

ORÇAMENTO PÚBLICO ANUAL DO MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE: PLANEJAMENTO E SUPLEMENTAÇÕES*

ANNUAL PUBLIC BUDGET OF THE MUNICIPALITY OF PORTO ALEGRE: PLANNING AND SUPPLEMENTATION

Luana Inocente da Cruz**

Marco Antônio dos Santos Martins(Orientador)***

RESUMO

O orçamento público é o instrumento de planejamento governamental que possibilita o atendimento das demandas da sociedade através da aplicação de recursos financeiros. Durante a execução orçamentária podem surgir situações que exijam alterações do orçamento planejado, sendo uma das formas de ajuste o uso de créditos adicionais suplementares. Esta pesquisa teve como objetivo identificar a representação dos créditos adicionais suplementares no orçamento anual da Prefeitura Municipal de Porto Alegre. Realizou-se uma pesquisa documental, através das leis orçamentárias e dos decretos de suplementações publicados pelo município no período de 2013 a 2017, utilizando-se da análise de conteúdo para analisar os dados. Dentre os principais resultados foi identificada uma queda percentual de suplementações sobre o orçamento global, porém, na abertura das suplementações por órgãos, encontrou-se suplementações de até 70% e a emissão excessiva de decretos anualmente. Foi concluído que os créditos adicionais suplementares representaram demasiadas alterações do planejamento orçamentário do município, através das frequentes emissões de decretos que modificam a alocação dos recursos, além dos altos percentuais de alteração dos valores inicialmente orçados por determinados órgãos, desfigurando o planejamento inicial.

Palavras-chave: Orçamento público. Suplementações. Planejamento.

ABSTRACT

The public budget is the instrument of governmental planning that makes it possible to meet the demands of society through the application of financial resources. During budget execution situations may arise that require changes in the planned budget, one of the ways of adjusting the use of additional supplementary credits. This research had as objective to identify the representation of additional supplementary credits in the annual budget of the Municipality of Porto Alegre. A documentary research was carried out, through the budget laws and supplementary decrees published by the municipality in the period from 2013 to 2017, using content analysis to analyze the data. Among the main results, a percentage reduction of supplementation over the global budget was identified. However, in the opening of supplementation by organs, supplementation of up to 70% and excessive issuance of annual decrees were found. It was concluded that the additional supplementary credits represented too many changes in the municipal budget planning, through frequent issuances of decrees that modify the allocation of resources, as well as the high percentage changes in the values initially budgeted by certain organs, disfiguring the initial planning.

Keywords: Public Budget. Supplementation. Planning.

* Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no segundo semestre de 2018, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

** Graduada do curso de Ciências Contábeis da UFRGS. (luanai_cruz@hotmail.com).

*** Orientador. Doutor em Administração pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Mestre em Economia pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Professor do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS.

1 INTRODUÇÃO

Por meio do orçamento público, o governo demonstra como serão aplicados os recursos financeiros para atender as diversas demandas da sociedade, como saúde, educação, infraestrutura e segurança. Já que os recursos são limitados, é necessário que a elaboração do orçamento esteja subsidiada em um planejamento que demonstre com clareza as intenções do governo. A Constituição Federal (BRASIL, 1988) define como instrumento de planejamento governamental o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais.

No Plano Plurianual (PPA) são estabelecidas as diretrizes, objetivos e metas do governo para um período de quatro anos, explicitando-as em programas. Já a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) norteia a elaboração do orçamento anual quanto ao estabelecido no PPA. E a Lei Orçamentária Anual (LOA) é o orçamento propriamente dito, nela devem constar todas as receitas e todas as despesas a serem realizadas no exercício subsequente (RIO GRANDE DO SUL, 2018).

Estes três instrumentos são interligados, o que foi definido no PPA deve ser contemplado na LOA, seguindo os parâmetros da LDO. Piscitelli et al. (2014) reconhecem que o orçamento anual deve ser elaborado por orçamento-programa, conforme determinado pelo Decreto-Lei 200/67 e pela Lei 4.320/64, vinculando-se, assim, aos programas previamente traçados no PPA. Desta forma, o governo apresenta suas prioridades de atendimento às políticas públicas para o período de quatro anos, e, anualmente, demonstra como as atenderá.

Mesmo com o planejamento-orçamento integrado, durante a execução orçamentária podem surgir situações que exijam alterações do orçado inicial, pois as receitas podem não se realizar conforme o planejado, ou as despesas podem ocorrer acima do previsto. Para esses casos são utilizados os créditos adicionais, que são autorizações de despesas não previstas ou com valores insuficientes na LOA. Através deles, pode-se reforçar dotações – créditos suplementares –, incluir novas despesas ou receitas não previstas – créditos especiais –, ou atender a situações emergenciais – créditos extraordinários (BRASIL, 1964).

A partir da possibilidade de alteração do orçamento anual, o questionamento que motiva a presente pesquisa é: qual a representação dos créditos adicionais suplementares no orçamento anual da Prefeitura Municipal de Porto Alegre? É inexecutável o atendimento à lei orçamentária anual sem que haja alteração, pois no período que decorre da elaboração a execução podem ocorrer situações atípicas que afetarão o orçamento já aprovado. Mas precisa-se atentar para o que é uma situação excepcional, gerada por fatores não previsíveis, e o que é corriqueiro, passível de previsão. Assim, o objetivo deste estudo é identificar a representação dos créditos adicionais suplementares no orçamento anual da Prefeitura Municipal de Porto Alegre, no período de janeiro de 2013 a dezembro de 2017.

Justifica-se esta pesquisa pelo papel da contabilidade de subsidiar o gestor público com informações que auxiliem na melhora do planejamento e do controle dos recursos públicos. Sendo uma contribuição para o controle social, pois apresenta informações sobre a gestão dos recursos da sociedade pelo poder público; é uma colaboração aos gestores públicos quanto à avaliação do planejamento realizado, trazendo conhecimentos que auxiliam na melhoria; e busca confrontar os estudos na universidade com a realidade dos entes públicos, aproximando a teoria da prática.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção, apresentam-se referências sobre o planejamento orçamentário público, aprofundando o assunto quanto às regras de elaboração, ao ciclo do planejamento, às classificações da despesa pública e aos créditos adicionais.

2.1 PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO GOVERNAMENTAL

De acordo com Castro (2015, p. 25) “[...] o planejamento é a função administrativa que determina, antecipadamente, quais os objetivos a atingir e o orçamento, as ações a empreender para alcançá-los”. As normas gerais sobre o planejamento orçamentário governamental estão na CF/88, que o desmembra em plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias e na lei orçamentária anual (BRASIL, 1988).

O Plano Plurianual (PPA) “abrange ações coerentes e relacionadas com a administração pública, integrados num todo que atue coordenada e continuamente, em determinado período” (SILVA, 2009, p. 177). Este período corresponde a quatro anos, o plano deve ser elaborado no primeiro ano de governo, sendo executado por ele a partir do segundo ano de gestão. Assim, ao mesmo tempo em que o novo governo elabora seu plano plurianual, executa o que ficou para concluir da gestão anterior.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) norteia a elaboração do orçamento anual, adequando-o ao estabelecido no PPA. O Manual de Orientação do Gestor Público (RIO GRANDE DO SUL, 2018, p.171) trata a LDO como “uma lei dinâmica, podendo trazer, a cada ano, novas disposições refletindo as mudanças no contexto legal e socioeconômico do País ou do Estado que influenciam a elaboração do orçamento ou a sua execução”. Esse dinamismo é essencial para que o orçamento anual reflita a situação atual do governo.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) trouxe a obrigatoriedade de constar na LDO dispositivo sobre o equilíbrio entre receitas e despesas, a limitação de empenho em casos específicos, as normas para controle de custos e condições e as exigências para a transferência de recursos para entidades públicas e privadas, bem como anexo de metas fiscais e anexo de riscos fiscais (BRASIL, 2000).

Já a Lei Orçamentária Anual (LOA) é o orçamento em si, com a previsão de receitas e a fixação de despesas. Nela devem constar o orçamento fiscal, o de investimento das empresas estatais e o de seguridade social, conforme Kohama (2017, p. 44):

A Lei Orçamentária Anual compreenderá:

I – o orçamento fiscal referente aos poderes Executivo, Legislativo, e Judiciário, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público;

II - o orçamento de investimentos das empresas em que o Estado, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social e direito a voto; e

III – o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Assim, verifica-se que todos os orçamentos de um ente devem estar numa única lei e todas as receitas e despesas orçamentárias devem ser alocadas nela. A LOA também deve ser compatível com o PPA e com a LDO, assim determina a LRF (BRASIL, 2000), devendo conter anexo de compatibilidade da programação dos orçamentos com as metas fiscais da LDO, medidas de compensação a renúncias de receitas e ao aumento de despesas, bem como reserva de contingência predefinida na LDO. Dentre outras exigências para LOA, estão a discriminação das receitas e das despesas e a inclusão de quadros demonstrativos das funções do governo (BRASIL, 1964).

O Decreto-Lei 200 de 1967 determinou que administração pública obedecesse a diversos princípios fundamentais, dentre eles o do planejamento. E seus instrumentos básicos foram definidos como: plano de governo, programas de duração plurianual, orçamento-programa anual e programação financeira de desembolso. Também foi determinado que orçamento-programa fosse elaborado anualmente e que pormenorizasse etapas do plano plurianual (BRASIL, 1967).

Para Mendes (2008), o constituinte teve a intenção de criar um processo de planejamento, no qual o PPA mostraria a intenção e o rumo do governo quanto às políticas

públicas. A LDO desdobraria e ajustaria as metas do PPA à realidade fiscal e a LOA seria a execução das prioridades. Porém, o autor afirma que existem problemas nesse processo e um deles é a execução do PPA e da LOA no primeiro ano de um mandato. O governante eleito, ou reeleito, utiliza o primeiro período para se estabelecer e reavaliar o que estava em andamento e muitas vezes ignora o PPA como instrumento de transição e a LOA não é executada conforme planejado, pois foram elaborados pelo governo anterior.

2.2 ORÇAMENTÁRIO ANUAL

Para Piscitelli et al. (2014), o orçamento anual é a materialização da ação planejada do Estado, compreendendo suas atividades e projetos, e é o instrumento de expressão do programa de atuação do Poder Público, com a discriminação dos recursos a serem arrecadados e dos dispêndios que serão efetuados. É essencial que esse processo não seja realizado meramente para atender dispositivo legal, mas que esteja baseado em regramentos e técnicas que contribuam para o efetivo alcance dos objetivos e metas do governo.

Nesta subseção, conceituam-se o ciclo orçamentário anual, os princípios norteadores da elaboração e execução do orçamento, as principais características das receitas e despesas orçamentárias e os créditos adicionais.

2.2.1 Ciclo Orçamentário

As etapas do ciclo orçamentário anual são: elaboração, estudo e aprovação, execução e avaliação do orçamento. A elaboração da proposta orçamentária deve ser realizada pelas unidades administrativas, revisada e consolidada pelo órgão central de orçamento, sempre baseada nas diretrizes e prioridades de governo (WILGES, 2009). É primordial o engajamento dos gestores dos órgãos, bem como o entendimento dos objetivos do governo pelas pessoas envolvidas, independentemente dos métodos de planejamento e estratégias que forem utilizadas, além do investimento em recursos humanos, financeiros, tecnológicos e materiais para que o planejamento seja eficaz (RIO GRANDE DO SUL, 2018).

O Executivo deve encaminhar a proposta como Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA) ao Legislativo. Nele deve conter a mensagem do chefe do executivo sobre o diagnóstico da situação econômica do país e suas perspectivas, o projeto de lei de orçamento, bem como as estimativas das receitas e das despesas para o exercício da proposta; as concretizadas nos exercícios anteriores e as previstas para o exercício corrente para fins de comparação (WILGES, 2009).

O Poder Legislativo analisa a proposta, faz as modificações que julgar necessárias, através de emendas, que podem ser tanto para receitas quanto para despesas, e coloca o projeto para votação. Após aprovado, o projeto é encaminhado para sanção do chefe do executivo e se torna lei. Na fase de execução orçamentária são definidas a programação financeira e o cronograma de desembolso para os recursos aprovados. Esses procedimentos auxiliam no controle da realização da receita e da despesa (PISCITELLI et. al, 2014).

Quanto à fase de avaliação para Kohama (2017, p. 53):

Refere-se à organização, aos critérios e trabalhos destinados a julgar o nível dos objetivos fixados no orçamento e as modificações nele ocorridas durante a execução; à eficiência com que se realizaram as ações empregadas para tais fins e o grau de racionalidade na utilização dos recursos correspondentes.

Portanto a avaliação deve ocorrer durante todo o exercício e é a principal forma de verificar se o planejado foi executado a contento, de forma eficiente e eficaz, servindo como fonte de informação para os exercícios seguintes, quanto a relação planejado/executado, o atendimento dos programas conforme PPA, o surgimento de novas demandas, bem como o quanto de alterações foram realizadas no orçamento.

2.2.2 Princípios Orçamentários

Os princípios orçamentários constam na legislação de forma explícita ou implícita e também são resultados da doutrina. Para Silva (2009, p. 184) “esses princípios básicos objetivam assegurar o cumprimento dos fins a se propõe o orçamento”. Assim, no Quadro 1 foram listados os principais princípios orçamentários e suas características.

Quadro 1 - Princípios Orçamentários

Princípio	Característica
Unidade	Elaboração de um único orçamento para cada ente federativo, considerado também como uma única política orçamentária a ser seguida, reforçando o sistema de planejamento-orçamento integrado.
Universalidade	Inclusão de todas as receitas e todas as despesas no orçamento. Decorrem deste princípio o conhecimento do montante dos recursos orçamentários pelo Legislativo para autorizá-los e a proibição do Executivo de realizar operações de receitas e de despesas sem conhecimento prévio do Legislativo.
Anualidade	O orçamento é elaborado e aprovado para execução durante um exercício financeiro, que, no Brasil, coincide com o ano civil. As exceções a este princípio são os créditos adicionais especiais e extraordinários.
Não Vinculação de Tributos	Visa evitar que o orçamento seja “engessado”, o que pode produzir sobras de recursos por um lado e falta por outro. A flexibilidade de alocação dos recursos no orçamento pode ficar comprometida com a grande vinculação de recursos. A vinculação é permitida em casos previstos na CF/88 e é válida para dar continuidade a programas em execução.
Exclusividade	No orçamento anual não podem conter dispositivos estranhos à previsão de receitas e à fixação de despesas, exceto autorização para suplementações e para assunção de operações de crédito por antecipação de receita. Assim, evita-se que outros assuntos utilizem a tramitação especial do orçamento para serem aprovados.
Especialização	Trata-se da identificação e classificação das receitas e das despesas, permitindo e fortalecendo o controle dos recursos.
Orçamento Bruto	Todas as despesas e receitas devem constar na LOA pelos seus valores totais, vedadas quaisquer deduções ou compensações, assim, contabiliza-se o repasse de recursos de uma instituição a outra como receita (àquela que recebe) e despesa (àquela que transferiu).
Clareza	Informações compreensíveis, priorizando o interesse dos usuários. Quanto mais clara e completa a informação, melhor o seu uso como instrumento de gestão.
Publicidade	Publicação da lei para acesso do cidadão, permitindo o controle social.
Equilíbrio	Correlação entre as receitas e as despesas. O governo não deve cobrar mais do que o necessário para custear suas atividades e gastar somente o que consegue financiar. Relaciona-se a este princípio a vedação de realizar despesas que ultrapassem o autorizado através dos créditos iniciais ou adicionais. A fixação de despesas com contrapartida de receitas a serem obtidas através de novas dívidas; a super ou subestimação de receitas, bem como o super ou subdimensionamento das despesas afronta o princípio do equilíbrio, dando ao orçamento somente um aspecto de “equilíbrio formal”.

Fonte: adaptado de Piscitelli et al. (2014).

Os princípios abordados no quadro acima são premissas básicas para o orçamento anual. Kohama (2017) afirma que é indispensável que o orçamento obedeça a princípios para que consiga refletir um programa de governo, contribuir com a ação do estado em busca de desenvolvimento econômico e social, ser uma ferramenta de administração governamental e representar a vontade da sociedade.

2.2.3 Receitas e Despesa Orçamentária

A lei orçamentária é composta pela previsão de receitas e pela fixação de despesas. De acordo com Manual de Orientação do Gestor Público (RIO GRANDE DO SUL, 2018, p. 189), as receitas orçamentárias “representam ingressos ao ente público, arrecadados para aplicações em programas e ações governamentais [...]”. E podem ser classificadas de acordo com a Natureza, identificando a origem dos recursos conforme o fato gerador (originárias de tributos, serviços, alienação de bens, etc.), com o Indicador de Resultado Primário, obrigatório somente para a União, e por Fonte de Recursos (destinação livre ou vinculada) (BRASIL, 2014).

Já despesa orçamentária é “toda transação que depende de autorização legislativa, na forma de consignação de dotação orçamentária, para ser efetivada” (RIO GRANDE DO SUL, 2018, p. 206). Essa despesa pode ser classificada como Institucional, de acordo com os responsáveis pela despesa; Funcional, segregando a despesa por função e subfunção; quanto à Estrutura Programática, demonstrando o atendimento dos objetivos do PPA; e, quanto à Natureza da Despesa, que deve explicitar o que está sendo adquirido e qual o efeito econômico da despesa (BRASIL, 2014). O detalhamento da despesa orçamentária por natureza é apresentado no quadro abaixo:

Quadro 2 – Despesa Orçamentária por Natureza

Classificação	Característica
Despesa Orçamentária por Natureza	a. Categoria Econômica: <u>3.Despesas Correntes</u> : aquelas que não contribuem para formar ou adquirir um bem de capital. <u>4.Despesas de Capital</u> : contribuem diretamente para formar ou adquirir um bem de capital.
	b. Grupo de Natureza da Despesa: 1.Pessoal e Encargos Sociais 2.Juros e Encargos da Dívida 3.Outras Despesas Correntes 4.Investimentos 5.Inversões Financeiras 6.Amortização da Dívida
	b.1 Modalidade de Aplicação: indica como os recursos serão aplicados, se diretamente pela unidade detentora do crédito orçamentário ou por transferência. Exemplos: 20.Transferências à União 30.Transferências a Estados e ao Distrito Federal 50.Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos 90.Aplicações Diretas
	c. Elemento de Despesa: identifica o objeto do gasto. Exemplos: 11.Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Civil 30.Material de Consumo 39.Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica 51.Obras e Instalações 91.Sentenças Judiciais

Fonte: Adaptado do Manual Técnico Orçamentário (BRASIL, 2015)

Assim ao classificar, por exemplo, uma despesa em 3.3.90.30, depreende-se que se está adquirindo material de consumo, mediante aplicação direta dos recursos pelo município e que esse material é uma despesa corrente, que não é aquisição de bem de capital, nem contribui para a formação de um.

2.2.4 Créditos Adicionais

Durante a execução orçamentária, as despesas são realizadas por meio de créditos orçamentários. Quando aprovados na LOA são identificados como iniciais, quando incluídos posteriormente são adicionais. De acordo com a Lei 4.320/64, artigo 41, os créditos adicionais podem ser classificados em:

- I - suplementares, os destinados a reforço de dotação orçamentária;
- II - especiais, os destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica;
- III - extraordinários, os destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública. (BRASIL, 1964).

O crédito suplementar necessita que previamente exista uma dotação orçamentária com saldo insuficiente para que ela seja reforçada. Já para o crédito especial, não existe dotação até o momento da abertura do crédito, portanto o crédito cobre despesas eventuais ou especiais. E o crédito extraordinário se destina a cobrir despesas que não se pôde planejar previamente e que exigem atendimento imediato do estado (KOHAMA, 2017).

Os créditos adicionais devem ser abertos por decreto do Poder Executivo. Porém os suplementares e os especiais devem ser precedidos de autorização legislativa. Esta obrigatoriedade prévia não existe para os créditos extraordinários, dada as situações de urgência em que eles ocorrem. Neste caso, o decreto deve ser submetido ao Poder Legislativo imediatamente à sua abertura (SILVA, 2009). A autorização legislativa para a abertura de créditos suplementares pode constar na própria LOA, conforme consta no artigo 165 da CF/88: “A lei orçamentária anual não conterà dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares [...]” (BRASIL, 1988).

Tanto para os créditos adicionais suplementares quanto para os especiais é necessária a indicação de recursos disponíveis cobrir a despesa, bem como justificativa para a abertura (Piscitelli et al., 2014). As fontes de recursos podem ser: o superávit financeiro, o excesso de arrecadação, os de anulação de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais e os de operações de créditos autorizadas (BRASIL, 1964). Também podem ser fontes para os créditos adicionais: os recursos que ficarem sem destinação no projeto da lei orçamentária, por veto emenda ou rejeição, e os recursos da reserva de contingência, que é a reserva destinada para cobrir passivos contingentes e outros riscos (BRASIL, 2014).

O superávit financeiro, segundo a Lei 4320/64, é “a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas” (BRASIL, 1964). Neste caso os recursos são verificados ao final do exercício anterior e o saldo positivo pode ser utilizado como fonte de suplementação. O excesso de arrecadação é “o saldo positivo das diferenças acumuladas mês a mês entre a arrecadação prevista e a realizada, considerando-se, ainda, a tendência do exercício” (BRASIL, 1964). Já esta fonte de suplementação depende do andamento do exercício financeiro vigente para a sua utilização.

Os recursos de anulações de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais são valores que sobram de dotações já constantes na LOA ou nos créditos adicionais. Ou seja, esses valores não serão utilizados em sua totalidade nas dotações a que foram consignados. Os recursos de operações de créditos são os decorrentes de empréstimos ou financiamentos contratados pelo governo (KOHAMA, 2017).

A vigência do crédito suplementar é restrita ao exercício, mesmo prazo da dotação que por ele foi suplementada. Já os créditos adicionais especiais e extraordinários vigem até o final do exercício financeiro se autorizados dentro dos oito primeiros meses do exercício, ou são transferidos para o exercício financeiro subsequente quando autorizados nos últimos quatro meses do exercício (SILVA, 2009).

As suplementações podem ser consideradas ferramentas de flexibilização do orçamento. Para Rosa (2016, p. 73), “como a receita é prevista, ela pode se concretizar aquém ou além da previsão. Então, o executor não pode ficar totalmente engessado ao que foi previsto, pois há uma trajetória de variáveis, tanto pelo lado da previsão da receita como pelo lado da fixação da despesa.” Porém, para Kohama (2017), o uso dos créditos adicionais deveria ser reduzido ou até mesmo excepcional, devido ao processo de planejamento e orçamentário integrado, baseado no Orçamento por Programas, ao qual o orçamento deve estar submetido.

2.3 ESTUDOS RELACIONADOS

Rocha, Marcelino e Santana (2013), considerando que existe a necessidade de ajustes no orçamento, verificaram o uso de créditos adicionais extraordinários pelo Governo Federal. Com o objetivo de identificar e analisar as razões e os fatores desse uso e levantar o entendimento e a aderência aos pressupostos constitucionais de imprevisibilidade e da urgência do crédito extraordinário. Como resultado, foi identificado que quase 100% dos créditos extraordinários abertos no período de 1995 a 2010 não obedeceram aos pressupostos; é generalizada a utilização dos créditos extraordinários, principalmente pela sua celeridade e efetividade.

Dantas et al. (2014) analisaram a percepção dos gestores municipais (prefeito, vereador, secretário de finanças e tesoureiro) quanto ao controle financeiro da Microrregião de Sousa/PB, em relação à utilização do orçamento público no processo de gestão. Como resultado, foi identificado que os prefeitos e vereadores têm conhecimento limitado sobre o orçamento público - estágios das despesas e receitas públicas, leis orçamentárias e regras. O que compromete a atuação desses gestores na elaboração e aprovação do orçamento.

Santos et al. (2017) verificaram a relação entre o uso da técnica orçamento-programa e a execução de políticas públicas, através da análise dos orçamentos temáticos da União, do período de 2008 a 2013. Como resultado foi inferido que o orçamento-programa permite visualizar, orçamentariamente, a realização das políticas públicas, e identificado que há um descompasso entre o planejamento e a execução do orçamento, bem como das políticas públicas planejadas e as implementadas com o dispêndio dos recursos.

Couto, Neto e Resende (2018) verificaram a relação entre o limite legal de abertura de créditos suplementares e a razão executado/previsto dos orçamentos de 266 municípios mineiros. Como principais resultados, foram identificados percentuais de limite de abertura de suplementação que variaram de 1% a 80% entre os municípios; na relação entre o previsto/realizado das receitas, foi identificada a variação de 1,39% a 48,67%; e, na relação entre previsto/realizado das despesas, encontrou-se uma variação de 1,23% a 51,53%, sendo considerado o melhor planejamento o valor mais próximo de 0%. Através da análise de correlação não foi encontrada correlação significativa entre os percentuais de abertura de créditos suplementares e a razão previsto/realizado das despesas e nem das receitas. Com isso, os autores admitiram haver outros fatores que motivam a definição de percentual limite para abertura de créditos adicionais suplementares.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa realizada neste estudo é classificada quanto aos seguintes aspectos: pela forma de abordagem do problema; de acordo com seus objetivos; e, com base nos procedimentos técnicos utilizados.

Na perspectiva de abordagem do problema, o estudo é identificado como qualitativo. Pois, para Raup e Beuren (2008), este tipo de pesquisa analisa mais profundamente o fenômeno

do estudo, destacando suas características. O questionamento do presente estudo se relaciona com a pesquisa qualitativa ao tratar da análise do planejamento orçamentário anual, a partir do tratamento das informações dos créditos suplementares.

Quanto aos objetivos, este estudo é do tipo descritivo. Segundo Almeida (1996, p. 104), “Tal pesquisa observa, registra, analisa e ordena dados, sem manipulá-los, isto é, sem interferência do pesquisador. Procura descobrir a frequência com que um fato ocorre, sua natureza, características, causas, relações com outros fatos.” Este estudo assim se classifica, pois busca descrever as características dos créditos adicionais suplementares e relacioná-los com o planejamento anual realizado.

Para os procedimentos técnicos, utilizou-se a pesquisa documental, que, conforme Martins e Theóphilo (2009, p. 55), “emprega fontes primárias, assim considerados os materiais que ainda não foram objeto de análise, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os propósitos da pesquisa.” A fonte documental deste estudo são os documentos oficiais públicos disponibilizados eletronicamente pelo município de Porto Alegre.

Para análise dos dados foi utilizada a análise de conteúdo. Esta, para Bardin (2006, p. 38), é:

Um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) dessas mensagens.

A coleta de dados foi realizada através do endereço eletrônico do Diário Oficial, da Prefeitura Municipal de Porto Alegre, fonte dos documentos oficiais do município. Os documentos utilizados para este estudo foram as leis orçamentárias anuais dos anos de 2013 a 2017 e os decretos de abertura de crédito suplementar do mesmo período. A pesquisa não considerou o orçamento inicial e as suplementações do Poder Legislativo, que não é objeto deste estudo.

Os dados colhidos dos decretos e das leis orçamentárias foram exportados para tabelas. E, devido à quantidade de detalhamento dos orçamentos, optou-se por agrupar as informações em valores totais por ano e por natureza da despesa e em percentuais para os valores por órgãos. A partir daí, verificou-se a quantidade de decretos emitidos e comparou-se o orçamento inicial ao suplementado.

4 ANÁLISE DOS DADOS

Atendendo ao objetivo proposto neste estudo, foram identificados orçamentos anuais e as suplementações publicadas no período de 2013 a 2017.

4.1 ANÁLISE GLOBAL DOS DECRETOS SUPLEMENTARES

A pesquisa identificou a publicação de 590 decretos de abertura de créditos adicionais suplementares no município, entre janeiro de 2013 a dezembro de 2017, conforme Tabela 1:

Tabela 1 – Decretos Emitidos no Período

	2013		2014		2015		2016		2017	
Trimestre	N ^{o1}	Part. ²	N ^o	Part.	N ^o	Part.	N ^o	N ^o .	N ^o	Part.
1 ^o	21	25%	20	17%	25	17%	25	18%	18	18%
2 ^o	14	17%	21	18%	29	20%	28	20%	25	25%
3 ^o	22	26%	32	27%	34	23%	33	23%	22	22%
4 ^o	27	32%	46	39%	57	39%	56	39%	35	35%
Anual	84		119		145		142		100	
	Total Global						590			

Fonte: Elaborada pela autora (2018). Legenda: ¹Número de Decretos; ²Participação Percentual.

Verifica-se, na Tabela 1, que houve um crescimento na quantidade de decretos publicados nos três primeiros anos pesquisados, mantendo-se no quarto ano e com queda no último. O menor número de decretos em 2013 e 2017 pode estar relacionado com o início de um período de gestão, os dois anos mencionados foram marcados pelo início de um mandato municipal. A LOA do primeiro ano de governo, elaborada pela gestão anterior, tende a ter maior controle na sua execução. Além disso, foi identificado que de 2013 a 2016 os decretos eram publicados durante todo o mês no DOPA, já em 2017 as publicações ficaram concentradas em dias específicos.

A quantidade de decretos publicados pode ser considerada excessiva, pois ao longo do período foram emitidos em torno de 10 decretos por mês, ou seja, a cada 3 dias foi publicado um decreto para alterar o planejamento orçamentário, sendo que cada decreto pode alterar diversos programas. A participação percentual de cada trimestre mostra que as publicações são crescentes ao longo do ano, ou seja, quanto mais distante da elaboração do planejamento, mais alterações orçamentárias são realizadas. Não há limitação de emissões de decretos durante um exercício, mas ao considerar que o primeiro trimestre de um ano está mais próximo do planejamento que foi elaborado no ano anterior, espera-se que neste período a execução orçamentária seja mais assertiva.

Mediante decretos publicados, encontrou-se um total de R\$5,1 bilhões em suplementações. Apresenta-se, na Tabela 2, o comparativo entre o orçamento inicial contemplado na LOA e o total do orçamento suplementado, incluindo o percentual das suplementações sobre o orçamento inicial.

Tabela 2 - Comparativo Orçado Inicial com Suplementado - Em Reais (R\$)

Ano	Orçamento Inicial (O. I.)	Orçamento Suplementado (O. S.)	Percentual de Suplementação (P. S.)
2013	5.251.484.640	1.331.914.648	25%
2014	5.886.793.005	1.272.207.669	22%
2015	6.053.985.548	765.601.952	13%
2016	6.458.212.212	931.331.171	14%
2017	6.791.402.987	865.442.182	13%
Total do Período	30.441.878.392	5.166.497.623	17%

Fonte: Elaborada pela autora (2018).

Constata-se, por meio da Tabela 2, que houve redução percentual dos valores suplementados sobre o orçamento inicial ao longo do período pesquisado. Cruzando as informações da Tabela 1 e da Tabela 2, tem-se que as emissões de decretos foram crescentes ao longo do período e os percentuais suplementados foram decrescentes.

4.3 ANÁLISE DA SUPLEMENTAÇÃO E DE EMISSÕES POR ÓRGÃO

Inicialmente, cabe salientar que na administração direta um decreto contém suplementações de diversas secretarias, dos órgãos listados na Tabela 3, somente o DEMHAB, o DMLU, o DMAE, a FASC e o PREVIMPA são da administração indireta. Portanto na coluna “N” foi identificado em quantos decretos emitidos pela administração direta os órgãos, que a ela pertencem, participaram. Já os órgãos da administração indireta têm decretos exclusivos para suas suplementações.

Tabela 2 – Percentual de Suplementação e Decretos Emitidos por Órgão de 2013 a 2017

Órgão	2013		2014		2015		2016		2017	
	P. S.	Nº	P. S.	Nº	P. S.	Nº	P. S.	Nº	P. S.	Nº
Departamento de Esgotos Pluviais (DEP)	7%	17	27%	15	11%	30	1%	9	31%	23
Encargos Gerais do Município (EGM)	66%	28	70%	42	31%	49	40%	32	30%	22
Gabinete do Prefeito (GP)	29%	25	14%	46	17%	45	9%	32	14%	18
Procuradoria Geral do Município (PGM)	8%	4	16%	26	11%	6	49%	12	1%	6
Secretaria Extraordinária da COPA de 2014 (SECOPA)	23%	8	4%	8	-	-	-	-	-	-
Secretaria Especial dos Direitos Animais (SEDA)	27%	5	3%	9	31%	11	11%	15	9%	8
Secretaria Municipal de Administração (SMA)	24%	9	16%	10	14%	19	24%	26	22%	8
Secretaria Municipal de Acessibilidade e Inclusão Social (SMAIS)	9%	9	10%	3	8%	15	3%	8	5%	2
Secretaria Municipal do Meio Ambiente (SMAM)	12%	13	11%	18	19%	20	9%	17	8%	10
Secretaria Municipal da Cultura (SMC)	32%	36	21%	53	17%	59	29%	42	5%	16
Secretaria Municipal de Direitos Humanos (SMDH)	-	-	41%	33	39%	23	64%	23	18%	16
Secretaria Municipal de Educação (SMED)	23%	36	29%	52	13%	62	9%	51	6%	33
Secretaria Municipal de Esportes, Recreação e Lazer (SMERL)	3%	14	14%	17	9%	22	3%	10	2%	10
Secretaria Municipal da Fazenda (SMF)	24%	11	32%	30	23%	42	37%	31	7%	13
Secretaria Municipal de Gestão (SMG)	33%	22	33%	28	66%	28	23%	15	17%	9
Secretaria Municipal de Governança Local (SMGL)	30%	26	26%	41	34%	42	33%	43	41%	27
Secretaria Municipal da Produção Indústria e Comércio (SMIC)	16%	6	9%	15	10%	19	17%	14	2%	7
Secretaria Municipal da Juventude (SMJ)	22%	10	29%	12	18%	14	9%	16	11%	7
Secretaria Municipal de Obras e Viação (SMOV)	69%	18	23%	28	12%	41	48%	32	7%	15
Secretaria Municipal do Planejamento Estratégico e Orçamento (SMPEO)	-	-	33%	26	7%	11	3%	8	1%	3
Secretaria Municipal de Saúde (SMS)	11%	27	10%	38	10%	50	8%	55	9%	31
Secretaria Municipal de Segurança (SMSEG)	32%	8	33%	11	6%	16	4%	11	5%	10
Secretaria Municipal do Trabalho e Emprego (SMTE)	14%	8	19%	18	14%	13	18%	12	6%	17
Secretaria Municipal dos Transportes (SMTR)	51%	3	4%	6	31%	18	12%	14	10%	8
Secretaria Municipal de Turismo (SMTUR)	45%	7	37%	17	69%	26	17%	10	20%	11
Secretaria Municipal de Urbanismo (SMURB)	65%	17	12%	26	5%	15	5%	8	0%	3
Departamento Municipal de Habitação (DEMHAB)	26%	8	9%	9	21%	19	18%	14	12%	7
Departamento Municipal de Água e Esgotos (DMAE)	13%	8	14%	9	10%	7	15%	6	5%	4
Departamento Municipal de Limpeza Urbana (DMLU)	7%	5	29%	7	2%	3	6%	8	39%	6

Órgão	2013		2014		2015		2016		2017	
	P. S.	Nº	P. S.	Nº	P. S.	Nº	P. S.	Nº	P. S.	Nº
Fundação de Assistência Social e Cidadania (FASC)	14%	9	20%	9	26%	20	24%	30	16%	18
PREVIMPA	22%	12	23%	15	6%	13	6%	18	14%	19
Total	25%		22%		13%		14%		13%	

Fonte: Elaborada pela autora (2018).

Das principais informações da Tabela 3, quanto ao número de decretos, pode-se destacar que em 2013 mais órgãos (17 dos 29 existentes) suplementaram utilizando até 12 decretos por ano. A variação desse ano foi de no mínimo 3 (pela SMTR) ao máximo de 36 (SMED e SMC) participações ou emissões de decretos. Já em 2014, houve crescimento nas participações das secretarias nas emissões. Dos 31 órgãos existentes, 11 suplementaram utilizando até 12 decretos no ano, 7 utilizaram de 13 a 24, ou seja, ajustes de 1 a 2 vezes por mês em média, e 13 ajustaram o planejado utilizando mais de 25 decretos no ano, chegando a 53 no caso da SMC.

Em 2015, as emissões e participações foram mais frequentes do que em 2014, pois somente 5 dos 30 órgãos existentes suplementaram com, no máximo, 12 decretos no ano; 14 órgãos suplementaram utilizando de 13 a 24 decretos; e 11 suplementaram através de mais de 25 decretos, sendo que a SMED utilizou 62. As emissões e participações de decretos em 2016 ficaram próximas dos quantitativos de 2014. Nesse ano as emissões e participações ficaram entre 6 (DMAE) a 55 (SMS) decretos. Já em 2017 houve queda na quantidade de decretos emitidos, com uma variação próxima do ano de 2013, de 3 a 33 decretos.

De forma geral, os órgãos que mais participaram de publicações de decretos foram a SMED, chegando a 62 no ano de 2015, a SMC, com 59 também em 2015, a SMS, com 55 em 2016. Outros destaques de participações em emissões de decretos no período foram os EGM, variando de 22 a 49, e o GP com variação de 18 a 46. Ao longo do período, o DMAE e o DMLU sempre estiveram abaixo de 10 emissões de decretos por ano.

Quanto aos percentuais suplementados, em 2013, a SMOV, os EGM e a SMURB foram os que mais suplementaram sobre o orçamento inicial, acima de 65%. Em 2014, os EGM foi o que mais suplementou, 70%. De forma geral, de 2013 para 2014, houve aumento de participações das secretarias em emissões de decretos, mas não houve grandes alterações de percentuais suplementados. Ou seja, os valores suplementados reduziram ou se mantiveram, mas a quantidade de alterações do orçamento aumentou. No ano de 2015, os órgãos que mais suplementaram foram a SMTUR, 69%, seguida pela SMG, com 66% e pela SMDH, com 39%. E no ano de 2016, nota-se que os órgãos que mais suplementaram foram a SMDH, com 64%, a PGM, com 49%, e a SMOV, com 48%. Em 2017, a SMGL suplementou 41% do seu orçamento inicial, o DMLU, 39%, e o DEP, 31%.

Valendo-se da Tabelas 3, verifica-se que é generalizada a participação dos órgãos em publicações de decretos, e, alguns órgãos, como a EGM, a SMGL e a SMTUR estão sempre entre os que mais suplementaram percentualmente ou que mais emitiram decretos. Poucos órgãos se mantiveram ao longo do período com baixo percentual de suplementação, combinado com baixa emissão de decretos. E há muitos casos em que se suplementa percentualmente pouco, utilizando muitos decretos para isso, como os casos da SMED, SMS, SMC, GP.

4.3 ANÁLISE DAS SUPLEMENTAÇÕES POR CARACTERÍSTICA DE DESPESA

Nas tabelas 4 e 5 foi considerada a classificação da Despesa Orçamentária por Natureza da Despesa, contemplando as suplementações pelas características da modalidade de aplicação dos recursos e da natureza da despesa, com os percentuais de participação de cada item sobre o valor total suplementado.

Tabela 4 – Suplementações por Natureza da Despesa de 2013 a 2015 - Em Reais (R\$)

Característica	2013		2014		2015	
	O. S.	Part.	O. S.	Part.	O. S.	Part.
Modalidade de Aplicação						
3.Despesas Correntes	651.540.899	49%	895.435.043	70%	556.518.997	73%
4.Despesas de Capital	680.373.749	51%	376.772.626	30%	209.082.955	27%
Total	1.331.914.648	100%	1.272.207.669	100%	765.601.952	100%
Natureza da Despesa						
1.Pessoal e Encargos Sociais	410.271.678	31%	351.755.687	28%	183.813.571	24%
2.Juros e Encargos da Dívida	2.575.573	0%	31.030.000	2%	16.718.350	2%
3.Outras Despesas Correntes	238.693.647	18%	512.649.356	40%	355.987.076	46%
4.Investimentos	524.554.842	39%	210.832.282	17%	176.466.881	23%
5.Inversões Financeiras	150.220.000	11%	163.731.344	13%	8.001.178	1%
6.Amortização da Dívida	5.598.907	0%	2.209.000	0%	24.614.895	3%
Total	1.331.914.648	100%	1.272.207.669	100%	765.601.952	100%

Fonte: Elaborada pela autora (2018).

As informações do período foram subdivididas em duas tabelas. Abaixo segue Tabela 5 que abrange o período de 2016, 2017 e a média do período analisado.

Tabela 5 - Suplementações por Natureza da Despesa de 2016, 2017 e Total do Período

Característica	2016		2017		Período	
	O. S.	Part.	O. S.	Part.	O. S.	Part.
Modalidade de Aplicação						
3.Despesas Correntes	588.310.127	63%	647.855.368	75%	3.339.660.434	65%
4.Despesas de Capital	343.021.045	37%	217.586.813	25%	1.826.837.188	35%
Total	931.331.171	100%	865.442.182	100%	5.166.497.623	100%
Natureza da Despesa						
1.Pessoal e Encargos Sociais	196.600.380	21%	271.680.169	31%	1.414.121.486	27%
2.Juros e Encargos da Dívida	7.220.000	1%	2.719.639	0%	60.263.562	1%
3.Outras Despesas Correntes	384.489.746	41%	373.455.560	43%	1.865.275.386	36%
4.Investimentos	216.799.025	23%	119.807.992	14%	1.248.461.023	24%
5.Inversões Financeiras	107.367.361	12%	71.383.821	8%	500.703.704	10%
6.Amortização da Dívida	18.854.659	2%	26.395.000	3%	77.672.461	2%
Total	931.331.171	100%	865.442.182	100%	5.166.497.623	100%

Fonte: Elaborada pela autora (2018).

Analisando a distribuição dos valores suplementados pela modalidade de aplicação entre 2013 e 2017, as despesas correntes são aquelas que mais receberam suplementações, respondendo por percentuais que oscilaram entre o mínimo de 63% ao máximo de 75% em 2017, excetuando ano de 2013, onde representou 49% do total das suplementações, fato justificado pelo elevado número de obras preparativas para a Copa do Mundo de 2014. No total dos cinco anos, o suplementado em despesas correntes foi de 65%, enquanto as despesas de capital foram de 35%.

Na análise em relação à natureza da despesa, ganha destaque o item “outras despesas correntes”, respondendo por uma fatia percentual de 40% do total suplementado, exceto pelo ano de 2013, onde mais uma vez as obras da Copa impactaram as despesas de investimentos, diminuindo assim para 18% as “outras despesas correntes”. No período, o item corresponde por 36% do total. Em segundo lugar, situam-se as despesas de pessoal e encargos sociais, com fatias entre 21% e 31%, ficando em 27% no total do período. O terceiro item mais importante é o de investimentos, correspondendo de 14% a 23 % das suplementações, exceto no ano de 2013, com 39%.

As despesas classificadas em “outras despesas correntes” tem uma grande amplitude de atendimento. Sendo aquelas destinadas ao pagamento de serviços observáveis pela população como coleta de lixo e conservação das vias públicas; para manutenção da máquina pública como aquisição de material de consumo, serviços de limpeza e de vigilância; ou para o pagamento de sentenças judiciais e indenizações a terceiros. O maior índice desse tipo de despesa nas suplementações pode estar relacionado com a gama de despesas que podem ser encaixadas na categoria.

Já a natureza da despesa de pessoal e encargos sociais é aquela destinada ao pagamento funcionalismo público: funcionários estatutários ou celetistas, aposentados, pensionistas, bem como as contribuições patronais e outras despesas relacionadas. Neste caso, pelo total do período, um pouco mais de *um quarto* dos valores suplementados foram para ajustar a folha de pagamento. O que pode-se considerar significativo, já que as despesas de pessoal devem ser previsíveis numa organização.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa teve como objetivo identificar a representação dos créditos adicionais suplementares no orçamento anual da Prefeitura Municipal de Porto Alegre e, mediante a análise de dados, verificou-se a redução percentual das suplementações globais do município, passando de 25% em 2013 para 13% em 2017. Porém, ao abrir esses percentuais por órgãos, encontrou-se suplementações anuais de até 70%. Quando a pesquisa se voltou à quantidade de decretos, identificou-se que muitos deles são emitidos no primeiro trimestre de cada ano e, ao especificar a participação dos órgãos ano a ano em publicações, obteve-se que, em algumas vezes, mais de 50 decretos por ano foram utilizados para alterar o planejado. Quanto à natureza da suplementação, constatou-se que as “outras despesas correntes” são as mais alteradas durante o ano, seguidas pela folha de pagamento e pelos investimentos.

Ao identificar os créditos adicionais suplementares e compará-los com o orçamento planejado e aprovado, tem-se que as suplementações representaram demasiadas alterações do planejamento orçamentário do município, através das frequentes emissões de decretos que modificam a alocação dos recursos, além dos altos percentuais de alteração dos valores inicialmente orçados por determinados órgãos, desfigurando o planejamento inicial. Nota-se que não houve somente um desajuste entre a elaboração e a execução do orçamento, mas é nítida a imprecisão dos órgãos quanto à emissão dos decretos de suplementação durante o período pesquisado, demonstrando uma falha tanto no planejamento quanto nas correções do orçamento. Ressaltando-se que há a exceção do ano de 2017, no qual verificou-se uma redução das suplementações por órgãos tanto em percentuais quanto em quantidades de decretos, identificando-se também um maior controle em suas publicações.

Através do identificado neste estudo, conclui-se que é necessária maior atenção quanto aos créditos adicionais suplementares, podendo contribuir para a redução do uso dessa ferramenta de flexibilização: a criação de relatórios das suplementações realizadas para embasar, em conjunto com outros documentos, a elaboração da LOA; a utilização das suplementações como ferramenta de avaliação do orçamento planejado, visando a redução do uso de créditos adicionais e o aumento da assertividade da LOA; a análise dos motivos que levam os órgãos a suplementarem tantas vezes o orçamento, verificando se as situações são inevitáveis, ou se há erros de planejamento que podem ser corrigidos; e, a análise da capacidade dos envolvidos no processo de planejamento para elaborar a proposta orçamentária, verificando a necessidade de treinamentos.

Esta pesquisa analisou os créditos adicionais suplementares e o orçamento planejado. Não foi possível aprofundar a análise quanto ao suplementado por programas do PPA e à comparação entre o planejado, o alterado e o executado. Sugere-se como novos estudos, a

análise das motivações que levam órgãos como a Secretaria de Saúde e a Secretaria de Educação a realizarem tantas suplementações, se esta é uma característica isolada da prefeitura estudada ou está presente em outros municípios, tendo relação com os repasses de recursos de outras esferas públicas, verificando possibilidades da redução desses índices.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Maria Lúcia Pacheco de. **Como elaborar monografias**. 4. ed. Belém: Cejup, 1996.

BARDIN, Laurence. **Análise de Conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2006.

BRASIL. Presidência da República. **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, 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 20 jun. 2018.

BRASIL. Presidência da República. **Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília, 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm>. Acesso em: 15 jul. 2018.

BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Dispõe sobre princípios, direitos e deveres dos cidadãos brasileiros. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 20 jun. 2018.

BRASIL. Presidência da República. **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. Brasília, 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 30 jun. 2018.

BRASIL. Secretaria da Fazenda. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**. 6. ed. Brasília, 2014. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/mcasep>>. Acesso em: 01 jul. 2018

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Manual técnico do orçamento 2016**. Brasília, 2015. Disponível em: <http://www.orcamentofederal.gov.br/informacoes-orcamentarias/manual-tecnico/mto_2016_2aeducacao_220915.pdf>. Acesso em: 01 jul. 2018.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público**: integração das áreas do ciclo de gestão: planejamento, orçamento, finanças, contabilidade e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

COUTO, Lucas Carrilho do; NETO, João Esteves Barbosa; RESENDE, Leandro Lima. Flexibilidade do Orçamento Público Perante a Execução Orçamentária. **Revista Mineira de Contabilidade**, Belo Horizonte, v. 19, n. 1. p. 42-54 jan./fev./mar./abr. 2018. Disponível em: <<http://revista.crcmg.org.br/index.php?journal=rmc>>. Acesso em: 12 out. 2018.

DANTAS, Cesar Fulvio. et al. O Orçamento Público como Ferramenta Efetiva para Gestão e Controle Financeiro da Administração Pública: uma Análise da Percepção dos Gestores Municipais da Microrregião de Sousa/PB. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, João Pessoa, v. 2, n. 1, p. 91-104, jan/abr. 2014. Disponível em: <<http://www.periodicos.ufpb.br/ojs/index.php/recfin/article/view/18006>>. Acesso em: 20 ago. 2018

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública**: teoria e prática. 15 ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MENDES, Marcos José. **Sistema Orçamentário Brasileiro**: Planejamento, Equilíbrio Fiscal e Qualidade do Gasto Público. Brasília: Senado Federal, 2008. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/94270>>. Acesso em: 02 out. 2018

PISCITELLI, Roberto Bocaccio et al. **Contabilidade Pública**: uma abordagem da administração financeira pública. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.) **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**: Teoria e Prática. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 76-97.

RIO GRANDE DO SUL. Secretaria da Fazenda. **Manual de Orientação do Gestor Público**. 4 ed. Porto Alegre: CORAG, 2018. Disponível em: <<https://cage.fazenda.rs.gov.br/conteudo/1271/manual-de-orientacao-do-gestor-publico>>. Acesso em: 20 jun. 2018.

ROSA, Márcio Gomes. Distinção entre créditos suplementares, remanejamentos, transposições e transferências. **Revista TCEMG**, Belo Horizonte. v. edição especial, p. 73-76, 2006. Disponível em: <<https://revista.tce.mg.gov.br/revista/index.php/TCEMG/issue/download/13/26>>. Acesso em: 14 ago. 2018.

ROCHA, Diones Gomes.; MARCELINO, Gileno Fernandes.; SANTANA, Cláudio Moreira. Orçamento público no Brasil: a utilização do crédito extraordinário como mecanismo de adequação da execução orçamentária brasileira. **Revista de Administração**, São Paulo, v. 48, n.4, out./dez. 2013. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rausp/v48n4/14.pdf>>. Acesso em: 09 set. 2018.

SANTOS, Flavio Rosendo et al. O Orçamento-Programa e a Execução das Políticas Públicas. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 68, n 1, jan/mar 2017. Disponível em: <<https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/1038/798>>. Acesso em: 10 out. 2018

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental**: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

WILGES, Ilmo José. **Finanças Públicas**: Orçamento e Direito Financeiro Para Cursos e Concursos. 3. ed. Porto Alegre: AGE, 2009.