



VII PRÊMIO SOF DE MONOGRAFIAS – 2014

Tema 2. Aperfeiçoamento do Orçamento Público

Inscrição: **14**



CLASSIFICAÇÃO: 1º LUGAR

Ricardo Rocha de Azevedo

Título

**Imprecisão na Estimativa Orçamentária
dos Municípios Brasileiros.**

VII Prêmio SOF de Monografias

TEMA II – Aperfeiçoamento do Orçamento Público

Imprecisão na estimativa orçamentária dos municípios brasileiros

RESUMO

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

Palavras-Chave: Subestimação do orçamento; superestimação do orçamento; PEFA *framework*.

SUMÁRIO

RESUMO.....	2
1 INTRODUÇÃO.....	4
2 EVOLUÇÃO DO PLANEJAMENTO PÚBLICO NO BRASIL.....	11
3 HIPÓTESES E METODOLOGIA.....	14
4 DADOS E AMOSTRA.....	20
5 VARIÁVEIS.....	54
6 TESTES E RESULTADOS.....	63
7 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	73
REFERÊNCIAS.....	77

1 INTRODUÇÃO

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

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

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

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

A reforma do processo orçamentário dos países faz parte de uma agenda de reforma maior, que engloba diversos mecanismos de gestão pública, considerando o orçamento como um dos seus principais instrumentos de gestão. O orçamento tem sofrido enormes pressões para funcionar como uma ferramenta de controle, auxiliando na restrição do aumento dos gastos e na implantação de maior eficiência e efetividade na aplicação dos recursos públicos (POLLITT & BOUCKAERT, 2011, p.77).

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

As pressões internacionais para mudanças no orçamento ocorrem em razão da dimensão excessiva que o setor público atingiu em muitos países, sobretudo após a segunda guerra mundial, com a adoção do *welfare state* ou *estado social*, onde o Estado passou a prover aos cidadãos boa parte dos sistemas de ensino,

saúde e assistência, causando necessidade de aumento na carga tributária e no nível de endividamento. Como consequência, começaram a surgir pressões para a implantação de mecanismos de controle e transparência dos gastos, além de melhoria na gestão dos recursos (ALMEIDA & NEROSKY, 2006).

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

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

Nesse mesmo sentido de reforma mundial da gestão pública, no caso do Brasil, considera-se também a existência de um movimento pela reforma orçamentária, que pede a substituição da Lei 4.320/64 com a implantação de novas regras orçamentárias e contábeis para o país (REZENDE, 2009), persistindo ainda uma carência de regulação do Plano Plurianual, mesmo após a edição da LRF (GIACOMONI, 2004). As necessidades de reforma se justificam também pelo atual momento de descrédito que o orçamento público tem atravessado, onde tem havido

uma supervalorização da fase da execução orçamentária, em detrimento da fase de elaboração orçamentária (REZENDE & CUNHA, 2013).

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

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

As mudanças legais supramencionadas trouxeram evoluções, ao fazer com que os entes públicos começassem a realizar não apenas a previsão dos recursos orçamentários, mas também o planejamento dos produtos resultantes de seu planejamento. O reflexo das mudanças têm sido maior para os municípios se comparado à União e aos Estados, visto que com esse novo arcabouço legal os administradores municipais viram-se obrigados a elaborar planos de médio prazo a partir de um diagnóstico situacional prévio, que deve resultar em produtos mensuráveis para a população, e pela pouca estrutura no setor de planejamento dos

municípios, a adequação ao novo modelo tem sido mais difícil, sobretudo ao considerar que apenas 14,85% dos municípios declararam conseguir associar despesas por atividade/projeto com o serviço entregue (SISTN, 2011).

Mesmo os entes já tendo adotado as novas ferramentas de planejamento, não se pode afirmar que a evolução legal recente tenha realmente evoluído o planejamento público no Brasil, pois a literatura mostra nas entidades que têm rendas garantidas, como é o caso dos municípios brasileiros, o uso de novas tecnologias será menor, e poderão ser utilizadas para ganhar legitimação, e não necessariamente para a tomada de decisão (ZIMMERMAN, 1976).

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

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

O agente (Prefeito), após aprovar seu programa de governo nas eleições, pode optar por mudar o programa para atender interesses políticos ou de alguns

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

grupos de interesses (*moral hazard*²), no lugar de escolher seguir o interesse do principal (sociedade). Para isso pode elaborar orçamentos super ou subestimados para gerar espaços para acomodações futuras.

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

Como os cálculos das estimativas são informações privadas, e existe baixa punição decorrente da imprecisão orçamentária e inexistem premiações para o atingimento de uma melhor precisão, não existem incentivos para os agentes na precisão. A falta de incentivos na precisão diminui o interesse em investir recursos no setor de planejamento, que levará a perpetuação dos erros.

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

Como justificativa para o estudo das alterações no orçamento, cita-se a pouca transparência que essas alterações estão sujeitas, se comparadas à

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

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

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

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

Para responder a questão de pesquisa, a imprecisão na estimativa orçamentária dos municípios foi calculada, visando investigar fatores que estariam

associados ao nível de imprecisão. Para o cálculo da imprecisão a pesquisa adotou a metodologia proposta pelo Banco Mundial no PEFA *framework* (PEFA, 2011), que permite analisar a credibilidade do orçamento e classificar os municípios em níveis de imprecisão.

Após o cálculo da imprecisão, foi utilizada uma regressão logística para investigar os fatores associados à imprecisão.

2 EVOLUÇÃO DO PLANEJAMENTO PÚBLICO NO BRASIL

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

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

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

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

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

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

Foi somente no ano 2000 com a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF – Lei Complementar 101/00), que o processo começou a evoluir, devido à definição dos instrumentos de planejamento que a Constituição havia criado. A LRF trouxe capítulos específicos para o Planejamento Público e definiu o conteúdo mínimo que o Plano Plurianual e a Lei de Diretrizes Orçamentárias deveriam possuir, porém, em alguns pontos ainda restou carência reguladora, não tendo sido totalmente cobertos pela LRF, como a definição da integração entre os planos, os prazos e a articulação do planejamento entre os entes da Federação (GIACOMONI, 2004).

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

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

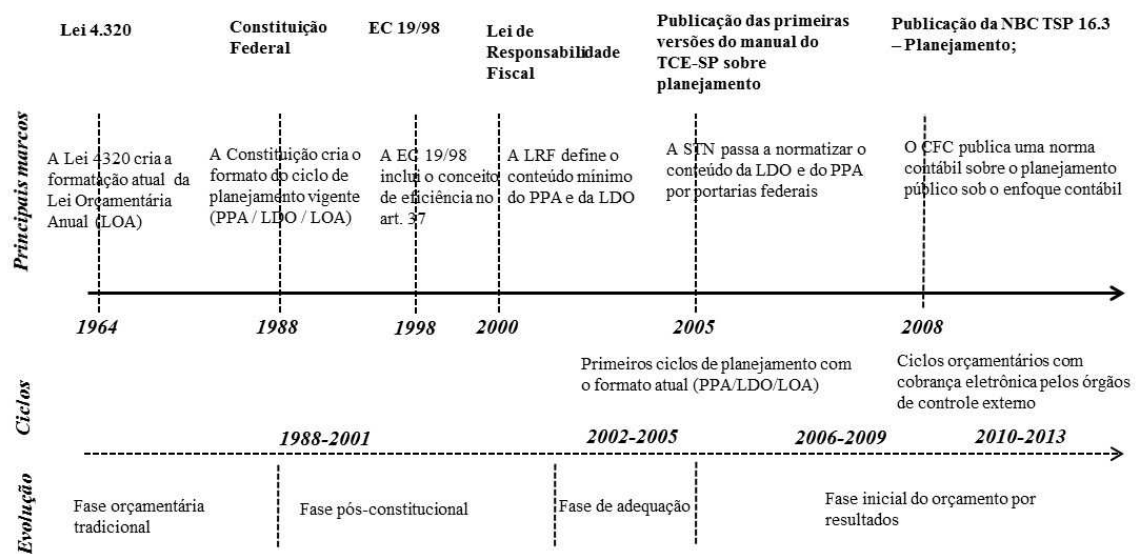


Figura 1 – Linha do tempo do Planejamento após a lei 4,320

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

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

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

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

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

3 HIPÓTESES E METODOLOGIA

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

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

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

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

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

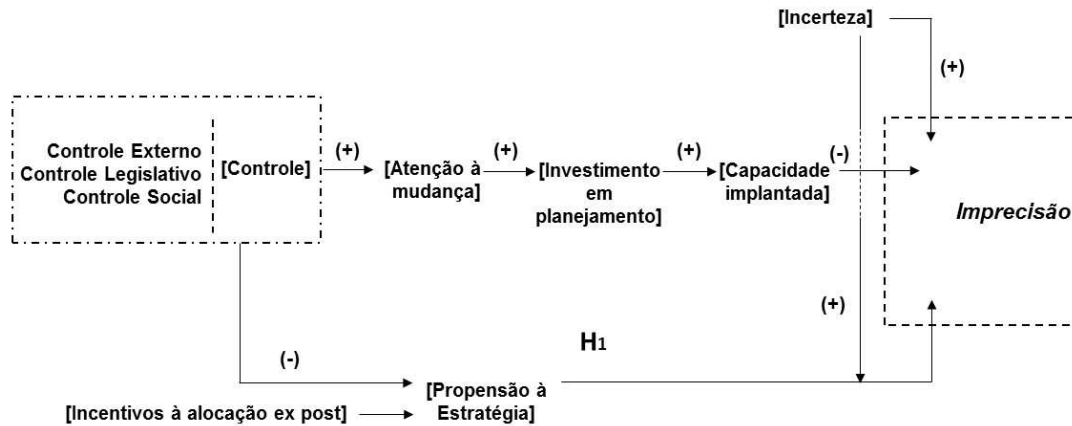
O processo de estimação das receitas e despesas não deve, portanto, ser realizado apenas com base na metodologia de série histórica dos gastos (método incremental), sendo necessária uma estrutura adequada formada por recursos humanos em quantidade e capacitação para que se possa efetuar a elaboração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

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

Nesse sentido, a presente pesquisa tem como objetivo analisar o grau de imprecisão da estimação do orçamento público dos municípios brasileiros, sugerindo fatores que estariam associados a este grau de imprecisão. Entre estes fatores estariam a intensidade dos controles (externo, legislativo e social), que atuam positivamente sobre a atenção a mudanças, aumentando os investimentos em planejamento e na capacidade implantada (estrutura de planejamento) existente no município, conseqüentemente reduzindo o grau de imprecisão no orçamento. A intensidade dos controles também atua positivamente de forma direta na imprecisão orçamentária, sem a relação interveniente dos demais fatores. Por sua vez, as incertezas também atuam positivamente de forma direta na imprecisão orçamentária. A baixa intensidade dos controles favorece a adoção de estratégias deliberadas no orçamento, aumentando a imprecisão (Figura 2).

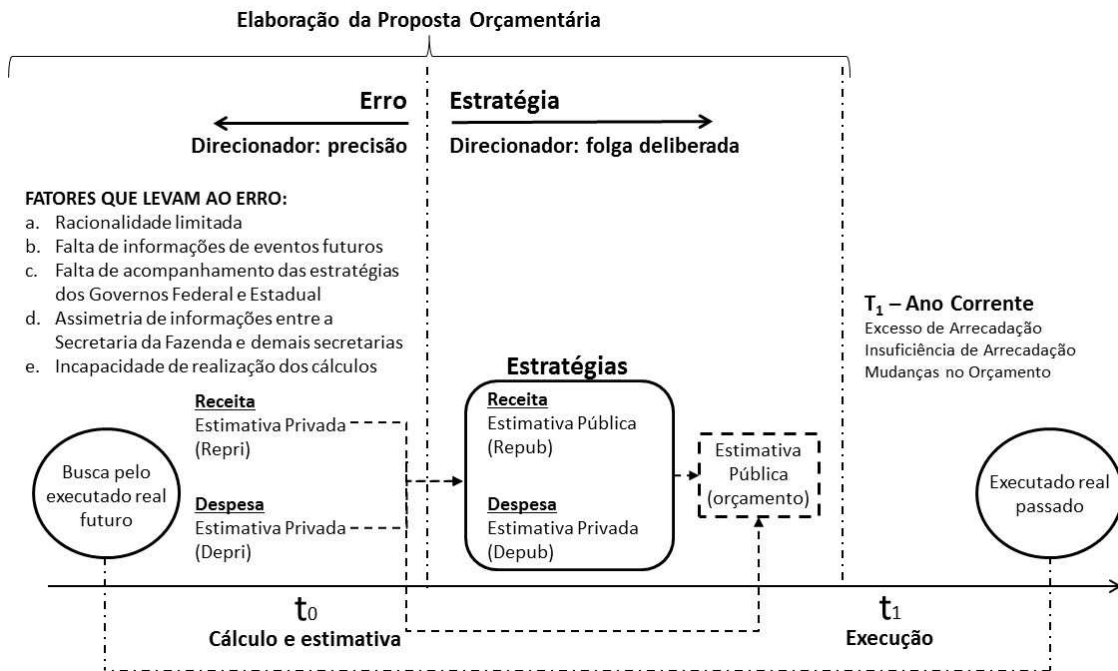
A capacidade implantada pode ser entendida como a existência e capacitação dos servidores com atividades voltadas ao planejamento, além da existência de setores para a geração de informação como o controle interno.

Figura 2 – Apresentação do Problema de Pesquisa



Na elaboração do orçamento público, os cálculos das estimativas de receita e despesa efetuados pelos gestores no momento t_0 são informações *privadas*, sendo que apenas os valores são inseridos na proposta de orçamento (projeto de lei da LOA) são informações *públicas*. Assim, entre o momento dos cálculos privados do orçamento e a sua inclusão no projeto de lei da LOA podem ocorrer as estratégias. Os fatores que levam à imprecisão do orçamento atuam no momento t_0 em decorrência de fatos passados, como o baixo *enforcement* por parte dos controles ou a falta de estrutura do setor de planejamento dos entes. (Figura 3).

Figura 3 – Esquema de estimação da imprecisão no orçamento



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

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

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

Na segunda etapa da pesquisa, para atingir o objetivo da pesquisa, que é sugerir fatores associados à imprecisão, essa foi apurada para o exercício de 2012 através de 7 análises: (i) imprecisão da receita total; (ii) imprecisão da receita de IPTU; (iii) imprecisão da receita de ISS; (iv) imprecisão da despesa total; (v) imprecisão por função de governo; (vi) imprecisão da despesa de pessoal e (vii)

imprecisão da despesa corrente, exceto pessoal. Os cálculos utilizados para a apuração da imprecisão estão apresentados na Tabela 1.

Tabela 1 - Metodologia de cálculo da imprecisão

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

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

Inspirado no modelo proposto pelo PEFA *framework*, que é uma metodologia de avaliação de finanças públicas com avaliação já realizada em mais de 130 países, um município foi considerado como sendo *menos* impreciso nas análises da imprecisão das receitas (análises i a iii) caso sua arrecadação tenha ficado entre 92% e 116% do valor previsto no orçamento. Já os municípios cuja arrecadação tenha ficado fora desse intervalo foram considerados *mais* imprecisos. Nas análises

das despesas (análises iv a vii), o município foi considerado *menos* impreciso caso sua execução orçamentária tenha ultrapassado 15% em relação ao valor inicial fixado. Na Tabela 2 a seguir são apresentados os intervalos e o número de municípios classificados.

Tabela 2 – Agrupamentos utilizados na regressão logística

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

Nota: os limites utilizados para a definição dos grupos foram baseados no PEFA framework (PEFA, 2011)

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

4 DADOS E AMOSTRA

O Brasil possui atualmente 5.568 municípios, com aproximadamente 196 milhões de habitantes. Para responder o problema de pesquisa, foi feita uma análise sobre o período de 2006 a 2012 para todos os municípios brasileiros que possuíam dados informados junto ao SISTN³ nesse período, resultando em 3.200 observações em média por exercício.

³ SISTN - O Sistema de Coleta de Dados Contábeis dos Entes da Federação - SISTN é o instrumento criado para consolidar nacionalmente as contas dos entes da Federação através de um convênio firmado entre a Caixa Econômica Federal e da Secretaria do Tesouro Nacional - STN. Os dados

Os dados foram obtidos a partir de fontes secundárias de dados públicos, junto à Secretaria do Tesouro Nacional (STN); Estatísticas Públicas (FINBRA); Instituto Brasileiro de Geografias e Estatísticas (IBGE); Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEADATA); Ministério das Cidades; Fundo Nacional do Desenvolvimento do Ensino; Ministério da Saúde; Ministério do Desenvolvimento Social e Tribunal de Contas dos Estados. Como alguns dados não estavam disponíveis em bases públicas, como as receitas previstas e as despesas fixadas, houve a necessidade de solicitar diversos dados à CGU⁴ utilizando-se da Lei de Acesso à Informação (Lei 12.257/2011), cuja maior parte foi atendida. Também foram solicitados dados aos Tribunais de Contas dos Estados e Municípios.

Os dados do FINBRA (FINBRA, 2013) que são disponibilizados no formato “dbf” foram convertidos para SQL Server da Microsoft[®] e os dados solicitados via Lei de Acesso à Informação foram recebidos em formato Microsoft[®] Excel e TXT. Todos os dados coletados foram inseridos em um banco de dados do software *Stata*[®] - *Data Analysis and Statistical Software for Professionals* versão 12.0, onde foram realizadas as análises estatísticas. Os gráficos de dispersão foram elaborados utilizando o Microsoft[®] Excel.

As informações orçamentárias disponíveis sobre os municípios apresentaram diversos *outliers*, que não foram eliminados da base de dados, pois após a confirmação das informações se verificou não tratar-se de informações incorretas. Por exemplo: municípios declararam ter arrecadado 700% acima do valor inicialmente orçamento, ou previram na despesa de pessoal apenas 40% do valor executado nos últimos exercícios.

informados pelos municípios ao SISTN são disponibilizados publicamente no site da STN (FINBRA, 2013).

⁴ Os dados solicitados à CGU foram realizados pelo site: <http://www.acaoainformacao.gov.br>

Estatística descritiva dos municípios

As estatísticas descritivas dos municípios brasileiros mostram uma ampla predominância da população urbana, com 71% dos municípios possuindo população predominantemente urbana. O percentual total da população vivendo na zona urbana é de 84,4%. Os dados mostram ainda que o país ainda possui uma grande quantidade de analfabetos, com uma média aproximada de 19% de analfabetos entre a população acima de 10 anos de idade. Esse dado está diretamente relacionado aos municípios, visto que a responsabilidade de alfabetização (até o ensino fundamental) cabe aos municípios. Os municípios possuem grande diferença entre as suas áreas, além de uma predominância da população feminina, mas já quase em equilíbrio com a população masculina (Tabela 3).

Tabela 3 - Estatística descritiva dos municípios brasileiros

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

Fonte: FINBRA (2013); IPEADATA (2013)

Os dados mostram uma grande disparidade no PIB dos municípios, que varia de R\$ 2.270 a R\$ 296.885,00 por habitante, que demonstra a disparidade na geração de riqueza do país, e como a produção de riqueza é um dos critérios

adotados para o recebimento de receitas como o ICMS e o FPM, é possível verificar a existência de uma desigualdade no financiamento dos municípios.

Os municípios alcançaram no exercício de 2012 uma participação de 12,1% na receita pública total arrecadada pelos entes da Federação, com participação de 16,5% nas Receitas Correntes e 2,2% das Receitas de Capital (Tabela 4).

Tabela 4 – Participação dos entes na arrecadação nacional

	Receitas Correntes (R\$ milhões)		Receitas de Capital (R\$ milhões)		Total das Receitas (R\$ milhões)	
	Valor	%	Valor	%	Valor	%
União	1.169.408	56,40%	798.853	93,90%	1.931.355	67,20%
Estados	560.963	27,10%	33.092	3,90%	596.395	20,80%
Municípios	342.980	16,50%	18.401	2,20%	346.376	12,10%
Total	2.073.350	100,00%	850.346	100,00%	2.874.126	100,00%

Fonte: Elaborado a partir de BSPN (2012)

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

Os resultados mostram um crescimento do saldo da dívida ativa dos municípios nos últimos anos, o que pode demonstrar a existência de dificuldades na estruturação do setor de execução e cobrança das receitas próprias (TCE-SP, 2013, p.1). Analisando o *saldo* final da dívida ativa os números são equilibrados, com pelo menos 50% dos municípios apresentando aumento no saldo da dívida ativa, mas analisando os valores *inscritos* em comparação com os valores *recebidos*, verifica-se que em média se inscreve em dívida ativa o dobro do valor recebido (Tabela 5).

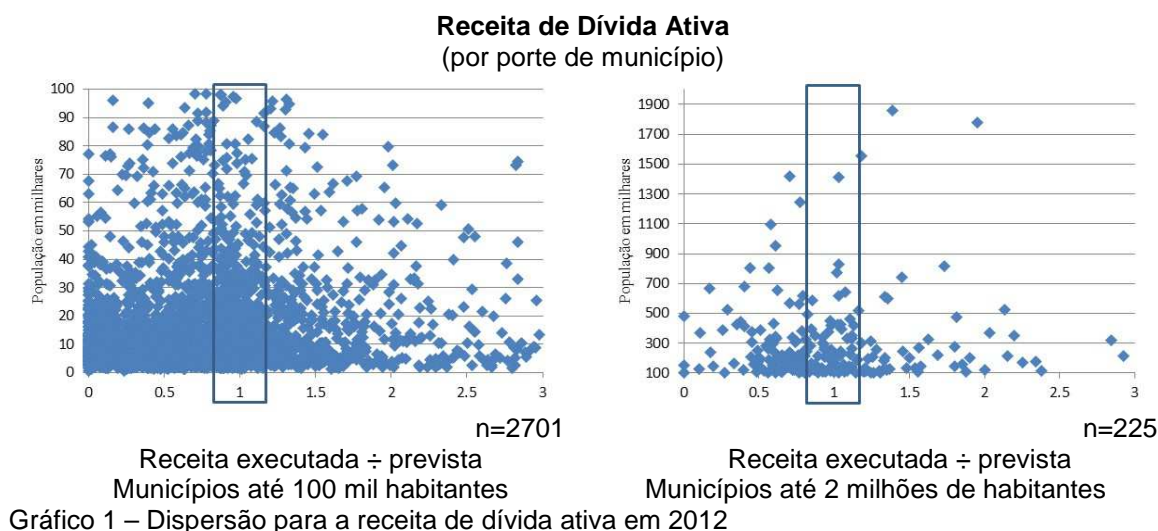
Tabela 5 - Variação da Dívida Ativa nos municípios

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

Fonte: elaborado a partir de dados do SISTN

A falta de controle nos recebimentos da dívida ativa é refletida na elaboração da sua previsão no orçamento. Analisando a precisão da receita de dívida ativa para

os municípios referente ao exercício de 2012, verifica-se uma grande dispersão entre a previsão e a sua arrecadação, tanto para os municípios abaixo de 100.000 habitantes quanto para os municípios de até 2.000.000 de habitantes (Gráfico 1).



Planejamento do pagamento de dívidas

O endividamento dos municípios não tem diminuído nos últimos anos, tanto no curto quanto no longo prazo. Ao contrário, observa-se em muitos municípios um aumento do passivo, como o saldo de restos a pagar, os valores reconhecidos no passivo de longo prazo e também os precatórios: o ano de 2012 mostra uma proporção de 51,2% dos municípios com aumento nos Restos a Pagar, que representam passivos de fornecedores, pessoal e encargos (Tabela 6).

Tabela 6 – Endividamento dos municípios

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

Fonte: elaborado a partir de dados do SISTN

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

O orçamento é uma ferramenta essencial na administração dos recursos públicos, sobretudo no que se refere ao controle da dívida pública (SILVA,

CARVALHO, MEDEIROS, 2009, p.26). O desenvolvimento de orçamentos com resultados desequilibrados no tempo atual significa sempre comprometer as gerações seguintes com sacrifícios (ALMEIRA & NEROSKY, 2006).

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

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

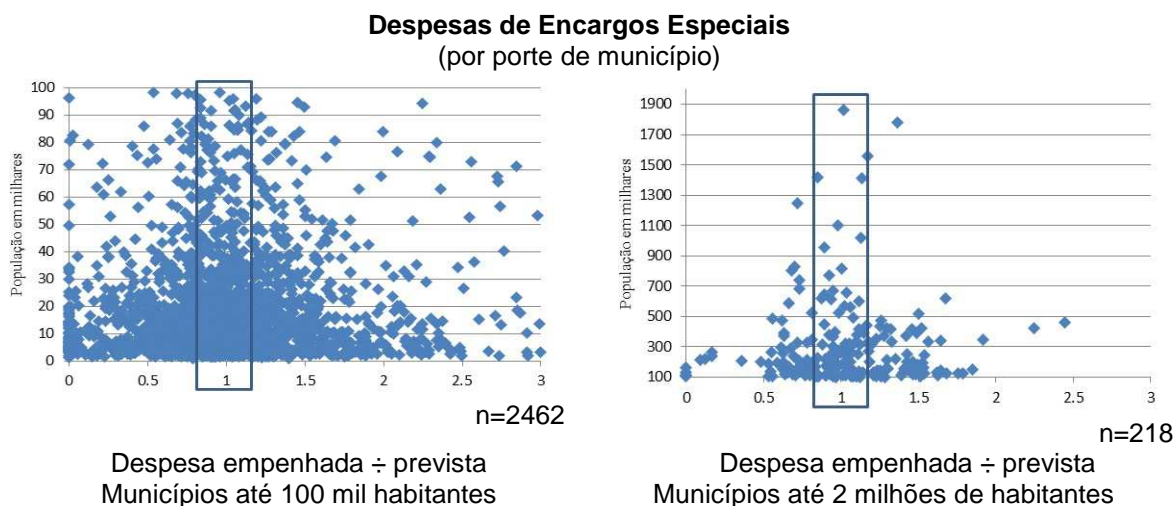


Gráfico 2 - Dispersão para a função Encargos Especiais

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

A questão principal na análise da imprecisão do planejamento da redução do endividamento é se a informação existia *ex-ante* para o ente no momento da elaboração do orçamento. No caso dos precatórios judiciais a Constituição Federal determina que o mapa de precatórios repassado pelo Tribunal de Justiça até 1º de julho de cada ano para ser inserido no orçamento seguinte (Constituição Federal, art. 100, § 5º). Os demais passivos de longo prazo já estão reconhecidos e devidamente parcelados. Como esse tipo de despesa orçamentária é custeada com recursos próprios do município que não estão condicionados à repasses constitucionais da União ou dos Estados, e a informação já está disponível *ex-ante*, era esperada uma maior concentração em torno de 1,0, mas não é o que se observa na análise. A consequência é a inclusão de autorizações de gastos em outras áreas acima da capacidade de arrecadação do município, que serão executados, e por consequência não haverá diminuição do endividamento, que é o que vem ocorrendo.

Estrutura de planejamento dos entes

A falta de precisão no orçamento pode ser decorrente da falta de estrutura de planejamento dos entes, que deveriam possuir um setor exclusivo para a elaboração dos instrumentos de planejamento, como o PPA, a LDO e a LOA. Ressalta-se que a palavra '*deveriam*' foi utilizada no sentido de que os municípios deveriam possuir um setor específico para atuar com exclusividade no

planejamento, a fim de obter melhores resultados, porém não há legislação que traga exigência expressa da existência de tal setor nos municípios.

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

Nesse sentido, pode-se adotar como *proxy* para a existência de setor de planejamento nos municípios o valor empenhado na Subfunção de Governo “121 - Planejamento e Orçamento”, que registra os gastos orçamentários efetuados com essa atividade meio. Os dados mostram a existência desse tipo de gasto em apenas 1.295 municípios no ano de 2012, ou 28,24% do total (Tabela 7).

Tabela 7 – Municípios com gastos na Subfunção de Planejamento e Orçamento

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

Fonte: elaborado a partir de dados do SISTN

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

Assumindo-se a premissa de que o sistema de controle interno dos entes pode atuar positivamente no processo orçamentário, fornecendo informações para fins de elaboração dos instrumentos de planejamento, e atuando no acompanhamento de sua execução, verifica-se uma baixa estrutura dos municípios

nessa área: em análise feita aos dados informados pelos municípios ao FINBRA, no ano de 2012 apenas 1.434 municípios (25,7% do total) possuíam valores executados na Subfunção “Controle Interno”. O número é baixo, dada existência de exigência constitucional da implantação desse controle, ainda mais se considerarmos que essa exigência não é um tema novo, visto que já vem havia sido tratada pela Constituição de 1967 (art. 71) e também pela Lei 4.320/64 (Capítulo II).

Análise da imprecisão por Função de Governo

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

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

A análise da relação entre os valores previstos e executados (empenhados) por função mostra uma discrepância elevada. Ao analisar o valor máximo da imprecisão, aliado com o desvio padrão, verifica-se a existência de valores que chegam a ser até inconsistentes, tal a variação entre o valor empenhado e orçado inicial, como é o caso das funções de Habitação e Transporte (Tabela 8).

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

Tabela 8 – Valor orçado x empenhado no exercício de 2012 por função

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

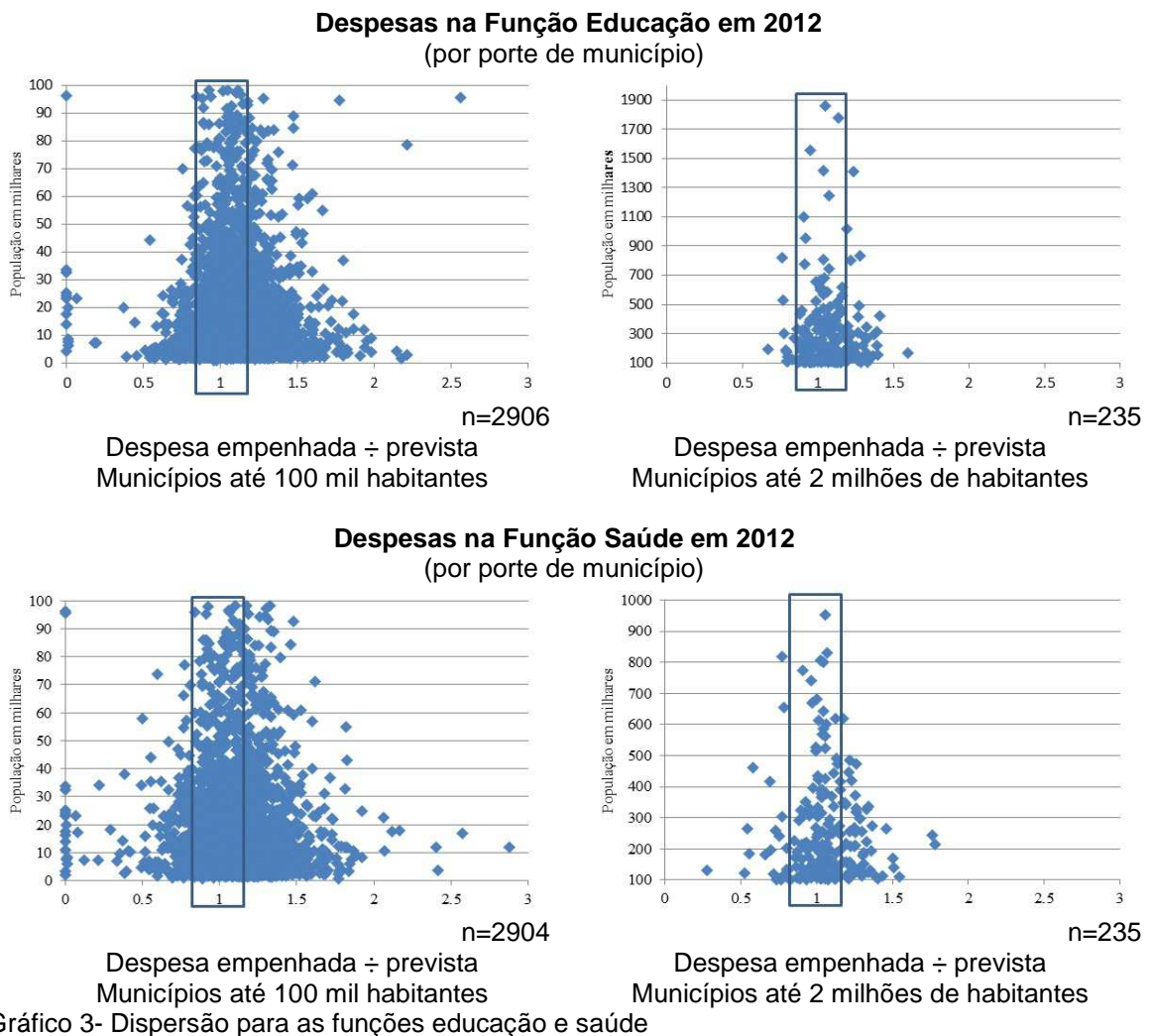
Fonte: elaborado pelo autor a partir dos dados do SISTN (2012). Dados em ordem alfabética.

Fórmula: despesa empenhada ÷ despesa fixada

Para fins de simplificação da análise na dissertação, considerando que o comportamento da imprecisão em todos os exercícios analisados se mostrou ser semelhante, foram apresentados a seguir apenas os gráficos de dispersão relativos à imprecisão apurada no exercício de 2012.

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

constitucionalmente, que deve trazer uma maior acurácia na estimação desse tipo de despesa, se comparadas às demais.



O gráfico permite verificar que existem municípios que executam quase 3 vezes o orçamento inicialmente aprovado em saúde e educação, o que demonstra um subdimensionamento das despesas no orçamento inicial. Também são encontrados municípios com execução abaixo de 50% do valor originalmente orçado, demonstrando um superdimensionamento das despesas.

Os gráficos permitem visualizar ainda a existência de uma maior imprecisão para os municípios de menor porte: quanto menor o município, maiores os pontos de dispersão se afastam de 1,0, que é a precisão máxima. Porém, ao se analisar a relação entre a imprecisão na saúde e no ensino com o porte do município, não se

obtem significância estatística nessa correlação (obtem-se um sig de 0,8590 e 0,9583 respectivamente).

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

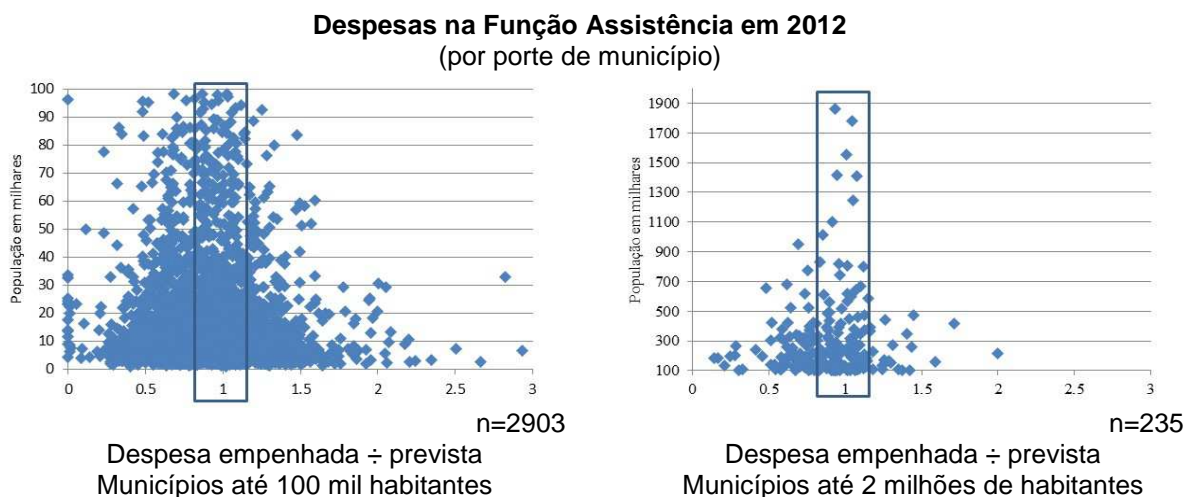
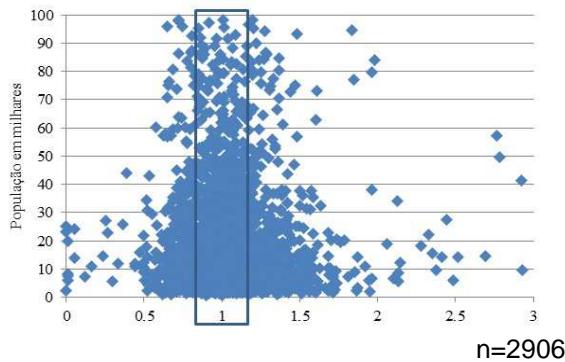


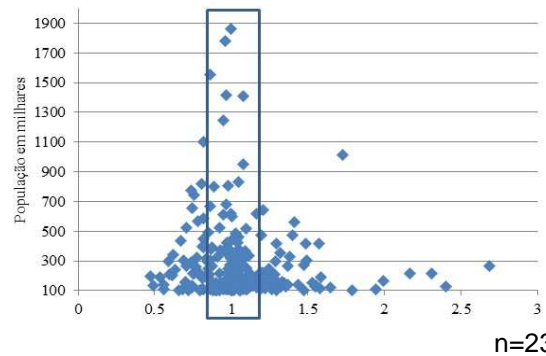
Gráfico 4 – Dispersão para a função Assistência Social

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

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



Despesa empenhada ÷ prevista
Municípios até 100 mil habitantes

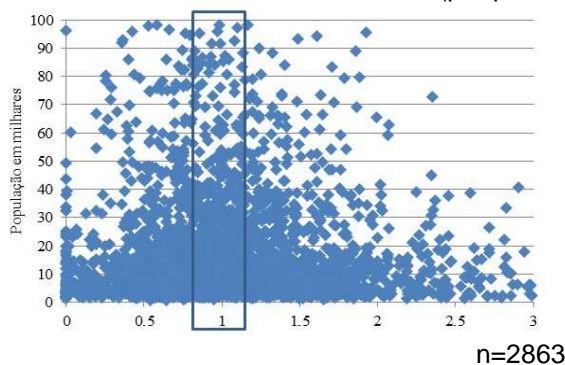


Despesa empenhada ÷ prevista
Municípios até 2 milhões de habitantes

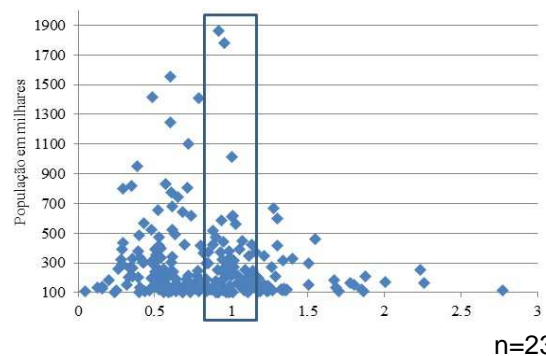
Gráfico 5 - Dispersão para a função Administração

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

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



Despesa empenhada ÷ prevista
Municípios até 100 mil habitantes



Despesa empenhada ÷ prevista
Municípios até 2 milhões de habitantes

Gráfico 6 – Dispersão para a função Urbanismo

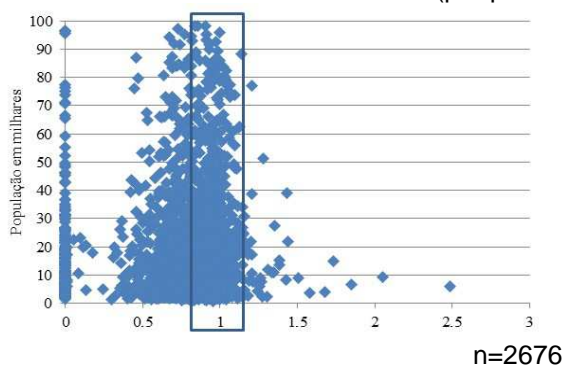
O Poder Legislativo municipal (Câmara de Vereadores) tem recursos orçamentários assegurados constitucionalmente conforme inclusão feita pela Emenda Constitucional 25/2000, alterada pela Emenda Constitucional 58/2009, que

definiu limites no orçamento para o Legislativo que variam de acordo com a população do município.

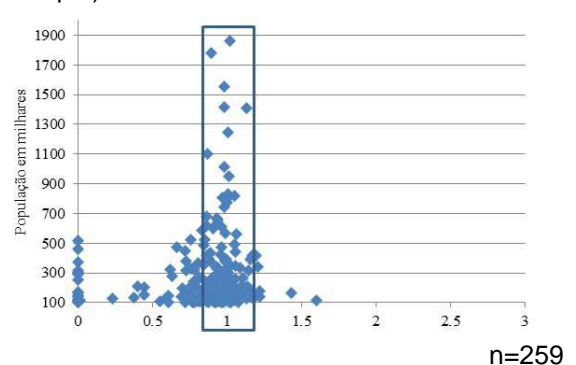
Como o Poder Legislativo não possui atividade finalística de desenvolvimento de políticas públicas, e o seu orçamento serve para o custeio de suas próprias atividades legislativas, era esperado uma precisão elevada, se comparada às demais funções de governo, até por que a existência de despesas imprevistas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

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

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



Despesa empenhada ÷ prevista
Municípios até 100 mil habitantes



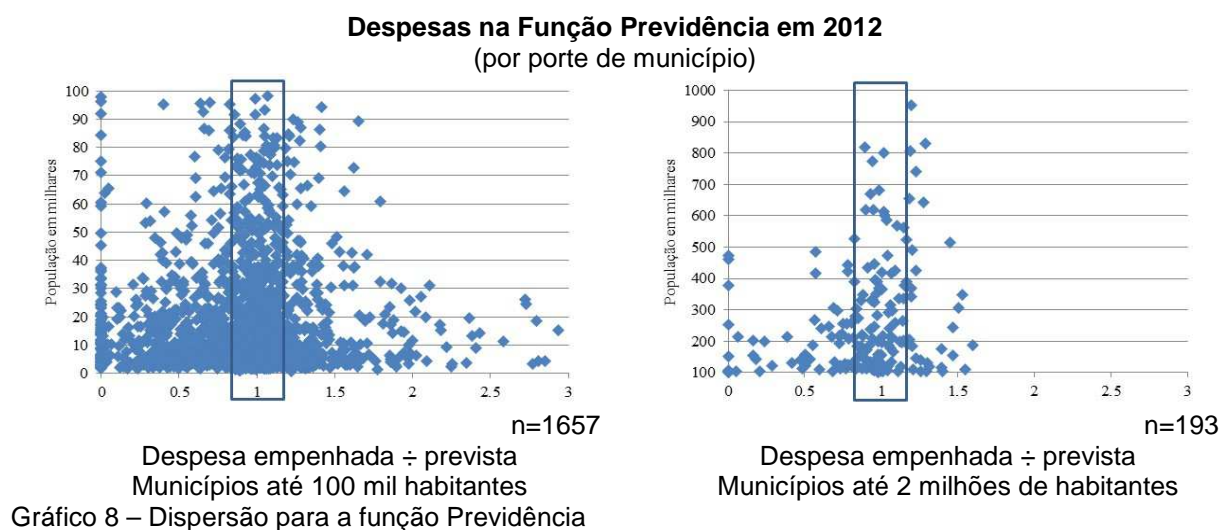
Despesa empenhada ÷ prevista
Municípios até 2 milhões de habitantes

Gráfico 7 – Dispersão para a função Legislativa

Esse tipo de ação por parte do legislativo municipal traz prejuízos para a precisão do orçamento, pois como são alocados valores acima da necessidade real,

o planejamento das demais ações acaba sendo prejudicado, em virtude da diminuição dos valores disponíveis para as demais áreas dentro da capacidade de arrecadação do ente. Mesmo que o legislativo faça a devolução dos valores não utilizados no final do exercício, esses valores são aplicados com *decisões posteriores* ao momento da elaboração, não favorecendo o processo orçamentário; ou seja, a partir da devolução dos recursos, são gastos não planejados.

Os gastos com a *Previdência* dos municípios apresentam uma grande dispersão, que não era esperada, visto que essas informações já são conhecidas *ex-ante*. Como as receitas são instituídas em lei local, e já são conhecidas previamente, e os gastos são possíveis de serem previstos, era esperado uma precisão maior na execução das despesas orçamentárias dos RPPS, mas não é o que os gráficos apresentam. E se observa que a imprecisão ocorre tanto para cima quanto para baixo de 1,0, sem um padrão específico (Gráfico 8).



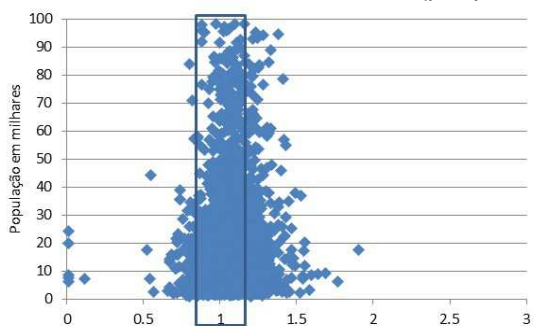
Análise da imprecisão pela natureza da despesa

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

classificação por natureza visa agrupar as despesas de acordo com seus tipos de gastos a serem realizados (MTO, 2013).

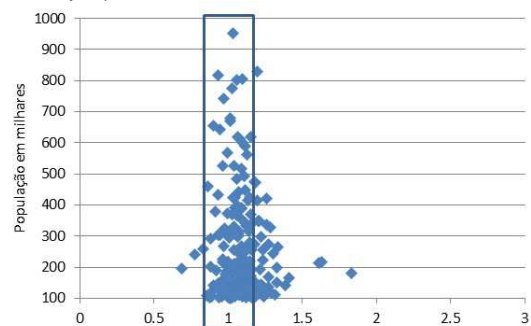
A análise da imprecisão do orçamento através da natureza de despesa permite verificar a existência de uma imprecisão semelhante à apresentada pelas despesas por função de governo.

Despesas Correntes em 2012 (por porte de município)



n=2909

Despesa empenhada ÷ prevista
Municípios até 100 mil habitantes



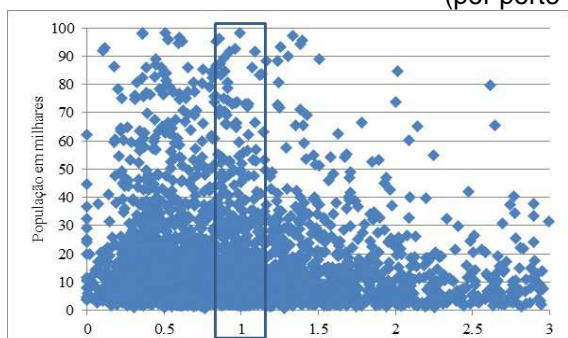
n=296

Despesa empenhada ÷ prevista
Municípios até 2 milhões de habitantes

Gráfico 9 – Dispersão por natureza de despesa corrente em 2012

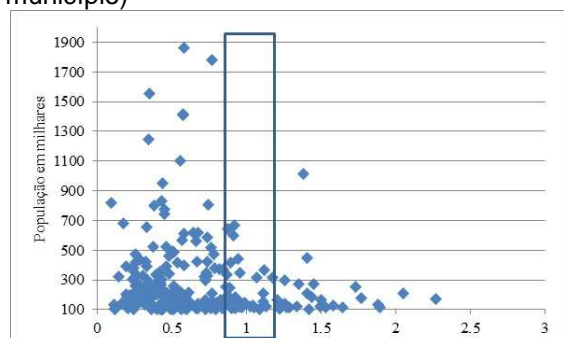
Os gráficos mostram a existência de uma maior dispersão na previsão para as despesas de capital do que para as despesas correntes, sendo que o padrão se repete em todos os exercícios analisados. As despesas de capital representam 10,49% do total empenhado no exercício de 2012. (Gráfico 9 e Gráfico 10).

Despesas de Capital em 2012 (por porte de município)



n=2908

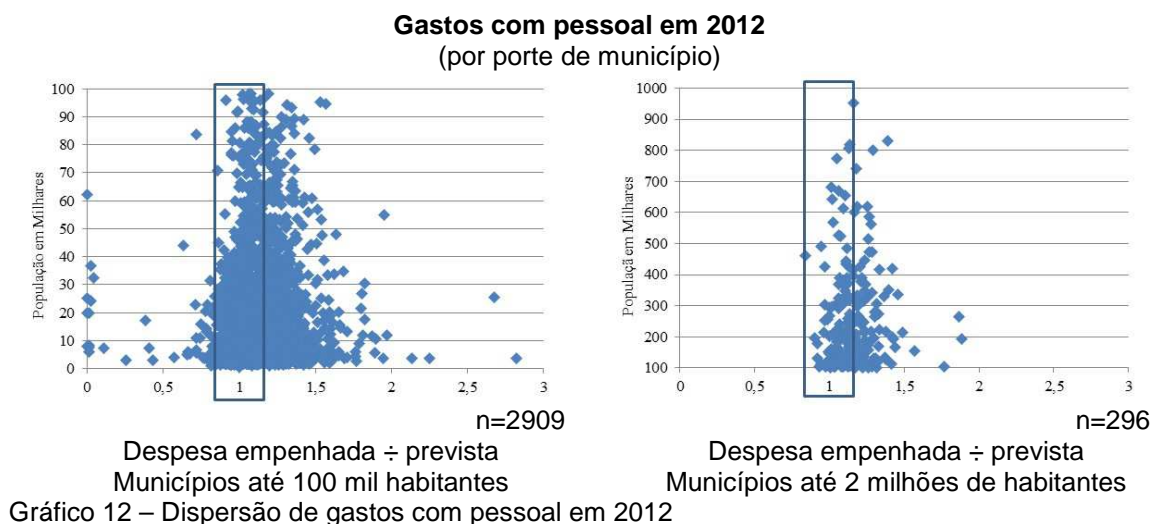
Despesa empenhada ÷ prevista
Municípios até 100 mil habitantes



n=235

Despesa empenhada ÷ prevista
Municípios até 2 milhões de habitantes

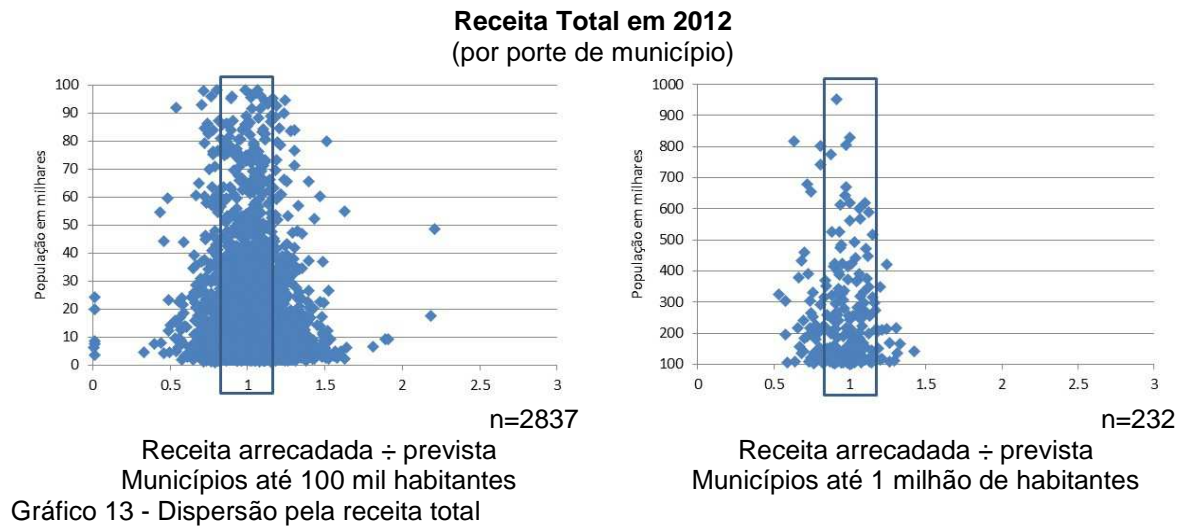
Gráfico 10 – Dispersão por natureza de despesa de capital em 2012



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

Análise da imprecisão das receitas

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

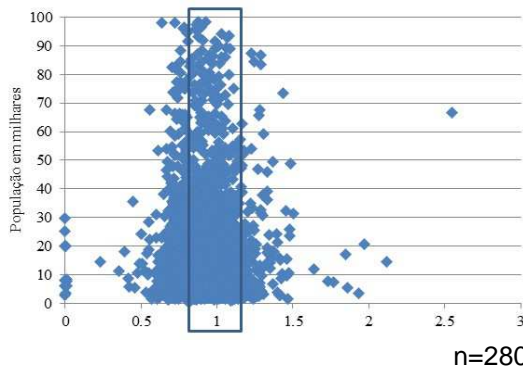


Devido ao atual nível de vinculação existente no orçamento dos municípios e à grande quantidade de receitas existentes, a análise da imprecisão pelo total das receitas não permite boas conclusões, pois pode ocorrer o efeito de compensação na arrecadação entre as receitas: enquanto em uma receita foi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

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

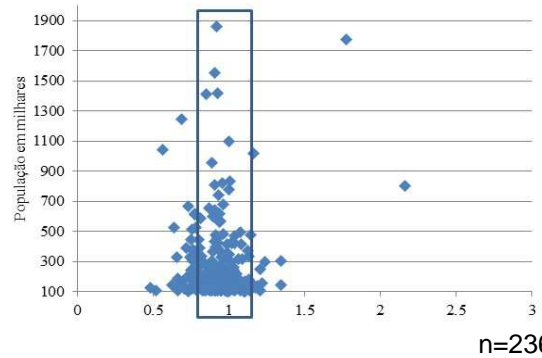
Ao analisar a precisão somente das principais receitas de transferências constitucionais (FPM, ICMS e IPVA), que equivalem a 37,79% do total arrecadado pelos municípios no ano de 2012, verifica-se um grande distanciamento de 1,0 para todas as receitas analisadas. Considerando-se que para essas receitas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

Receita de FPM em 2012
(por porte de município)



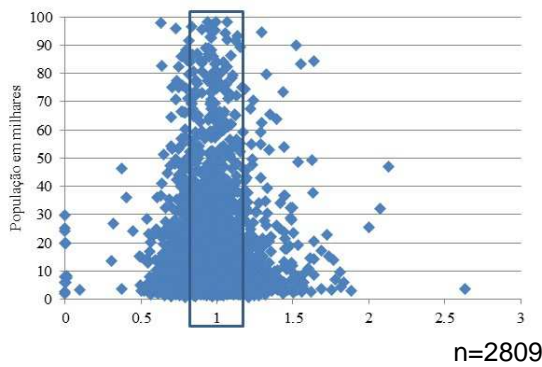
Receita arrecadada ÷ prevista
Municípios até 100 mil habitantes

Gráfico 14 - Dispersão - receita de FPM



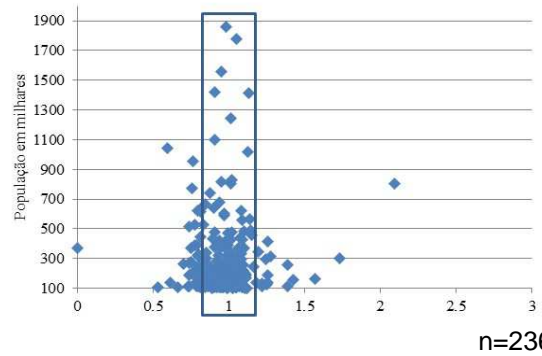
Receita arrecadada ÷ prevista
Municípios até 1 milhão de habitantes

Receita de ICMS em 2012
(por porte de município)



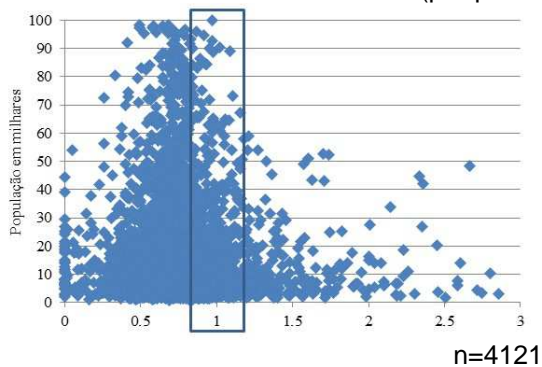
Receita arrecadada ÷ prevista
Municípios até 100 mil habitantes

Gráfico 15 - Dispersão - receita de ICMS



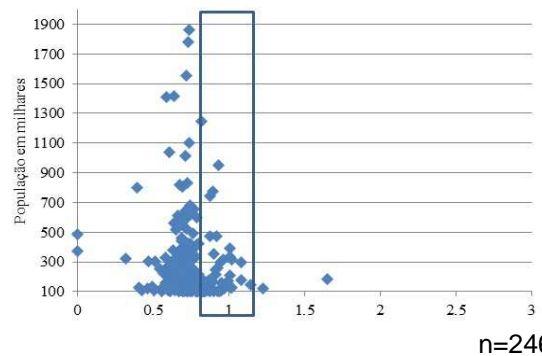
Receita arrecadada ÷ prevista
Municípios até 1 milhão de habitantes

Receita de IPVA em 2012
(por porte de município)



Receita arrecadada ÷ prevista
Municípios até 100 mil habitantes

Gráfico 16 - Dispersão - receita de IPVA



Receita arrecadada ÷ prevista
Municípios até 1 milhão de habitantes

A receita de transferência do FPM só pode ser prevista pela metodologia de série histórica, pois como o FPM é distribuído através de uma participação de 23,5% na receita da União formada pelo Imposto de Renda (IR) e Imposto de Produtos

Industrializados (IPI), e essas receitas estão sujeitas à economia e a variações de políticas econômicas os municípios não é possível outra metodologia de previsão.

Na receita de ICMS os municípios têm direito a 25% da receita arrecadada pelos Estados (Constituição Federal, artigo 158, inciso IV). A arrecadação dessa receita também está sujeita à variação da economia, pois se houver uma maior ou menor movimentação de mercadorias no ano seguinte, o valor será alterado.

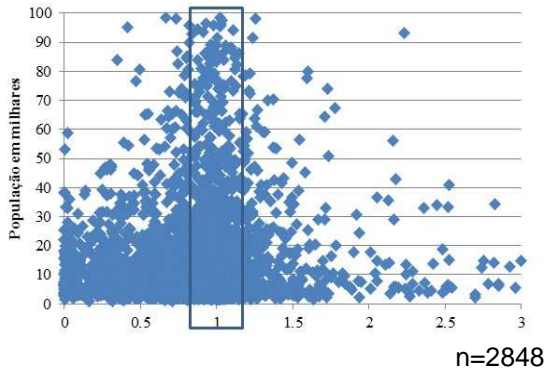
Além dos efeitos econômicos, existem problemas relacionados à existência de informação *ex-ante* para os municípios, pois o ICMS é repartido mediante um cálculo feito pelos Estados que recebe o nome de Índice de Participação dos Municípios. A apuração do índice possui algumas variações entre os Estados, mas para a maioria o cálculo utiliza critérios como população, o valor adicionado, a receita tributária própria, informações sobre a área (cultivada, inundada e protegida) por município. A falta da informação tempestiva do índice divulgada pelos Estados causa distorções nessa previsão, pois resta apenas a série histórica para a projeção.

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

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

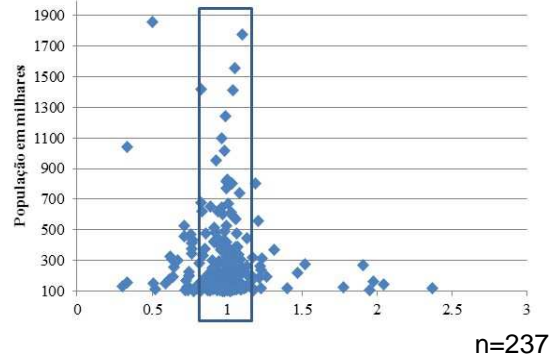
mais acentuada do que as receitas de transferências, resultado que não era esperado.

Receita de IPTU em 2012
(por porte de município)



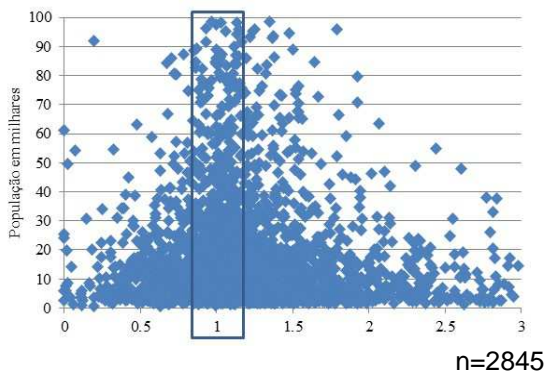
Receita arrecadada ÷ prevista
Municípios até 100 mil habitantes

Gráfico 17 - Dispersão - receita de IPTU



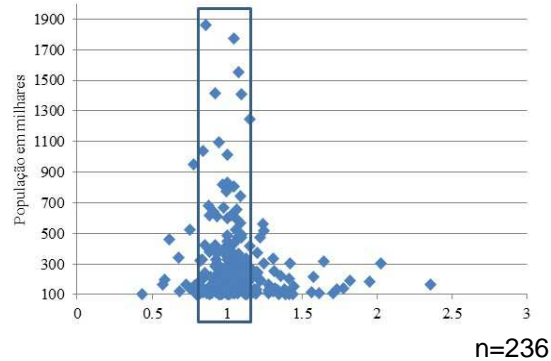
Receita arrecadada ÷ prevista
Municípios até 1 milhão de habitantes

Receita de ISS em 2012
(por porte de município)



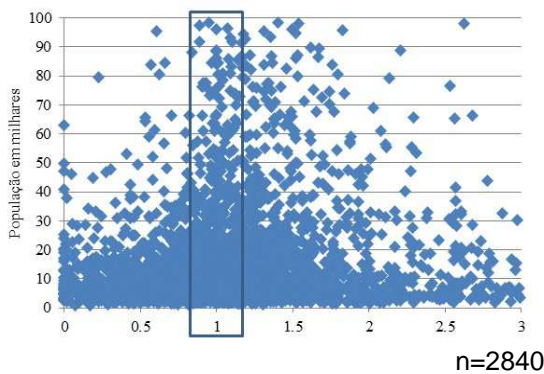
Receita arrecadada ÷ prevista
Municípios até 100 mil habitantes

Gráfico 18 - Dispersão - receita de ISS



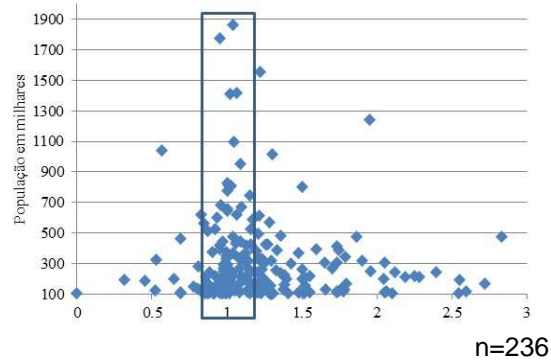
Receita arrecadada ÷ prevista
Municípios até 1 milhão de habitantes

Receita de ITBI em 2012
(por porte de município)



Receita arrecadada ÷ prevista
Municípios até 100 mil habitantes

Gráfico 19 - Dispersão - receita de ITBI



Receita arrecadada ÷ prevista
Municípios até 1 milhão de habitantes

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

Análises dos indicadores fiscais

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

O resultado primário indica se os níveis de gastos orçamentários dos entes federativos são compatíveis com a sua arrecadação, ou seja, se as receitas primárias são capazes de suportar as despesas primárias. Já o resultado nominal representa a diferença entre o saldo da dívida fiscal líquida em 31 de dezembro de determinado ano em relação ao apurado em 31 de dezembro do ano anterior (MDF, 2013).

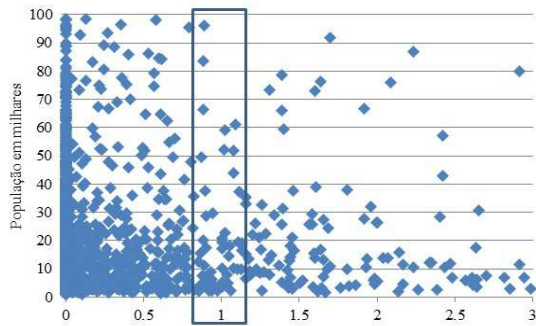
Ou seja, as metas fiscais de cada ente estabelecerão o nível de endividamento máximo que se pode atingir no exercício seguinte. A LRF (art. 9º) prevê ainda que os municípios devem apresentar em audiências públicas quadrimestrais na Câmara Municipal o acompanhamento dos resultados fiscais que foram estabelecidos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

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

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

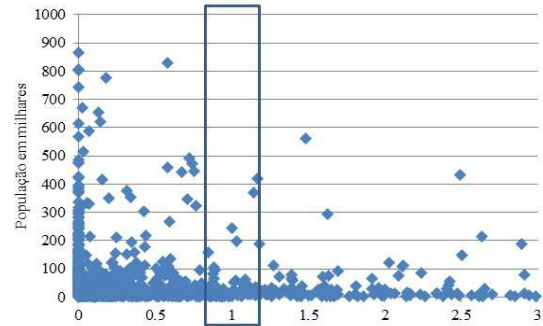
Os resultados mostram uma variação média de 221.325% para o resultado primário e de 109.024% para o resultado nominal, que mostra a grande dificuldade que os municípios possuem na utilização desses indicadores como ferramenta de planejamento.

Resultado Primário em 2012 (por porte de município)



n=3212

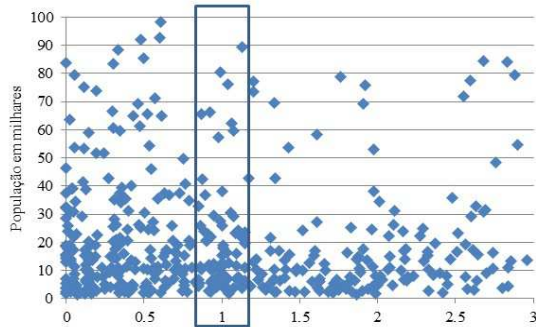
Resultado primário apurado ÷ meta da LDO
Municípios até 100 mil habitantes
Gráfico 20 - Dispersão do resultado primário



n=239

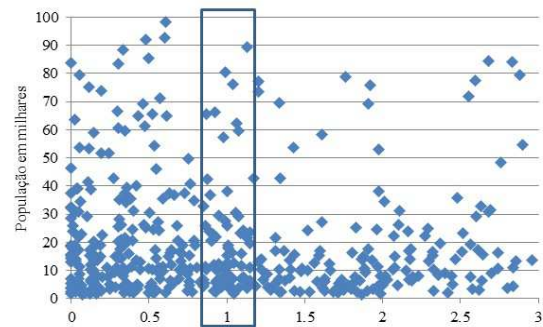
Resultado primário apurado ÷ meta da LDO
Municípios até 1 milhão de habitantes

Resultado Nominal em 2012 (por porte de município)



n=1534

Resultado nominal apurado ÷ meta da LDO
Municípios até 100 mil habitantes
Gráfico 21 - Dispersão do resultado nominal



n=139

Resultado nominal apurado ÷ meta da LDO
Municípios até 1 milhão de habitantes

Imprecisão apurada pela metodologia PEFA framework

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

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

Execução orçamentária acima do orçamento inicial

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

Os resultados mostram que em média os municípios no período de 2007 a 2012 executaram seu orçamento das despesas 13,3% acima do orçamento inicial nos últimos anos, sendo que é possível encontrar municípios com execução orçamentária do orçamento total em relação quase 200% acima do orçamento inicialmente aprovado (Tabela 9).

Através da análise desse indicador, verifica-se a existência de 45 municípios que executaram seu orçamento acima de 50% no exercício de 2012, sendo que dentro desses temos apenas 9 que declararam possuir valores gastos em planejamento no exercício anterior. Os municípios que executaram seu orçamento

acima de 50% estão assim representados: AL (2); AP (3); BA (1); CE (1); GO (2); MG (10); MT (1); PB (3); PR (10); RJ (1); RN (1); RO (1); SC (6) e SP (3).

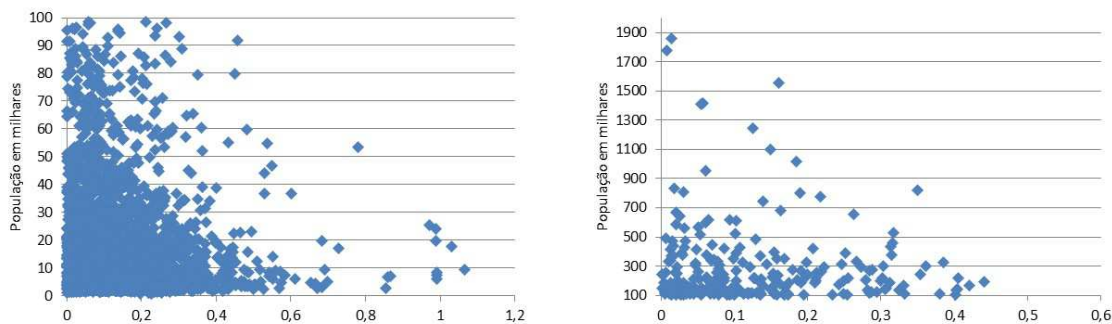
Tabela 9 – Análise do orçamento inicial x aumento autorizado (PI-1)

	2006		2007		2008		2009		2010		2011		2012	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Popul. ≤ 100 mil hab.	3934	94	3827	94	3592	94	3689	93	3476	93	3123	93	2906	92
PI-1 até 5%	1125	29	1142	30	721	20	1130	31	875	25	822	26	708	23
de 5% a 20%	1992	51	1957	51	1739	48	1890	51	1804	52	1656	53	1510	48
de 20% a 40%	717	18	644	17	947	26	596	16	684	2	571	18	590	19
de 40% a 80%	92	2	79	2	173	5	72	2	107	3	71	2	86	3
acima de 80%	8	0	5	0	12	0	1	0	6	0	3	0	12	0
Média de PI-1	12.73		11.99		16.23		11.81		13.56		12.93		13.86	
Mín. PI-1	0.00		0.00		0.00		0.00		0.00		0.00		0.00	
Máx. PI-1	112.67		99.84		125.29		85.23		192.12		128.45		181.96	
Desvio padrão de PI-1	11.54		10.72		13.42		10.43		11.91		10.87		12.56	
Popul. > 100 mil hab.	268	6	265	6	249	6	260	7	255	7	241	7	239	8
PI-1 até 5%	84	31	79	30	58	23	74	28	60	24	61	25	71	30
de 5% a 20%	133	50	145	55	135	54	131	50	141	55	135	56	118	49
de 20% a 40%	43	16	31	12	50	20	50	19	50	20	39	16	44	18
de 40% a 80%	8	3	10	4	5	2	5	2	4	2	6	2	6	3
acima de 80%	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Média de PI-1	11.82		11.34		13.78		12.02		12.88		12.62		12.52	
Mín. PI-1	0.07		0.16		0.07		0.03		0.09		0.04		0.11	
Máx. PI-1	69.48		60.47		112.26		61.76		58.48		64.37		44.03	
Desvio padrão de PI-1	11.16		10.68		12.29		10.35		12.88		10.70		10.58	

A cada ano são apresentadas as porcentagens dos municípios com menos que 100 mil habitantes (e maiores que) que são classificados em cada faixa de variação do PI-1.

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

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



Municípios até 100 mil habitantes

Municípios até 2 milhões de habitantes

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

O PEFA *framework* permite a atribuição de notas para os indicadores. Para essa classificação, um aumento do orçamento total de 5% em apenas um dos últimos três anos recebe a classificação 'A', que seria a melhor pontuação; o aumento de 10% em apenas um dos últimos três anos recebe a classificação 'B', o aumento de 15% em apenas um dos últimos três anos recebe a classificação 'C', e o aumento acima de 15% em dois ou três anos recebe a classificação 'D'. De acordo com essa classificação, 827 municípios foram classificados com a nota 'D' contra apenas 210 municípios com nota 'A' (Tabela 10).

Tabela 10 - Classificação dos Municípios – aumento do orçamento total

População	Amostra	A		B		C		D	
		n	%	n	%	n	%	n	%
Até 100 mil hab	2.409	192	8,0	517	21,5	930	38,6	770	32,0
Acima de 100 mil hab	206	18	8,7	55	26,7	76	36,9	57	27,7
Total	2.615	210	8,0	572	21,9	1006	38,5	827	31,6

Período de análise utilizado: de 2010 a 2012. A amostra é menor que os anos individuais pois *missing values* em um dos anos impede a determinação do índice para os 3 anos.

Ao analisar a média de execução acima do orçamento inicial através desse indicador agrupando-a por regiões do país, observa-se que não existe um padrão de distribuição, sendo observado apenas que a região Norte se destacou negativamente, ao ficar acima da média do Brasil em todos os exercícios (Tabela 11).

Tabela 11 - Média de execução do orçamento acima do orçamento inicial por regiões

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

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

Análise das alterações orçamentárias entre as funções de governo

A análise seguinte da imprecisão procura apresentar a imprecisão da alocação de despesas no orçamento por função de governo. Para os cálculos foi utilizado o modelo de acordo com o indicador PI2 do PEFA *framework*. O indicador

permite medir as alterações realizadas no orçamento entre as funções governamentais, que representam valores executados em políticas públicas diferentes das originalmente aprovadas no orçamento inicial. Ele irá variar de 0% (precisão máxima no orçamento) até o limite da imprecisão.

Pelos cálculos realizados, verifica-se que em média os municípios alteraram aos valores previstos nas funções de governo em 23,5% no ano de 2012, sendo que essa proporção de alteração se mantém para todos os anos (Tabela 12).

Tabela 12 – Análise da imprecisão por função de governo

	2006		2007		2008		2009		2010		2011		2012	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Popul. ≤ 100 mil hab.	3934	94	3829	94	3591	93	3689	93	3478	93	3123	93	2908	92
PI-1 até 5%	9	0	16	0	4	0	6	0	1	0	8	0	4	0
de 5% a 20%	1494	38	1798	47	1429	40	1661	45	1338	38	1467	47	1409	48
de 20% a 40%	2018	51	1715	45	1855	52	1730	47	1823	52	1387	44	1280	44
de 40% a 80%	386	10	275	7	276	8	276	7	298	9	239	8	196	7
acima de 80%	27	1	25	1	27	1	16	0	18	1	22	1	19	1
Média de PI-2	25.65		23.5		24.9		23.64		25.13		23.74		23.59	
Mín. PI-2	0.00		0		1.1		1.98		4.84		0.00		0.00	
Máx.PI-2	15.44		200.0		200.0		200.00		197.52		198.54		196.93	
Desvio padrão de PI-2	200.00		14.9		14.3		13.25		13.23		14.75		15.30	
Popul. > 100 mil hab.	268	6	265	6	251	7	260	7	257	7	242	7	240	8
PI-1 até 20%	1	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0
de 5% a 20%	136	51	145	55	121	48	118	45	116	45	124	51	120	50
de 20% a 40%	105	39	95	36	100	40	121	47	113	44	90	37	97	40
de 40% a 80%	24	9	23	9	28	11	19	7	24	9	28	12	21	9
acima de 80%	2	1	1	0	2	1	2	1	3	1	0	0	1	0
Média de PI-2	22.3		21.8		24.6		23.8		24.5		23.4		22.8	
Mín. PI-2	4.1		4		6.0		6.3		4.1		5.03		3.51	
Máx.PI-2	103.0		180.2		183.9		171.7		111.4		79.4		108.5	
Desvio padrão de PI-2	13.0		15.0		17.0		15.41		14.8		13.7		12.9	

A cada ano são apresentadas as porcentagens dos municípios com menos que 100 mil habitantes (e maiores que) que são classificados em cada faixa de variação do PI-2.

Verifica-se no ano de 2012 a existência de 20 municípios que alteraram o orçamento entre as funções de governo em mais de 80% da previsão inicial, o que demonstra que para esses casos menos de 20% do orçamento foi aplicado na destinação originalmente aprovada pelo Legislativo (Tabela 13).

Tabela 13 - Municípios com maior alteração no orçamento entre as funções de governo

MUNICÍPIO	Popul.	Orçado 2012 R\$ mil	Empenhado 2012 R\$ mil	Gasto em planej. exerc. anterior	%
Cícero Dantas /BA	32.470	33.860	41.544	268	168
Virgem da Lapa/MG	13.611	31.634	18.870	-	81
Guaporé/RS	23.230	49.200	48.592	215	197
Fátima/BA	17.555	24.865	28.501	-	170
laçu/BA	25.319	44.434	42.318	-	192
Pinhalão/PR	6.215	9.110	25.685	-	96
Arambaré/RS	3.660	12.640	39.360	42	132
São Geraldo do Baixo /MG	3.580	10.743	10.019	-	123
Jardim do Serido/RN	12.124	31.850	17.407	-	91

Continua

MUNICÍPIO	Popul.	Orçado 2012 R\$ mil	Empenhado 2012 R\$ mil	Continuação	
				Gasto em planej. exerc. anterior	%
Amarante do Maranhão /MA	38.953	128.337	48.355	-	193
Espera Feliz /MG	23.208	28.426	31.357	-	166
Pilar/AL	33.623	97.912	80.322	-	177
Uruana/GO	13.810	37.161	24.210	-	184
Paulo Jacinto /AL	7.412	38.422	16.017	-	82
Assis/SP	96.336	184.425	180.949	-	177
Barro Alto /BA	13.914	29.656	23.960	-	180
Iguaba Grande /RJ	24.079	5.830.000	62.449	-	158
Juramento/MG	4.146	15.322	7.733	-	110
Paraíba do Sul /RJ	41.639	11.192	76.791	-	181
Taubaté/SP	283.899	175.376	714.529	-	108

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

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

Ao se aplicar a classificação do PEFA *framework* para os municípios brasileiros para o período de 2010 a 2012, são encontrados 10 municípios com nota 'D' contra nenhum município com nota 'A' (Tabela 14). A maior parte dos municípios encontra-se classificada com a nota 'C'. Isso demonstra o quanto os municípios alteram as políticas públicas inicialmente planejadas entre as funções de governo. (Tabela 14).

Tabela 14 - Classificação dos Municípios conforme alterações entre as funções

População	Amostra n	A		B		C		D	
		n	%	n	%	n	%	n	%
Até 100 mil hab	2.500	0	0,0	28	1,1	2.462	98,5	10	0,4
Acima de 100 mil hab	214	0	0,0	7	3,3	207	96,7	0	0,0
Total	2.714	0	0,0	35	1,3	2.669	98,3	10	0,4

Período de análise utilizado: de 2010 a 2012. A amostra é menor que os anos individuais pois *missing values* em um dos anos impede a determinação do índice para os 3 anos.

Ao analisar a média de aumento do orçamento através desse indicador agrupando-o por regiões, observa-se que as regiões sul e sudeste se destacam positivamente entre as demais, tendo ficado abaixo da média nacional em todos os exercícios analisados (Tabela 15).

Tabela 15 - Média das alterações entre as funções por regiões

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

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

Análises das estimativas da receita

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

O PEFA *framework* utiliza as “*receitas internas*” para a análise das receitas. Esse indicador foi desenvolvido utilizando as principais receitas dos municípios: IPTU, ISS, IPVA, FPM e ICMS. O máximo de precisão orçamentária nesse indicador será alcançado quando ele tiver estiver próximo a 100% entre o valor arrecadado e o valor previsto. Os resultados mostram que em média os municípios arrecadaram 108.4% do valor previsto, porém observa-se a existência de municípios que arrecadaram abaixo de 40% e acima de 700% do valor previsto, o que demonstra uma grande imprecisão orçamentária nas principais receitas. (Tabela 16).

Tabela 16 - Indicador de análise da precisão das principais receitas

	2006		2007		2008		2009		2010		2011		2012	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Popul. ≤ 100 mil hab.	2891	93	2840	93	2721	93	2377	93	2520	93	2284	92	2634	92
até 90%	190	7	175	6	90	3	694	29	379	15	139	6	1054	40
de 90% a 110%	1.698	59	1.713	60	931	34	1.409	59	1.723	68	1.277	56	1.322	50
de 110% a 120%	556	19	583	21	823	30	168	7	281	11	543	24	141	5
Acima de 120%	447	15	369	13	877	32	106	4	137	5	325	14	117	4
Média	112.6		110.7		118.6		100.2		103.4		110.8		93.4	
Mín.	33.6		38.2		34.3		0.0		0.0		31.6		43.9	
Máx.	768.1		773.5		707.2		775.1		747.0		772.5		434.0	
Desvio padrão	53.1		44.2		41.8		44.3		37.1		37.6		17.5	
Popul. > 100 mil hab.	213	7	213	7	207	7	183	7	202	7	191	8	227	8
PI-3 até 20%	12	6	12	5	7	3	28	11	16	6	4	2	70	26
de 5% a 20%	152	71	158	60	112	42	134	51	138	52	127	48	143	54
de 20% a 40%	30	14	27	10	54	20	13	5	31	12	44	17	10	4
de 40% a 80%	19	9	16	6	34	13	8	3	17	6	16	6	4	2
Média	104.9		107.4		110.2		101.6		106.1		106.6		95.1	
Mín.	70.5		82.5		82.0		52.5		66.1		76.1		41.1	
Máx.	172.2		509.0		206.3		476.0		373.7		161.5		167.1	
Desvio padrão	13.8		30.5		13.7		28.7		23.1		11.1		11.8	

A cada ano são apresentadas as porcentagens dos municípios com menos que 100 mil habitantes (e maiores que) que são classificados em cada faixa de variação do PI-3.

Analisando os municípios que tiveram a precisão mais baixa para o exercício de 2012, podem ser encontrados 18 casos, com apenas 6 que declararam gastos em planejamento no exercício anterior (Tabela 17).

Tabela 17 - Municípios com maior imprecisão nas principais receitas

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

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

Ao classificar os municípios de acordo com a metodologia PEFA, para o período de 2010 a 2012, 580 municípios foram classificados com nota 'D' que equivalem a 10,4% do total contra 564 municípios com nota 'A', que equivalem a 10,1% do total (Tabela 18).

Tabela 18 - Classificação dos municípios de acordo com a Receita

População	Amostra	A		B		C		D	
		n	%	n	%	n	%	n	%
Até 100 mil hab	1.768	421	23,8	581	32,9	277	15,7	489	27,7
Acima de 100 mil hab	165	57	34,5	61	37,0	26	15,8	21	12,7
Total	1.933	478	24,7	642	33,2	303	15,7	510	26,4

Período de análise utilizado: de 2010 a 2012. A amostra é menor que os anos individuais pois *missing values* em um dos anos impede a determinação do índice para os 3 anos.

Ao analisar esse indicador agrupando-o por regiões, observa-se que a região sul se destaca entre as demais, tendo ficado abaixo da média nacional em todos os exercícios analisados (Tabela 19).

Tabela 19 – Arrecadação das principais receitas por região

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

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

Análise do atraso no pagamento das despesas

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

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

Os cálculos apresentam uma média de 8,4% com o máximo de 139,8% para o exercício de 2012 (Tabela 20).

Tabela 20 – Monitoramento do passivo de curto prazo

	2007	2008	2009	2010	2011	2012
N	5294	5048	5436	5210.1	4811	4586
Até 100.000 hab	5011	4774	5154	4938	4553	4320
até 5%	2.235	3.477	2.280	1.727	1.640	1.863
de 5% a 10%	1.462	818	1.617	1.523	1.404	1.330
de 10% a 19%	997	354	978	1,274	1.098	821
Acima de 19%	317	125	279	414	411	306
Acima de 100.000 hab	283	274	282	272.09	258	266
até 5%	35	165	45	45	32	73
de 5% a 10%	108	66	104	92	84	91
de 10% a 19%	99	31	100	99	109	77
Acima de 19%	41	12	33	36	33	25
Média	7.9%	4.3%	7.6%	9.0%	9.2%	8.0%
Mín	0.0%	0.0%	0%	0.0%	0.0%	0.0%
Máx	185.8%	160.8%	251.9%	134.0%	207.1%	139.8%
DP	8.6%	6.9%	8.0%	8.1%	9.0%	8.4%

Esse indicador mostra que o orçamento de determinado exercício é elaborado levando-se em consideração as receitas que serão arrecadadas e as despesas que serão executadas, sem considerar a existência de passivos anteriores a serem quitados.

Amostra utilizada na regressão logística

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

Em média os testes de regressão resultaram em 2.463 casos observados, sendo que o número de casos variou devido aos dados disponíveis. No total as regressões testaram 3.184 casos.

Os municípios que foram considerados na regressão representam 73% dos habitantes e 85% do PIB dos municípios. Pela estatística descritiva da comparação efetuada entre a amostra e a população, verifica-se que a média dos habitantes da amostra analisada é superior à média nacional, mas o PIB da amostra é representativo do PIB nacional (Tabela 21).

Tabela 21 – Amostra x população

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

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

5 VARIÁVEIS

Os gráficos de dispersão apresentados no tópico anterior permitiram constatar que o nível de imprecisão tem se mantido praticamente o mesmo nos municípios no período de 2006 a 2012. Para investigar os fatores que estariam associados com a imprecisão orçamentária, a pesquisa efetuou a análise apenas do último exercício (2012), com a utilização de uma **regressão logística**, onde as variáveis dependentes utilizadas na regressão referem-se aos sete diferentes indicadores criados para mensurar a imprecisão orçamentária (Tabela 22).

Tabela 22 – Metodologia de cálculo das variáveis dependentes

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

As estatísticas descritivas das variáveis independentes utilizadas estão dispostas na Tabela 23 seguir:

Tabela 23 – Estatística descritiva das variáveis independentes

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

As **variáveis independentes** utilizadas na regressão foram separadas em cinco dimensões: **(i) controle**, que analisa a associação dos controles da administração pública com a imprecisão: controle externo, interno, social e legislativo; **(ii) Capacidade de planejamento**, que analisa a estrutura do município em se planejar, utilizando como *proxy* se o município adota ações de capacitação de seus servidores, e também se o mesmo possui setor de controle interno criado; analisa através de uma *proxy* o quanto os servidores do município estão atualizados com as inovações na contabilidade pública; **(iii) Metodologia de elaboração do orçamento**, que analisa o quanto do orçamento atual foi elaborado utilizando-se o incrementalismo em relação ao ano anterior, verificando o incrementalismo de

pessoal e das despesas de custeio; **(iv) Estratégias**, para permitir testar as estratégias propostas na pesquisa em relação à precisão do orçamento; **(v) Variáveis de controle**, para permitir isolar outros fatores que possam estar influenciando a precisão no orçamento.

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

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

Estratégia 1 - Estimação a menor de pessoal

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

É possível identificar a existência desse tipo de estratégia no orçamento verificando a existência de valores insuficientes para os gastos com pessoal no orçamento. Como esse tipo de gasto é obrigatório e tem uma tendência a ser

incremental, ele tende a se manter no mesmo nível do ano anterior e aumentar nos anos seguintes. Assim, não faz sentido que um município possa diminuir drasticamente o seu valor previsto para o ano seguinte. Ao prever a menor o valor de pessoal para o exercício seguinte, são autorizados gastos superiores ao valor suportado pelo município, pois a diferença de valores é alocada para outros gastos.

Para testar a existência dessa estratégia foi criada a variável **Estratégia 1**, que foi construída com o seguinte cálculo: (valor empenhado em 2011 ÷ valor previsto em 2012) - 1. Se o resultado apurado for negativo, o valor da previsão das despesas de pessoal no exercício seguinte foi menor do que o valor executado no ano anterior, que pode caracterizar a adoção dessa estratégia. O resultado desse cálculo pode ser verificado no Gráfico 23.

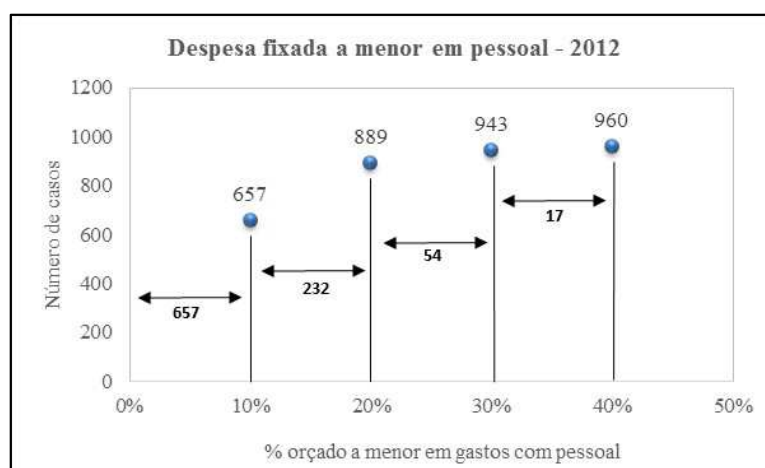


Gráfico 23 – Estratégia de alocação a menor no orçamento
% orçado a menor: é o percentual de gasto com pessoal orçado em 2012 a menor em relação ao valor empenhado em 2011.

Estratégia 2 - Subestimação de receita

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

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

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

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

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

Analisando-se as principais receitas do orçamento, compostas pelos dois principais impostos e pelas transferências constitucionais, verifica-se que obter excesso de arrecadação de forma *persistente* é uma prática comum em municípios: 62 municípios alcançaram excesso de arrecadação acima de 15% em pelo menos 5 dos 7 últimos exercícios analisados (Tabela 24).

Tabela 24 - Exercícios com excesso de arrecadação acima de 15%

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

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

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

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

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

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

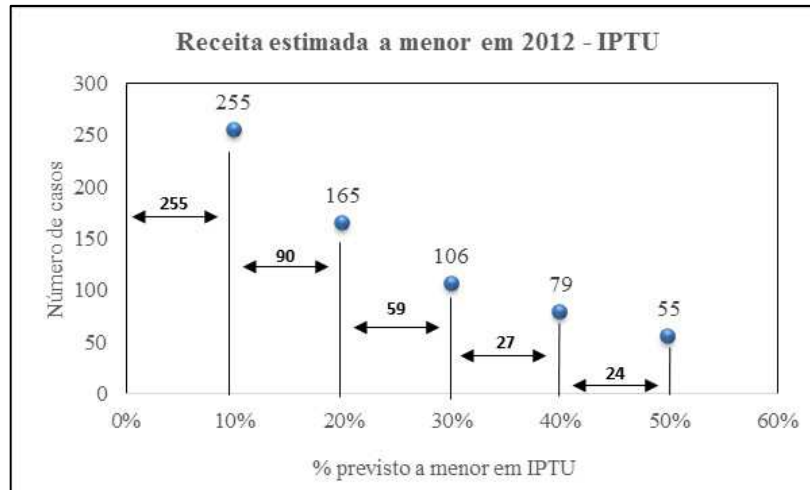


Gráfico 24 - Estratégia de previsão de receitas a menor no orçamento

% previsto a menor em IPTU: é o percentual previsto na receita de IPTU em 2012 relativo ao valor arrecadado nessa mesma receita em 2011.

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

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

Estratégia 3 - Superestimação de receita

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

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

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

Analisando-se as principais receitas próprias e de transferências no período de 2006 a 2012, verifica-se a existência dessa inconsistência no orçamento dos municípios brasileiros em diversos municípios: 68 efetuaram orçamentos superestimados nesse período (Tabela 25).

Tabela 25 – Exercícios com insuficiência de arrecadação abaixo de 92%

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

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

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

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

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

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

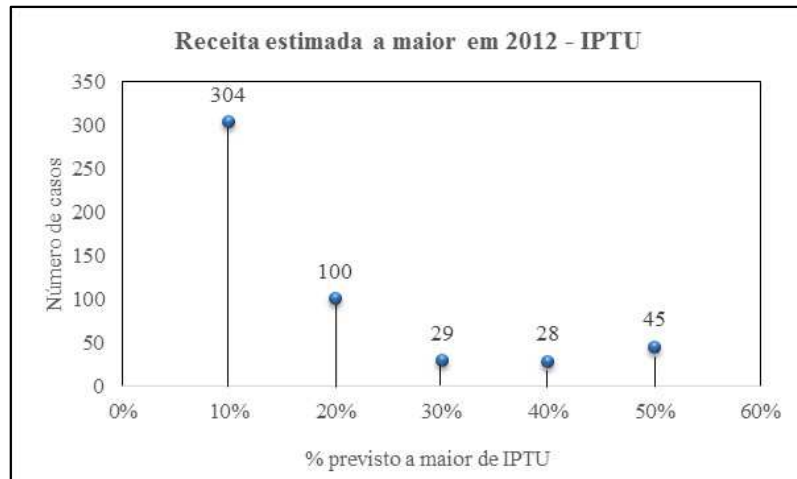


Gráfico 25 - Estratégia de previsão de receitas a maior no orçamento
% previsto a maior de IPTU: apresenta o número de casos em que o valor previsto de IPTU para 2012 é superior ao IPTU arrecadado em 2011.

6 TESTES E RESULTADOS

Para responder o problema de pesquisa, cujo objetivo é analisar o grau de imprecisão da estimação do orçamento público dos municípios brasileiros, sugerindo fatores associados à imprecisão, foram desenvolvidos sete modelos de regressão logística, contemplando a análise tanto da imprecisão na receita quanto na despesa, cujos resultados estão apresentados na Tabela 26 a seguir.

Tabela 26 - Resultados da regressão logística

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

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

Todos os modelos apresentaram significância estatística (p-valor de 0,000). A média de classificação correta alcançada pela regressão logística foi de 71,61%, o

que mostra ter sido alcançado um bom modelo. Pelos testes efetuados nos modelos os resultados foram satisfatórios (Tabela 27).

Tabela 27 – Testes da regressão

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

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

Análise dos resultados apurados

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

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

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

Dessa maneira, em municípios onde o Prefeito possui a maioria do Legislativo, a expectativa é que haja um menor controle legislativo sobre o orçamento, pois a maioria dos vereadores formada pela base do governo não tem incentivos para realizar o acompanhamento dos gastos públicos ou para possuir uma participação efetiva na elaboração do orçamento com a proposição de emendas. Como a cobrança é menor, não há incentivos para que o Executivo busque a precisão no orçamento.

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

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

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

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

O resultado encontrado está de acordo com as fiscalizações efetuadas pelos Tribunais de Contas, que não tem concentrado esforços em efetuar o acompanhamento do orçamento que fora planejado inicialmente: eles têm atuado mais no controle e acompanhamento dos limites legais, que é auditado através da análise da execução orçamentária (*ex-post*). Ou seja, a auditoria dos Tribunais tem focado na execução, e não no orçamento inicial ou na comparação entre eles, gerando assim poucos incentivos para o Prefeito em buscar a precisão.

Isso pode ser observado nos dados das reprovações das contas dos municípios fiscalizados pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo no período de 2002 a 2009, que mostram que esse não tem sido um dos motivos de reprovação de contas nos municípios (Tabela 28).

Tabela 28 – Motivos de reprovação de contas e apontamentos pelo TCE-SP

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Municípios com pareceres desfavoráveis (%):	12,11	18,32	32,61	48,14	27,80	33,70	39,75	33,85	11,96
Motivos mais recorrentes (%):									
Limites constitucionais (saúde, educação)	44,06	33,64	18,09	24,31	22,00	23,33	34,89	31,61	42,96
Regras fiscais (endividamento, pessoal)	26,57	21,82	40,70	39,01	15,43	13,90	13,06	25,32	25,19
Inadimplência Previdenciária	12,59	14,09	13,39	14,15	30,57	37,47	31,72	19,41	5,19
Outras irregularidades	16,78	30,45	27,83	22,53	32,00	25,31	20,34	23,66	26,67

Nota. Fonte: Tribunal de Contas do Estado de São Paulo

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

Mesmo não tendo sido encontrado resultado significativo na regressão, a análise da imprecisão por meio do teste de média entre os grupos *municípios informatizados* e *municípios não informatizados* permite concluir que há diferença significativa entre as médias dos grupos para os seguintes indicadores de imprecisão: receita total, receita de IPTU, despesa total e despesa por função, mas não há diferença para a análise da imprecisão da receita de ISS, despesa de pessoal e despesa corrente (Tabela 29).

Tabela 29 – Imprecisão x informatização dos Tribunais de Contas

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

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

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

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

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

Não era esperado encontrar uma relação entre o controle social e a imprecisão nas despesas correntes, pois em um município com população com maior nível de escolaridade, o Prefeito pode se ver obrigado a atender um maior número de pedidos de serviços públicos feitos pela população (como pedidos de medicamentos, tapa-buracos, serviços de limpeza ou de reparos em áreas ou prédio públicos, por exemplo), tendo que alterar o orçamento inicial para conseguir acomodar as mudanças nos gastos durante a execução.

O controle social foi analisado utilizando-se como *proxy* o percentual da população no município com o ensino fundamental completo: espera-se que quanto

maior o nível de escolaridade da população, melhor será o acompanhamento das finanças públicas que tem sido amplamente divulgados obrigatoriamente pelos órgãos públicos.

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

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

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

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

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

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

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

Prefeito, e subordinado hierarquicamente à Secretaria da Fazenda, não tendo autonomia para exigir a elaboração de um orçamento que sirva como ferramenta de controle dos gastos.

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

A análise da *metodologia de elaboração do orçamento* através da utilização de *orçamento incremental* foi encontrada na imprecisão da despesa total: quanto maior o incrementalismo adotado nas despesas de pessoal na elaboração do orçamento, maior a imprecisão da despesa total apurada. A adoção de incrementalismo nas despesas de custeio, por sua vez, atuou positivamente na imprecisão da receita total e das despesas correntes. O resultado encontrado pode supor que os municípios estejam prevendo a maior suas receitas para acomodar maiores gastos no orçamento de custeio.

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

A *imprecisão do resultado primário* foi incluída no modelo para ponderar a imprecisão total, que tem impactos fiscais e que pode aproximar o quanto a

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

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

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

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

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

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

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

Mesmo que a Constituição tenha inserido mecanismos de planejamento no Brasil, com a criação dos instrumentos de PPA e LDO ligados ao orçamento (LOA),

a cultura orçamentária que existe no Brasil ainda é muito forte, e está relacionada apenas aos *inputs*, e não aos *outputs*.

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

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

Os resultados mostraram que o controle externo exercido pelos Tribunais de Contas não exerce influência sobre a imprecisão no orçamento. De outro lado, testes de média mostraram que municípios de Estados cujo Tribunal de Contas informatizou a coleta de dados de planejamento possuem uma menor imprecisão.

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

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

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

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

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

Observa-se que a falta de planejamento dos municípios em pontos importantes como o planejamento fiscal, o pagamento de dívidas e a previsão de

novos investimentos. Isso pode ser uma das causas do aumento do endividamento dos municípios, pois como não existe foco na importância do processo de elaboração do orçamento, são autorizados gastos acima da sua capacidade de arrecadação.

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

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

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

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

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

REFERÊNCIAS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

SANTOS, F. Partidos e Comissões no Presidencialismo de Coalizão. *Revista de Ciências Sociais*, Rio de Janeiro, v. 45, nº 2, p. 237-264, 2002.

SCARPIN, J.E.; SLOMSKI, V. A precisão das receitas orçamentárias antes e após a Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista Universo Contábil*, v.1, nº 2, p. 23-39, 2005.

SENADO FEDERAL. Princípios Orçamentários. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/cidadao/entenda/cursopo/principios.html>>, acesso em 02 dez 2013. 2004.

SILVA, A.C.; CARVALHO, L.O.; MEDEIROS, O.L. Dívida Pública: a experiência brasileira. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional: Banco Mundial, 2009.

SISTN. Sistema de Coleta de Dados Contábeis dos Entes da Federação. Questionário aplicado aos municípios no Balanço Anual de 2011.

SLOMSKI, V. Controladoria e Governança na Gestão Pública. São Paulo: Ed. Atlas, 2007.

TCE-SP. Manuais de Elaboração do Planejamento - 2005. Disponível em: <<http://www4.tce.sp.gov.br/content/pe%C3%A7-de-planejamento>>. Acesso em jul. 2013. 2005.

TSE. Tribunal Superior Eleitoral. Partidos Políticos registrados no TSE. Disponível em: < <http://www.tse.jus.br/partidos/partidos-politicos>>. Acesso em janeiro, 2014.

TATAGIBA, L. Conselhos Gestores de Políticas Públicas e democracia participativa: aprofundando o debate. *Rev. Sociol. Polít.*, Curitiba, v. 25, p. 209-213, 2005.

ZIMMERMAN, J. L., Budget Uncertainty and the Allocation Decision in a Non profit Organization, *Journal of Accountfng Research*, v.14, p. 301-319, 1976.