

ANÁLISE DA ACURÁCIA ORÇAMENTÁRIA EM MUNICÍPIOS DE MINAS GERAIS

Anderson de Oliveira Reis¹
Dener Luiz Moreira²
Antônio Augusto Brion Cardoso³

RESUMO

O orçamento público brasileiro sofreu mutações em sua estrutura normativa ao longo do tempo. A Constituição Federal de 1988 deu os atuais parâmetros para as diretrizes orçamentárias com a exigência da LOA, LDO e do PPA à Administração Pública até então regidas somente pela Lei nº 4.320/64. Apesar de bem determinado nos instrumentos normativos, na prática ainda observa-se variações na acurácia orçamentária em diferentes municípios. O presente estudo objetivou averiguar a acurácia orçamentária na execução do orçamento público em municípios mineiros. O estudo foi realizado com 69 municípios do estado de Minas Gerais, tendo por base os dados referentes aos exercícios 2013/2014. A análise da acurácia orçamentária dos municípios deu-se por meio do agrupamento dos municípios em dois *clusters* conforme a semelhança na realização da receita, empenho das despesas e parcela dos restos a pagar total em cada ano. Há indícios tanto de que os municípios mineiros de médio e grande porte utilizaram a LOA como instrumento de gestão quanto a trataram como mero mecanismo obrigatório de governança nos anos de análise. Foi possível identificar ainda que, em média, 10% da despesa empenhada constituem parcela de restos a pagar para o próximo exercício. O estudo apresenta uma contribuição empírica sobre a forma de utilização do orçamento público pelos municípios, considerados os entes federativos com menor capacidade técnica e financeira.

Palavras chave: Orçamento público; Instrumento de gestão; Acurácia Orçamentária.

¹ Doutor em Administração com concentração em Administração Pública PPG/ADM - UFV

² Graduando em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Juiz de Fora.

³ Doutor em Administração pela Universidade Federal do Espírito Santo (UFES)

ANALYSIS OF BUDGETARY ACCURACY IN MINAS GERAIS MUNICIPALITIES

ABSTRACT

The Brazilian public budget has undergone changes in its normative structure over time. The Federal Constitution of 1988 determined the current parameters for the budget guidelines with the LOA, LDO and PPA requirements for Public Administration until then governed only by Law n°. 4,320 / 64. Although well established in the normative instruments, in practice there are still variations in the budget accuracy in different municipalities. This study aims to verify the budgetary accuracy in the execution of the public budget in Minas Gerais municipalities. The study was conducted with 69 municipalities in the state of Minas Gerais, based on the data for the years 2013/2014. The analysis of the budget accuracy of the municipalities was made by grouping the municipalities into two clusters according to the similarity in the revenue realization, expenditure commitment and the portion of the unpaid commitments in each year. There are indications that the medium and large municipalities of Minas Gerais have used LOA as a management tool as they have been treated as a mere mandatory governance mechanism in the years of analysis. It was also possible to identify that, on average, 10% of the committed expenditure constitutes a portion of unpaid commitments for the next fiscal year. The study presents an empirical contribution on the use of the public budget by the municipalities, considered federal entities with less technical and financial capacity.

KeyWords: Public budget. Management instrument. Budgetary accuracy.

1 INTRODUÇÃO

O planejamento no âmbito do setor público é uma ferramenta que busca estabelecer um conjunto de ações para o alcance dos objetivos e para o domínio das imprevisões causadas pelas incertezas inerentes do processo de gestão pública. De forma geral, o processo de planejamento engloba a formulação de planos de longo e médio prazo que são materializados sob a forma do orçamento anual, no curto prazo.

Diversos estudos se debruçam sobre a questão do planejamento, buscando a construção de uma lógica a ser seguida e que seja aplicável a diferentes realidades. Key (1940) já questionava a falta da existência de uma teoria orçamentária que ajudasse a determinar a forma mais eficiente de alocação de despesas nas diferentes finalidades para se obter maior retorno. Já Waterston (1972) explica que a forma de planejamento tradicional, a mais utilizada no setor público, apresenta resultados insatisfatórios, principalmente por não satisfazer as necessidades sociais.

A adoção da New Public Management (NPM), que apresenta como principal enfoque a adaptação e a transferência dos conhecimentos gerenciais utilizados no setor privado para o setor público, propondo a redução do tamanho da máquina administrativa, o aumento de sua eficiência e o desenvolvimento de mecanismos voltados à responsabilização dos atores políticos (Peci; Pieranti e Rodrigues, 2008) trouxe uma nova abordagem ao processo de planejamento e orçamento.

O atual processo de planejamento e orçamento no Brasil foi instituído pela Constituição Federal de 1988, que estabeleceu que todos os entes federativos devem elaborar o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual. O processo

orçamentário prevê a integração entre essas três ferramentas de planejamento e deve ser avaliado e controlado de maneira permanente, inclusive pela sociedade.

Apesar de bem estabelecido na Constituição de 1988, observa-se que na prática o processo orçamentário nem sempre funciona como deveria. O atual cenário brasileiro do processo orçamentário é caracterizado pelo descrédito, culminado pela superestimação da execução quando comparada à elaboração (REZENDE; CUNHA, 2014)

Azevedo (2016) explica que desde a instituição do processo orçamentário pela constituição de 1988 observa-se a implementação de reformas gerenciais no orçamento público, sobrepostas a lei orçamentária de 1964, que buscam a discussão do orçamento enquanto instrumento de controle fiscal. Além disso, o orçamento deve ser voltado a produtos e resultados como forma de acompanhar a efetividade de políticas públicas (AZEVEDO, 2016; REZENDE e CUNHA, 2014).

Apesar das constantes reformas observa-se que ainda é comum uma baixa acurácia na execução do orçamento público, principalmente em níveis subnacionais, ou seja, uma dissonância entre o aquilo que é planejado e o que é de fato executado, como demonstrado no estudo de Aquino e Azevedo (2015) ao analisarem o irrealismo orçamentário nos municípios brasileiros.

As reformas introduzidas por agências internacionais são implantadas normalmente por meio de modelo Top-Dow utilizando a regulamentação para a implementação. Dentre os contextos que são desconsiderados destaca-se as instituições informais, as práticas e convenções, usadas nas diversas organizações públicas do país, sobretudo nos governos subnacionais (AZEVEDO, 2016).

Reformas que tentam estabelecer um padrão a ser seguido pelos diferentes tipos de países em seus governos nacionais e subnacionais recebem críticas, pois normalmente desconsideram o contexto local e estabelecem um programa padronizado de reforma que em geral não produz os resultados esperados (CAIDEN, 1980; ANDREWS, 2011).

Azevedo (2016) e Caiden (1980) sugerem que a adoção de boas práticas de orçamentação nos entes públicos deve considerar a presença ou a ausência de condições institucionais. As práticas de gestão encontradas em uma organização, por vezes, são resultados de um processo contínuo de evolução de diferentes lógicas institucionais.

Observa-se que nas instituições públicas brasileiras em termos de práticas de planejamento e orçamento a lógica institucional dominante foi estabelecida pela lei federal 4.320/64 que tem como características principais o excesso no detalhamento das informações e a baixa flexibilidade para mudanças (AZEVEDO, 2016).

Diante do fato que o orçamento público serve de importante parâmetro para os gestores colocarem bens e serviços à disposição da população, da interdependência existente entre o Plano Plurianual (PPA), Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA) e, levando-se em conta a deficiência que os municípios brasileiros enfrentam com a acurácia orçamentária, julga-se relevante questionar: existe acurácia orçamentária na execução do orçamento público de municípios mineiros?

Dessa forma, este estudo apresenta como objetivo geral averiguar a acurácia orçamentária na execução do orçamento público em municípios mineiros. Mais especificamente, pretende-se: (i) verificar se há o equilíbrio entre receitas e despesas dos municípios de Minas Gerais tanto na

elaboração quanto na execução da LOA; e (ii) agrupar os municípios de acordo com a acurácia orçamentária.

A relevância desse estudo justifica-se na forma que o orçamento é elaborado e executado na esfera municipal. Sabe-se que os governos municipais, em sua grande maioria, não têm à disposição equipe técnica qualificada como o governo federal para estabelecer as propostas orçamentárias para o ano subsequente. Municípios de menor porte principalmente utilizam do orçamento do ano anterior para projetar o do próximo e não se preocupam em planejar a execução das despesas, descaracterizando a proposta orçamentária como instrumento de gestão.

O estudo ainda buscou contribuir teoricamente com a literatura da área uma vez que procura discutir e testar proposições clássicas da teoria orçamentária, demonstrando a limitação da sua aplicação em diferentes contextos conforme os anseios de Waterson (1972) que demonstra a necessidade de inversão do processo tradicional de planejamento para que esse apresente resultados satisfatórios no atendimento das demandas sociais. Rubin (2015) declara a desatualização da teoria orçamentária para explicar o *gap* entre o que é planejado e o que é executado, e Aquino e Azevedo (2015) discutem o irrealismo orçamentário nos municípios brasileiros e destacam a necessidade de análise da superestimação ou subestimação no processo orçamentário.

Além disso, a literatura brasileira aponta para a necessidade de estudos voltados ao entendimento das práticas de gestão pública em governos subnacionais, principalmente em municípios, que em sua maioria são de pequeno porte e conforme destacam Arretche (1996) e Teodósio (2010) apresentam carências institucionais como a falta de recursos e capacidade de gestão, sobretudo orçamentárias e de efetivação de políticas públicas.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Planejamento e Orçamento Público

A lógica central do planejamento no setor público é que os recursos públicos devem ser utilizados para fins de bem-estar social. Se os recursos econômicos não forem utilizados e transformados em serviços de assistência social, a realização de prioridades políticas não está completa e a organização do setor público não agrega valor aos cidadãos conforme esperado pela intenção política (JOHANSSON; SIVERBO, 2014).

Poister, Pitts e Edwards (2010) ao analisar a literatura sobre planejamento no setor público encontraram que testes empíricos substanciais comprovam o impacto dos determinantes ambientais, institucionais e organizacionais sobre o gerenciamento do processo de planejamento.

O processo orçamentário no Brasil estabelecido na Constituição Federal de 1988 engloba três ferramentas de planejamento: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). A constituição trouxe inovações ao introduzir o PPA e a LDO como instrumentos de gestão e ainda criou mecanismos de participação social por meio da publicidade e da instituição de conselhos gestores. No entanto, como não houve a instituição de uma Lei Complementar que regulamenta-se o processo orçamentário no Brasil, a lógica orçamentária é regida pela Lei Federal 4.320/64, conhecida como Lei de Finanças Públicas.

O PPA é um plano de médio prazo de abrangência de quatro anos elaborado sob a forma de programas que devem estabelecer principalmente as intenções de investimento do governo em obras ou aquisições de bens permanentes e ainda em programas de ações continuadas, ou seja, que possui duração superior a um ano. Dessa forma, o PPA estabelece as metas e prioridades que o chefe do Executivo pretende alcançar e realizar em médio prazo. Tal plano tem vigência do segundo ano de mandato do governante que o elaborou até o primeiro ano do mandato subsequente (BRASIL, 1988; ARAÚJO; ARRUDA, 2009).

A análise do processo histórico do planejamento no Brasil demonstra que ao longo das duas últimas décadas do século XX houve um esvaziamento da função em termos de conteúdo político estratégico, revestido de ingredientes técnico-operacionais e de controle e comando físico-financeiros em torno de ações difusas, dissolvidas pelos diversos níveis e instâncias de governo (CARDOSO Jr., 2014).

Waterson (1972) já indicava a necessidade de revisão da forma de planejamento adotada no setor público. A proposta do autor é que o planejamento deixe de ser construído com base nos objetivos e metas estabelecidos de forma política e se passe a ter como foco a determinação dos problemas sociais básicos a se resolver e que os recursos disponíveis fossem direcionados a solução desses problemas, para então se estabelecer objetivos e metas. O autor ressalta ainda a importância da participação social no processo para que o planejamento apresentasse de fato resultados no atendimento das demandas sociais.

A LDO tem como objetivo alinhar a LOA às metas e prioridades estabelecidas no PPA, isto é, garantir que a execução da LOA realize os objetivos de médio prazo estabelecidos pelo chefe do Executivo. Trata-se, portanto, de um mecanismo que visa sintonizar ações às propostas, promovendo a integração entre os instrumentos constituintes do processo orçamentário (AQUINO; AZEVEDO, 2015). A LDO deve estabelecer os programas a serem priorizados e as ações a serem executadas no orçamento, além disso determina as metas físicas e financeiras para o exercício seguinte (AZEVEDO, 2016).

Já a LOA constitui-se em um parâmetro para execução das ações propostas no PPA e melhor orientadas pela LDO. Por meio da LOA, o Poder Executivo estima suas receitas e fixa despesas do exercício financeiro ao qual ela corresponde. Esse parâmetro permite determinar o numerário em investimentos e custos nas políticas públicas que buscam o bem comum da população (SANTOS, 2015).

A literatura acerca de orçamento e práticas orçamentárias no setor público demonstra que é antigo o anseio pela determinação de uma teoria da orçamentação. Um dos trabalhos seminais realizados por Key (1940) buscava uma teoria que indicasse a forma de alocação ótima de recursos ao orçamento de forma a se alcançar os melhores resultados. Em busca dessa determinação Lewis (1952) definiu que todas as possibilidades de gastos devem ser examinadas, e o dinheiro deve ser alocado onde pode alcançar o objetivo mais acordado. Rubin (2015) destaca que essa proposta de esquema de orçamentação exige um amplo conhecimento dos programas e a relação entre insumos, resultados e produtos, bem como o acordo sobre os objetivos.

Azevedo (2016) aponta que a Lei 4.320/64 ainda em vigor no Brasil, estabelece a elaboração do projeto de lei orçamentária por inputs (insumos) com a apresentação de relatórios que devem fazer parte do projeto de lei do ente, que dê preferência a informações de entrada.

O trabalho de Schick (1966), também considerado um dos trabalhos seminais sobre orçamento, analisou as implicações da reforma orçamentária com a adoção do *Planning-Programing-Budgeting* (PPB) nos Estados Unidos. O autor analisou o orçamento ao longo do tempo (cinquenta anos) e argumentava que as reformas inicialmente se concentraram mais no controle, garantindo que os objetivos de gastos e os planos de trabalho fossem realizados conforme especificado. Em um período posterior, às reformas enfatizaram as funções de gestão, e ainda o planejamento e a seleção de metas - a escolha do que fazer e não a forma de fazê-lo.

Rubin (2015) explica que os estudos de Schick (1966) são base de investigação estudiosos sobre orçamento em relação a intenção e os sucessos relativos às reformas orçamentárias implementadas ao redor do mundo e a orientação predominante do orçamento.

Os autores clássicos sobre planejamento, conforme apresentado, levantam muitas das questões e destacam continuam a ser de interesse, como a forma como as alocações são determinadas no orçamento e se as reformas orçamentárias que visam uma maior racionalidade nas alocações podem ser bem-sucedidas. No entanto, Rubin (2015) alerta que as mudanças ocorridas no orçamento desde que esses clássicos apareceram foram tão extensas que os clássicos já não fornecem uma agenda suficiente para a pesquisa. O autor destaca que são necessárias novas pesquisas com uma abordagem mais exploratória, mais projetos de métodos mistos e uma perspectiva mais detalhada a longo prazo e comparativa que nesse sentido a abordagem de estudo de caso deve ser útil para gerar novas contribuições às teorias orçamentárias.

Os estudos recentes internacionais sobre orçamento parecem atender aos anseios de Rubin (2015) e estão voltados para análise da lógica dominante no processo orçamentário federal dos Estados Unidos (ANDREWS, 2011); revisão do orçamento dentro ano fiscal (ANESSI-PESSINA; SICILIA; STECCOLINI, 2012); importância sistemas de controle orçamentário do setor público (JOHANSSON; SIVERBO, 2014); uso de informações de desempenho para a tomada de decisões e monitoramento dentro do ciclo do orçamento municipal (BLEYEN; KLIMOVSKÝ; BOUCKAERT; REICHARD; 2017; GROSSI; REICHARD; RUGGIERO, 2016).

O estudo de Andrews (2011) analisou a lógica dominante do processo orçamentário federal dos Estados Unidos, devido a uma reincidência de déficits que ainda não havia sido observada. Aponta-se que os déficits refletem a mistura incomum de lógicas que informam as instituições orçamentárias. As lógicas são conflitantes porque esperam que o governo seja limitado em suas demandas de impostos, mas simultaneamente responda em fornecer serviços públicos caros necessários para a realização do sonho americano, por exemplo. Dessa forma, tem-se que é necessária uma crise para permitir o surgimento de formas institucionais que medeiam essas lógicas conflitantes.

Anessi-Pessina, Sicilia e Steccolini (2012) analisaram os principais fatores para a revisão do orçamento em uma amostra de municípios italianos. Os resultados demonstram que a revisão é fortemente afetada pelo grau de incrementalismo no processo de orçamentação inicial, bem como por vários determinantes internos e externos, tais como variáveis políticas, características organizacionais, condições financeiras e o ambiente socioeconômico local.

O controle orçamentário foi o tema de estudo de Johansson e Siverbo (2014) que utilizaram os dados de 196 municípios suecos para comprovar a hipótese de que, quando as organizações do setor público enfrentam turbulências orçamentárias, a implementação de um controle rigoroso do orçamento é uma resposta funcional que aumenta a probabilidade de atingir metas orçamentárias.

Grossi, Reichard e Ruggiero (2016) utilizaram a estratégia do estudo de caso para analisar a adequação das informações de desempenho fornecidas nos orçamentos de desempenho recém-estabelecidos dos municípios da Alemanha e da Itália e o interesse dos políticos e gestores em usar essas informações para a tomada de decisões e monitoramento dentro do ciclo do orçamento municipal. Os políticos geralmente estão menos interessados em tais informações do que gestores, particularmente os principais diretores financeiros. Os resultados são explicados pelas teorias institucionais e da legitimidade.

Bleyen et al (2017) realizaram um estudo sobre a incorporação de informações de desempenho nos orçamentos dos governos locais europeus. Os resultados encontrados em dez casos indicam que as estruturas de desempenho e a duração do desempenho diferem, que os indicadores de desempenho estão longe de sempre medir resultados ou resultados e que os números de desempenho futuros e passados estão frequentemente ausentes. Os autores destacam que possíveis explicações para a variação envolvem os arranjos institucionais prevaletentes.

Os estudos demonstram que a análise das práticas orçamentárias, principalmente em contexto local, depende do entendimento da lógica e da configuração institucional dominante. Dessa forma, demonstra-se que a teoria institucional pode contribuir para o entendimento da lógica orçamentária, especialmente em estudos de casos exploratórios.

No âmbito nacional os estudos recentes sobre as práticas orçamentárias são voltados para a análise do impacto das reformas fiscais (ARAÚJO; SANTOS FILHO; GOMES, 2015); para o irrealismo orçamentário nos municípios (AQUINO; AZEVEDO, 2015); e ainda para a resistência ao planejamento e lógica orçamentária no contexto local (AZEVEDO, 2016).

A breve revisão da literatura realizada demonstra que apesar dos esforços para o entendimento da lógica orçamentária, ainda há lacunas para o entendimento da acurácia orçamentária, os seus fatores determinantes, sua relação com o desenvolvimento e ainda suas explicações por fatores institucionais. Principalmente na utilização de abordagem mista e exploratória conforme indicações de Rubin (2015), segundo propõe este estudo.

2.2 Gestão Pública Municipal

A Constituição de 1988 em seu artigo 18 enuncia que a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil contempla a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, garantindo-lhes autonomia (BRASIL, 1988). É a primeira vez que o município é reconhecido como ente federativo e, nessa perspectiva, é possível a tomada de decisão em todas as esferas governamentais quanto à execução de políticas públicas desde que se limitem à sua competência e se alinhem à legislação vigente.

Os principais responsáveis pela gestão municipal são o prefeito, o vice-prefeito e os vereadores que compõem a Câmara, todos eleitos pela população para desempenharem as respectivas funções no período de quatro anos (BRASIL, 1988). Grande parte das propostas e

ações é a todo tempo tramitada entre o chefe do Executivo, o prefeito e na sua ausência o vice-prefeito, e os componentes do Legislativo, os vereadores. Uma das propostas que exige o trabalho conjunto do Poder Executivo e o Legislativo é o orçamento, instrumento que apresenta o que o município pretende arrecadar no exercício subsequente à sua apresentação e como serão alocados esses recursos.

A estrutura para apresentação e divulgação e a discriminação do orçamento são os mesmos nas três esferas governamentais. No entanto, vê-se que o processo de elaboração da proposta orçamentária é mais deficitário no âmbito municipal, seja por motivos técnicos, bem como políticos. Azevedo (2014, p. 10) constata que a imprecisão orçamentária nos municípios brasileiros “pode advir de erros involuntários na estimação por falta de capacidade de planejamento”. O autor ainda reforça que fatores como racionalidade limitada, falta de incentivos para melhor precisão e a baixa punição para a imprecisão não motivam os responsáveis pelo planejamento orçamentário a se interessarem pela minimização dos erros. Aquino e Azevedo (2015) complementam apontando a discrepância de força da equipe técnica municipal, comparada a de cidades de maior porte, dos governos estadual e federal e a assimetria informacional entre os gestores e a sociedade como agravantes desse cenário.

A atual estrutura político-administrativa brasileira como consta na Constituição de 1988 deriva de um processo de descentralização tanto requerido ao longo do tempo por políticos, empresários e diferentes classes sociais que aspiravam por participação popular, desenvolvimento local e autonomia de decisões (TEODÓSIO, 2010). Porém, como afirma Arretche (1996), a descentralização de responsabilidades não acarretou na descentralização de capacidades, pelo menos no que se refere ao orçamento, instrumento de concretização das políticas públicas.

A descentralização de responsabilidades e não de capacidades reflete diretamente no tratamento dado ao orçamento pelos municípios. O incrementalismo passa a ser a opção mais cotada e utilizada para elaboração da proposta orçamentária e, como consequência, os agentes responsáveis por ela não a fazem de forma programada. Nessa perspectiva, o SISTN (2011 apud Azevedo, 2014) constatou que menos de 15% dos municípios declararam associar despesas por serviço prestado, ou seja, uma pequena parcela aloca seus recursos de maneira planejada.

Teodósio (2010) explana que existem mecanismos para melhorar a qualidade na prestação dos serviços públicos em cidades de pequeno porte ainda na apresentação da proposta orçamentária. O Brasil avançou na gestão pública com o empenho no controle das contas públicas, formação de conselhos e a própria LRF promulgada em 2000. Ademais, existem grupos sociais e pessoas que atuam de forma intensa na gestão participativa das cidades, porém, ainda torna-se necessária uma articulação e organização com esses agentes de forma a maximizar a acurácia orçamentária bem como os desvios e corrupção tão frequentes no país.

A exigência de transparência na prestação de contas nas diferentes esferas político-administrativas de fato melhorou e configurou como boas práticas de gestão, contribuindo para o avanço na governança pública do país. Entretanto, Cruz et al., (2012, p. 157) ressalta que “dar publicidade não significa necessariamente ser transparente” uma vez que as informações disponibilizadas devem apresentar de forma fidedigna aquilo que se propõem a representar. Ainda há muitos desafios para uma melhor gestão pública municipal, a começar por melhor tratamento ao instrumento que concretiza ações de teor coletivo, o orçamento.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

No intuito de verificar se o orçamento público tem sido utilizado como instrumento de gestão, consequência da acurácia orçamentária, utilizou-se inicialmente de pesquisa do tipo quantitativo-descritivo. Segundo Marconi e Lakatos (2017) esse tipo de pesquisa tem por objetivo a coleta de dados de uma população ou amostra para verificação das hipóteses previamente estabelecidas.

No presente estudo, os dados foram coletados em plataformas virtuais mantidas por órgãos públicos que as utilizam como forma de divulgar a execução orçamentária dos entes federativos. Nessa perspectiva, recolheram-se os dados disponibilizados pela Base de Dados do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCEMG) dos exercícios de 2013 e 2014.

O estado de Minas Gerais possui 853 municípios, mas optou-se por realizar esse estudo apenas com 69 municípios cuja população é maior que 50.000 habitantes de acordo com o último relatório de estimativa da população do IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística) entregue em 1º de julho de 2015 ao Tribunal de Contas da União (TCU). Dentre os 69 municípios, 37 são de médio porte (entre 50.001 e 100.000 habitantes) e 32 de grande porte (com mais de 100.000 habitantes), classificação dada com a nova redação da Lei nº 10.257 de 10 de julho de 2001 e o Decreto-Lei nº 311 de 02 de março de 1938 pelo Projeto de Lei nº 1327 de 2011.

A princípio realizou-se análise exploratória das 138 observações analisando a média, mediana, moda, desvio padrão, variância, valores máximos e mínimos, assimetria, e curtose. As variáveis que serviram de base para a análise dos dados foram receita orçada, receita realizada, indicador de realização da receita, despesa fixada, despesa empenhada, indicador de despesa empenhada em relação à fixada, restos a pagar total e parcela de restos a pagar total em relação à despesa fixada.

Para atender aos objetivos desse estudo, determinaram-se os indicadores percentuais de realização de receita, de empenho das despesas e de restos a pagar total respectivamente como:

$$\text{Indicador de Realização da Receita (\%)} = \frac{\text{Receita Realizada}}{\text{Receita Orçada}} \times 100$$

Esta razão demonstra percentualmente a realização da receita em determinado ano em relação a aquela que foi orçada para o mesmo período.

$$\text{Indicador de Empenho da Despesa (\%)} = \frac{\text{Despesa Empenhada}}{\text{Despesa Fixada}} \times 100$$

Este indicador permite identificar a parcela percentual da despesa fixada de um ano que foi empenhada pelo ente municipal.

$$\text{Parcela de Restos a Pagar Total (\%)} = \frac{\text{Restos a Pagar Total}}{\text{Despesa Fixada}} \times 100$$

Este indicador evidencia o valor percentual das despesas que não foram pagas no mesmo exercício do empenho.

Como forma de classificar os municípios, buscou-se por meio da técnica de análise de conglomerados (*clusters*), agrupá-los de acordo com similaridades e, ao mesmo tempo, separar os

grupos conforme a heterogeneidade nos indicadores supracitados (CORRAR; PAULO; DIAS FILHO, 2014).

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

H_0 : Não há diferença nas médias de realização da receita, empenho das despesas e da parcela de restos a pagar total;

H_1 : Há diferença nas médias de realização da receita, empenho das despesas e da parcela de restos a pagar total.

4 ANÁLISE DE DADOS E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Para realizar os objetivos propostos pela pesquisa, fez-se a análise exploratória de todos os dados analisando as estatísticas descritivas conforme apresentadas na Tabela 1. A amostra conta com 138 observações, decorrente da execução orçamentária dos 69 municípios nos exercícios financeiros de 2013 e 2014. Em seguida, realizou-se a estatística descritiva dos municípios conglomerados de acordo com as características de cada *cluster*.

4.1 Análise Exploratória Dos Dados

Inicialmente realizou-se estatística descritiva dos percentuais obtidos contemplando média, mediana, desvio padrão, variância, assimetria, curtose, valores máximo e mínimo. A Tabela 1 apresenta a estatística descritiva com os indicadores de realização da receita, empenho das despesas e parcela de restos a pagar total.

Tabela 1 Estatística Descritiva dos Indicadores

	Realização da Receita	Empenho das Despesas	Parcela de Restos a Pagar Total
Média	0,88	0,86	0,10
Mediana	0,87	0,85	0,08
Desvio Padrão	0,17	0,14	0,07
Variância	0,02	0,02	0,01
Assimetria	0,46	0,33	1,94
Curtose	1,14	0,11	5,64
Mínimo	0,45	0,54	0,01
Máximo	1,51	1,29	0,45

Fonte: Resultados da Pesquisa

Verifica-se que a realização da receita variou entre 0,45 e 1,51 com média de 0,88. Essa média revela um bom índice de realização da receita em relação àquela que foi orçada. O município com menor realização de receita foi o de Pirapora, de médio porte, no ano de 2013 (0,45) evidenciando uma realização abaixo de 50% do que foi orçado para as receitas. Já o

município com maior realização de receita foi o de Nova Lima (1,51), também de médio porte, em 2013 arrecadando 51% a mais que o esperado.

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

No que se refere às despesas, percebe-se que o empenho das mesmas variou entre 0,54 e 1,29 e apresentou média de 0,86. Trata-se de um bom indicador visto que, em média, apenas 14% da despesa fixada não foram empenhadas. Nota-se que a média das despesas é similar à média das receitas realizadas, o que demonstra certo equilíbrio no quadro geral. No período 2013-2014, o município com menor empenho de despesa foi o de Coronel Fabriciano (grande porte) no ano de 2013 (0,54), isto é, 46% das despesas não foram empenhadas no município naquele ano. Por outro lado, o município de Mariana (médio porte) em 2013 apresentou o maior indicador de empenho das despesas (1,29), evidenciando 29% a mais de despesa empenhada em relação à fixada.

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

Já em relação aos restos a pagar, nota-se que, em média, 10% das despesas fixadas nos anos de análise não foram empenhadas e pagas concomitantemente no mesmo exercício e ficaram para ser realizadas no próximo. O município com menor parcela de restos a pagar foi o de Paracatu, de médio porte, no ano de 2013 (0,01) e com maior parcela, o de São Francisco (0,45), também de médio porte. Em outras palavras, cerca de 1% da despesa fixada constitui parcela de restos a pagar em 2013 no município de Paracatu, enquanto que 45% tiveram essa destinação em São Francisco no mesmo ano. Assim como nas receitas e despesas, os valores de desvio padrão e variância evidenciam a não discrepância entre os municípios referentes a restos a pagar.

4.2 Análise De Conglomerados (*Clusters*)

Utilizou-se o programa *Stata Command* Digitação para determinar o número de conglomerados que melhor agrupasse as 138 observações que fossem semelhantes entre si e, ao mesmo tempo, diferentes dos demais agrupados em outro(s) *cluster(s)*.

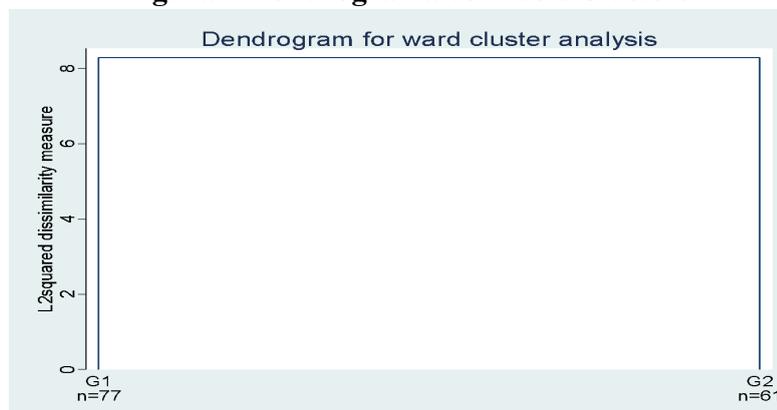
O algoritmo (método de agrupamento) que definiu o número de *clusters* foi o *ward's method* também disponível no *SPSS (Statistical Package for Social Sciences)*. Esse algoritmo tem como base a “soma total dos quadrados dos desvios de cada objeto em relação à média do conglomerado no qual o objeto foi inserido”, isto é, medida euclidiana quadrática (Corrar, Paulo, e Dias Filho, 2014, p.347). Nesse método, a definição do número de *clusters* é baseada no cálculo do maior Pseudo-F de Calinsk-Harabasz. Como mostra a Tabela 2, o número de *clusters* para esse estudo é 2 (dois), por apontar o maior valor em Pseudo-F.

Tabela 2 Número de *Clusters* conforme Pseudo-F de Calinsk-Harabasz

Número de Clusters	Pseudo-F de Calinsk-Harabasz
2	126,16
3	97,45
4	100,64
5	99,95
6	109,78
7	107,51
8	106,33
9	105,99
10	102,57

Fonte: Resultados da Pesquisa

O dendrograma a seguir obtido no *SPSS* mostra a distribuição do número de observações dentro de cada *cluster* dos dois apontados pelo Pseudo-F. Uma observação corresponde às variáveis (receita orçada, receita realizada, porcentagem de realização da receita, despesa fixada, despesa empenhada, porcentagem de despesa empenhada em relação à fixada, restos a pagar total e porcentagem desses em relação à despesa fixada) de cada município em determinado ano. Como a amostra é composta por 69 municípios e o período de análise é 2013-2014, o número de observações totalizam 138.

Figura 1 Dendrograma com dois Clusters


Fonte: Resultados da Pesquisa

Como apresentado na Figura 1, as 138 observações obtidas foram agrupadas em dois grupos que internamente possuem elementos com características semelhantes e ao mesmo tempo são suficientemente diferentes dos elementos que compõem o outro grupo. O primeiro *cluster* tem 77 municípios conglomerados e o segundo, 61. Ressalta-se que um mesmo município pode estar nos dois *clusters* em virtude da execução orçamentária ser diferente de um ano para o outro, no caso de 2013 para 2014. A análise de cada *cluster* de forma minuciosa é apresentada a seguir.

4.2.1 Cluster 1 - Alta acurácia orçamentária

O *Cluster 1* é composto por 77 observações (cerca de 56% da amostra) que apresentaram alto índice de realização orçamentária independente do ano. Isso quer dizer que a receita realizada esteve próxima da receita prevista, que a despesa empenhada constitui grande parcela da despesa que foi fixada e o valor total dos restos a pagar representa uma pequena fração da despesa fixada.

As 77 observações são de 49 municípios diferentes, sendo 33 de médio porte e 16 de grande porte. A composição desse *cluster* demonstra que os municípios de médio porte apresentaram melhor realização orçamentária, em pelo menos um ano, quando comparados com os de maior porte. Dos 49 municípios, 28 deles apresentaram alto índice de realização orçamentária nos dois anos e 21 deles em apenas um ano: 13 em 2013 e 08 em 2014. Infere-se, dessa forma, que os 28 municípios mantiveram um padrão de realização orçamentária no período de análise enquanto os outros 21 municípios, não.

Aquino e Azevedo (2015) concluíram que os municípios têm dificuldade em apresentar proposta orçamentária realista, isto é, receitas previstas e despesas fixadas próximas das receitas realizadas e despesas empenhadas, respectivamente, caracterizando a acurácia orçamentária. Nota-se, entretanto, que a maioria dos municípios da amostra deste estudo, em pelo menos um ano, realizou receitas e empenhou despesas em montantes próximos dos apresentados na LOA. As estatísticas descritivas do *Cluster 1* são apresentadas na Tabela 3.

Tabela 3 – Estatística Descritiva do *Cluster 1*

	Realização da Receita	Empenho das Despesas	Parcela de Restos a Pagar Total
Média	0,99	0,96	0,10
Mediana	0,96	0,94	0,08
Desvio Padrão	0,12	0,11	0,06
Variância	0,01	0,01	0,004
Assimetria	1,57	0,60	1,17
Curtose	3,76	0,52	0,90
Mínimo	0,80	0,70	0,01
Máximo	1,01	1,09	0,28

Fonte: Resultados da Pesquisa

Quanto às receitas, nota-se que a média de realização é de 99% o que indica arrecadação quase em igual valor ao da estimativa. O menor valor de realização da receita (0,80) é do município de Timóteo (médio porte) no ano de 2013, indicando que não arrecadou 20% da receita estimada. Já o maior valor de realização (1,01) pertence à Nova Lima no mesmo ano, arrecadando 51% a mais que o previsto. Vê-se que a média de realização do *cluster 1* (0,99) é maior que a média geral apresentada na Tabela 1 (0,88) e que o maior valor de realização da receita das 138 observações pertence ao município de Nova Lima, incluso nesse *cluster*.

No que se refere às despesas, tem-se como média 96% de empenho das despesas fixadas, valor maior que os 86% obtidos nos indicadores da amostra (Tabela 1). O maior indicador de empenho é de 1,09 do município de Mariana (médio porte) no ano de 2013, a maior de todas as 138 observações. O menor valor de empenho (0,70) é do município de Araxá (grande porte)

também em 2013. Nota-se que há certo equilíbrio médio entre receitas realizadas e despesas empenhadas apesar da maior parcela por parte dos ingressos orçamentários: 99% e 96% respectivamente.

Quanto ao total dos restos a pagar, a média desse conglomerado é de 10%, valor igual ao da média de todas as observações. A menor parcela de restos a pagar em relação às despesas fixadas é de 1% do município de Paracatu em 2013, o menor da amostra. Já a maior parcela de restos a pagar de 28% é do município de Nova Serrana no ano de 2014. Ambos os municípios são de médio porte.

4.2.1 Cluster 2 - Baixa acurácia orçamentária

O *Cluster 2* é constituído por 61 observações (correspondendo a 44% das observações) que apresentaram baixos índices de realização orçamentária quando comparadas com as observações do *Cluster 1*. Nesse conglomerado, a receita realizada não esteve próxima da receita prevista, a despesa empenhada não constituiu grande parcela da despesa fixada e o valor total dos restos a pagar representou uma considerável fração da despesa fixada.

As 61 observações são compostas por 41 municípios diferentes dentre os quais 16 são de médio porte e 25 de grande porte. A composição desse *cluster* demonstra que a maior parte dos municípios com baixo índice de realização orçamentária, em pelo menos um ano, é de municípios de grande porte contrastando com a maior parte do *Cluster 1* (alto índice de realização orçamentária) composta por municípios de médio porte. Desses 41 municípios, 20 apresentam realização orçamentária semelhante nos dois anos de análise e 21 apresentaram baixa realização em apenas um dos anos, 08 deles em 2013 e 13 em 2014.

A imprecisão orçamentária nos municípios brasileiros já havia sido constatada por Azevedo (2014), em função da racionalidade técnica limitada, falta de incentivos para melhor precisão, de punição para a imprecisão e por erros involuntários, principalmente nos municípios de pequeno porte. No entanto, como mostra a composição do *cluster 2*, vê-se que esses fatores não são exclusivos dos municípios de até 50.000 habitantes. Ressalta-se que a maioria dos municípios desse conglomerado é de grande porte, revelando que não há uma relação direta entre porte e capacidade de utilizar o orçamento público como instrumento de gestão. As estatísticas descritivas do *Cluster 2* são apresentadas na Tabela 4.

Tabela 4 – Estatística Descritiva do Cluster 2

	Realização da Receita	Empenho das Despesas	Parcela de Restos a Pagar Total
Média	0,71	0,74	0,10
Mediana	0,76	0,76	0,08
Desvio Padrão	0,15	0,80	0,07
Variância	0,02	0,006	0,005
Assimetria	-2,91	-0,71	2,50
Curtose	10,48	0,30	8,55
Mínimo	0,45	0,54	0,02
Máximo	0,86	0,92	0,45

Fonte: Resultados da Pesquisa

A média de realização da receita do *cluster 2* é de 71%, abaixo dos 88% da média das 138 observações. Nesse conglomerado, a menor parcela de realização da receita (45%) é do município de Pirapora (médio porte) em 2013, sendo também a menor entre todas as observações, arrecadando menos da metade do que foi estimado. Por outro lado, a maior parcela de realização da receita nesse cluster (86%) pertence à Curvelo (médio porte) no exercício de 2014, arrecadando apenas 14% abaixo do previsto.

Quanto às despesas, vê-se que a média de empenhos da despesa fixada é de 74%, abaixo dos 86% de todas as 138 observações. Vê-se então que, em média, 26% da despesa que foram fixadas não foram empenhadas e, dessa forma, nem liquidadas e pagas. O município que menos empenhou, dentre os 41 desse *cluster* e também dentre todas as observações, foi Coronel Fabriciano (grande porte) no ano de 2013 (54%). Em contrapartida, o município que mais empenhou foi o de Nova Lima, de médio porte, em 2014 (92%). Apesar do baixo índice de realização e assim como nas observações com alto índice de realização orçamentária (*Cluster 1*), há considerável equilíbrio entre receitas realizadas e despesas fixadas com essas últimas se sobressaindo: 71% e 74% respectivamente.

Por fim, tem-se como média de 10% a destinação das despesas fixadas como restos a pagar, índice igual ao obtido com todas as observações e no *cluster* de alta acurácia orçamentária. A menor parcela com essa destinação foi do município de Lagoa Santa, (2%) e a maior parcela, inclusive de todas as observações, foi de São Francisco (45%), ambas no exercício de 2013. Ambos os municípios são de médio porte e, sabe-se que a parcela de restos a pagar corresponde a quanto não foi pago em determinado exercício da despesa empenhada.

4.3 Teste de Média Não Paramétrica

Para realização deste teste, utilizou-se o teste de Mann-Whitney que leva em consideração duas amostras independentes de populações de médias iguais (EPGE-FGV, 2009). A aplicação do teste de Mann-Whitney levou aos resultados expostos na Tabela 5.

Se o valor do teste para as variáveis realização da receita, empenho das despesas e parcela de restos a pagar total for maior que 0,5 retém-se a hipótese nula (H_0). Se o valor do teste for menor que 0,5 rejeita-se a hipótese nula e não rejeita-se a hipótese alternativa (H_1).

Tabela 5 – Teste de Mann-Whitney

Realização da Receita	0,000	Rejeita-se a H_0
Empenho das Despesas	0,000	Rejeita-se a H_0
Parcela de Restos a Pagar Total	0,762	Retém-se a H_0

Fonte: Resultados da Pesquisa

De acordo com a interpretação das orientações para aplicação do teste de Mann-Whitney, conclui-se que há diferença das médias de realização da receita e empenho das despesas, rejeitando a hipótese nula. Por outro lado, conclui-se que não há diferença na média de parcela de restos a pagar total, retendo-se a hipótese nula. Dessa forma, infere-se que os municípios não pagaram, em média, 10% das despesas empenhadas conforme já apresentado na Tabela 1.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Sabe-se que os municípios brasileiros não têm à disposição recursos e equipe técnica tão qualificados como os governos estadual e federal para elaboração da proposta orçamentária, o que implica muitas das vezes no uso do incrementalismo. No entanto, a utilização dos orçamentos de anos anteriores para propor o do exercício seguinte descaracteriza a LOA como instrumento de gestão por parte da administração pública municipal.

Diante desse aspecto, o objetivo deste estudo foi comparar o que é orçado e executado, tanto na ótica das receitas quanto na das despesas pela administração dos municípios de médio e grande porte do estado de Minas Gerais nos exercícios de 2013 e 2014, como forma de verificar se o orçamento é utilizado pelos gestores públicos municipais como instrumento de gestão ou como mero cumprimento normativo.

Observou-se que todos os municípios respeitaram o princípio do equilíbrio na elaboração da proposta orçamentária (LOA): o montante da previsão das receitas foi igual ao da fixação das despesas nos exercícios de 2013 e 2014. Quanto à realização, a proximidade também foi constatada: a média das receitas realizadas (0,88) e do empenho das despesas (0,86) são valores próximos entre si, revelando o equilíbrio orçamentário nos municípios analisados.

Agrupando os municípios em *clusters* de acordo com semelhanças na acurácia orçamentária, verificou-se que há indícios que 49 deles apresentaram alta acurácia orçamentária em pelo menos um ano, isto é, a realização orçamentária apresentou-se próxima da previsão orçamentária por parte das receitas e das despesas. Infere-se dessa forma que esses municípios utilizaram o orçamento público como instrumento de gestão, evidenciando equilíbrio na elaboração e execução da LOA.

Por outro lado, viu-se que 41 municípios apresentaram baixa acurácia orçamentária em pelo menos um ano. Há indícios de que a não arrecadação das receitas conforme previsto e não

empenho e pagamento das despesas fixadas pela administração pública demonstram que o orçamento foi utilizado como cumprimento normativo, consequência do desequilíbrio da elaboração e execução da LOA.

A retenção da hipótese nula (H_0) no teste de Mann-Whitney de médias não paramétricas permitiu constatar que, em média, os municípios de médio e grande porte de Minas Gerais não pagaram 10% das despesas empenhadas nos exercícios de 2013 e 2014, constituindo a parcela de restos a pagar total.

O estudo foi limitado aos municípios de médio e grande porte de Minas Gerais nos exercícios de 2013 e 2014. Sugere-se que outros estudos sejam feitos também com os municípios de pequeno porte de Minas Gerais e/ou de outros estados e com dados mais recentes como forma de verificar se o orçamento é instrumento de gestão ou cumprimento de exigências legais, além de outras análises mais profundas tais como composição das receitas realizadas e despesas empenhadas e pagas, alinhamento à LRF, parcela de ingressos e dispêndios orçamentários e qualidade da dívida pública e sua relação com a LOA.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDREWS, Matt. The (il) logics of federal budgeting, and why crisis must come. **Public Administration Review**, v. 71, n. 3, p. 345-348, 2011.

ANESSI-PESSINA, Eugenio; SICILIA, Mariafrancesca; STECCOLINI, Ileana. Budgeting and rebudgeting in local governments: siamese twins? **Public Administration Review**, v. 72, n. 6, p. 875-884, 2012.

AQUINO, André Carlos B., AZEVEDO, Ricardo Rocha. O “ir”realismo orçamentário nos municípios brasileiros. In: USP International Conference in Accounting. **Anais...** São Paulo, SP, Brasil, 2015.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos, ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade pública: da teoria à prática**. 2ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ARRETCHE, Marta T. S. Mitos da descentralização: mais democracia e eficiência nas políticas públicas. **Revista brasileira de Ciências Sociais**, v. 11, n. 31, p. 44-66, 1996.

AZEVEDO, Ricardo Rocha de. **Imprecisão na estimação orçamentária dos municípios brasileiros**. 2014. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2014.

AZEVEDO, Ricardo Rocha de. **Resistências ao planejamento de resultados e a lógica orçamentária dominante em municípios**. 2016. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2016.

BLEYEN, P., KLIMOVSKÝ, D., BOUCKAERT, G., REICHARD, C. Linking budgeting to results? Evidence about performance budgets in European municipalities based on a comparative analytical model. **Public Management Review**, v. 19, n. 7, p. 932-953, 2017.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 5, 1999. Acesso em 23 de janeiro, 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>.

BRASIL. Lei nº 4320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, Brasília, 4 de maio de 1964. Acesso em 23 de janeiro, 2016. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil: texto constitucional promulgado em 05 de outubro de 1988.

CAIDEN, Naomi. Budgeting in poor countries: Ten common assumptions re-examined. **Public Administration Review**, v. 40, n. 1, p. 40-46, 1980.

CARDOSO Jr, Jose Carlos. **Política e planejamento no Brasil: balanço histórico e propostas ao Plano Plurianual 2016-2019**. Brasília: IPEA, Texto para discussão 2020, 2014.

CORRAR, Luiz. J., PAULO, Edilson, DIAS FILHO, José Maria. Análise Multivariada: para os Cursos de Administração, Ciências Contábeis e Economia. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2014.

CRUZ, Claudia Ferreira, FERREIRA, Araceli Cristina S., Silva, Lino M., e Macedo, Marcelo Alvares S. Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública**, v. 46, n. 1, p. 153-176, 2012.

EPGE-FGV. **Testes não-paramétricos**. Rio de Janeiro: FGV, 2009. Acesso em 19 de outubro de 2016. Disponível em:

REIS, A. O.; MOREIRA, D. L.; CARDOSO, A. A. B.

<<http://epge.fgv.br/we/Graduacao/Estatistica1/2009/2?action=AttachFile&do=get&target=teste-dos-sinais-wilcoxon-e-mann-whitney.pdf>>.

GROSSI, Giuseppe; REICHARD, Christoph; RUGGIERO, Pasquale. Appropriateness and use of performance information in the budgeting process: Some experiences from German and Italian municipalities. **Public Performance & Management Review**, v. 39, n. 3, p. 581-606, 2016.

JOHANSSON, Tobias; SIVERBO, Sven. The appropriateness of tight budget control in public sector organizations facing budget turbulence. **Management Accounting Research**, v. 25, n. 4, p. 271-283, 2014.

KEY, Vladimer O. The lack of a budgetary theory. **American Political Science Review**, v. 34, n. 6, p. 1137-1144, 1940.

LEWIS, Verne B. Toward a theory of budgeting. **Public Administration Review**, v. 12, n. 1, p. 42-54, 1952.

MARCONI, Marina de Andrade, LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 8ed. São Paulo: Atlas, 2017.

PECI, Alketa; PIERANTI, Octavio Penna; RODRIGUES, Silvia. Governança e New Public Management: convergências e contradições no contexto brasileiro. **Organizações & Sociedade**, v. 15, n. 46, p. 39-55, 2008.

POISTER, Theodore H.; PITTS, David W.; EDWARDS, Lauren Hamilton. Strategic management research in the public sector: A review, synthesis, and future directions. **The American Review of Public Administration**, v. 40, n. 5, p. 522-545, 2010.

REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando. **O orçamento dos brasileiros: por que ele não desperta maior interesse?** FGV Projetos, 2014. Acesso em 23 de outubro, 2016. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/11880>.

RUBIN, Irene. Past and future budget classics: A research agenda. **Public Administration Review**, v. 75, n. 1, p. 25-35, 2015.

SANTOS, Guilherme Kraus. **Propostas de melhorias no monitoramento físico e financeiro dos programas e ações dos planos plurianuais do Governo do Estado de Santa Catarina**. 2015.

Dissertação (Mestrado em Administração). Universidade do Estado de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil, 2015.

SCHICK, Allen. The road to PPB: The stages of budget reform. **Public Administration Review**, 243-258, 1966.

TEODÓSIO, Armino dos Santos de Souza. (2010). Gestão pública em cidades de pequeno porte: oito perspectivas críticas sobre o desenvolvimento local. **Administração em Diálogo**, v.14, n. 1, p.1-28, 2010.

WATERSTON, Albert. Resolving the three-horned planning dilemma. **The Caribbean Economies: Perspectives on Social, Political, and Economic Conditions**, v. 9, n. 2, p. 115, 1973.

SOBRE OS AUTORES

Anderson de Oliveira Reis

É docente do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Juiz de Fora. Doutor em Administração com concentração em Administração Pública PPG/ADM - UFV.

Contato: andersonccoufv@gmail.com.

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/6260535411008083>.

Dener Luiz Moreira

Graduando em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Juiz de Fora.

Contato: denerlmoreira@gmail.com.

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/6663396187898543>.

Antônio Augusto Brion Cardoso

Doutor em Administração pela Universidade Federal do Espírito Santo (UFES). É docente do departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Juiz de Fora.

Contato: gutobrion@gmail.com.

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/3399565701835846>.

Como citar este artigo

REIS, Anderson de Oliveira; MOREIRA, Dener Luiz; CARDOSO, Antônio Augusto Brion. Análise da acurácia orçamentária em municípios de Minas Gerais. **Revista de Administração da Universidade Estadual de Goiás (RAUEG)**. Anápolis, v. 12, n. 2, p. 23-43, jul/dez. 2021. Disponível em: link do artigo. Acesso em: dd mês ano (Ex.: 10 jan. 2024).

REIS, A. O.; MOREIRA, D. L.; CARDOSO, A. A. B.

Recebido em: 10/07/2020

Aprovado em: 09/01/2024

Sistema de Avaliação: Double Blind Review

Editor Científico: Dr. Marco Aurélio Pedrosa de Melo