							#DIV/0!
contingency share of budget							#DIV/0!

Table 4

Data for year =		0		adjusted	deviation	absolute	percent
administrative or functional head	budget	actual	budget	deviation	deviation	percent	
1			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
2			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
3			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
4			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
5			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
6			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
7			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
8			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
9			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
10			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
11			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
12			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
13			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
14			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
15			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!

10			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
11			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
12			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
13			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
14			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
15			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
16			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
17			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
18			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
19			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
20			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
21 (= sum of rest)			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
allocated expenditure	0	0,0	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	
interests						
contingency						
total expenditure	0	0				
aggregate outturn (PI-1)						#DIV/0!
composition (PI-2) variance						#DIV/0!
contingency share of budget						#DIV/0!

Table 5 - Results Matrix

year	for PI-1 al exp. Outturn	for PI-2.1 composition variance	for PI-2.3 contingency sh
0	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
0	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
0	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!

Calculation Sheet for Expenditure by Economic Classification Variance PI-2.2

Step 1: Enter the three fiscal years used for assessment in table 1.

Step 2: Enter **budget** and **actual** expenditure data for each of the three years in tables 2, 3, and 4 respectively.

Step 3: Read the results for each of the three years for each indicator in table 5.

Table 1 - Fiscal years for assessment

Year 1 =	
Year 2 =	
Year 3 =	

Table 2

Data for year =		0				
Economic head	budget	actual	adjusted budget	deviation	absolute deviation	percent
Compensation of employees			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Use of goods and services			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Consumption of fixed capital			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Interest			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Subsidies			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Grants			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Social benefits			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Other expenses			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Total expenditure	0	0	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	

composition variance	#DIV/0!
----------------------	---------

Table 3

Data for year = 0						
Economic head	budget	actual	adjusted budget	deviation	absolute deviation	percent
Compensation of employees			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Use of goods and services			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Consumption of fixed capital			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Interest			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Subsidies			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Grants			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Social benefits			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Other expenses			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Total expenditure	<u>0</u>	<u>0</u>	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	
composition variance						#DIV/0!

Table 4

Data for year = 0						
Economic head	budget	actual	adjusted budget	deviation	absolute deviation	percent
Compensation of employees			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Use of goods and services			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Consumption of fixed capital			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Interest			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Subsidies			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Grants			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Social benefits			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Other expenses			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Total expenditure	<u>0</u>	<u>0</u>	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	
composition variance						#DIV/0!

Table 5 - Results Matrix

year	composition variance
0	#DIV/0!
0	#DIV/0!
0	#DIV/0!