

**PROPOSIÇÃO DO ÍNDICE DE INTEGRAÇÃO PLANEJAMENTO-EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO PÚBLICO (IIPEOP) PARA ANALISAR A INTEGRAÇÃO ENTRE O PLANEJAMENTO E A EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DO MUNICÍPIO DE CAICÓ-RN**

**NILZETE SOARES DA SILVA**

**MARCOS FERNANDO MACHADO DE MEDEIROS**  
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE (UFRN)

**MARCONI NEVES MACEDO**  
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE (UFRN)

# **PROPOSIÇÃO DO ÍNDICE DE INTEGRAÇÃO PLANEJAMENTO-EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO PÚBLICO (IIPEOP) PARA ANALISAR A INTEGRAÇÃO ENTRE O PLANEJAMENTO E A EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DO MUNICÍPIO DE CAICÓ-RN**

## **Resumo**

Este artigo analisa a integração entre o planejamento e a execução orçamentária do município de Caicó, no processo de planejamento, execução e controle orçamentário do ente municipal. A integração entre os instrumentos de planejamento foi medida pelo Índice de Integração Planejamento-Execução do Orçamento Público – *IIPEOP*, criado para tal finalidade. Os resultados evidenciam alta integração quando considerados os valores globais. No entanto, na análise da maioria das funções, e das subfunções da função saúde, percebe-se uma média ou baixa integração, na maioria das vezes, indicando que o orçamento foi alterado por meio de créditos adicionais. Observa-se o uso do método incremental, haja vista que o orçamento de um exercício é praticamente igual ao do anterior, alterando-se praticamente só os valores. Dessa forma, o orçamento público da Prefeitura de Caicó não vem se configurando um instrumento de planejamento eficiente pelas consideráveis variações apresentadas entre o orçado e o executado, devendo ainda percorrer um longo caminho até se tornar o instrumento preconizado pela LRF.

Palavras-chave: Orçamento público municipal; Planejamento governamental; Integração.

## **PUBLIC BUDGET: AN ANALYSIS OF INTEGRATION BETWEEN BUDGET PLANNING AND EXECUTION IN THE MUNICIPALITY OF CAICÓ-RN, IN LIGHT OF THE NORMS OF THE FISCAL RESPONSIBILITY LAW**

## **Abstract**

This article analyzes the integration between budget planning and execution in the municipality of Caicó, in the planning, execution and budgetary control process of the municipal entity. The integration between planning instruments was measured by the Public Budget Planning-Execution Integration Index – *IIPEOP*, created for this purpose. The results show high integration when considering global values. However, in the analysis of most functions and subfunctions of the health function, a medium or low integration can be seen, in most cases, indicating that the budget was changed through additional credits. The use of the incremental method is observed, given that the budget for a year is practically the same as the previous year, with practically only the values changing. In this way, the public budget of Caicó City Hall has not been an efficient planning instrument due to the considerable variations presented between what was budgeted and what was executed, and it still has a long way to go before becoming the instrument recommended by the LRF.

Keywords: Municipal public budget; Government planning; Integration.

## **1. INTRODUÇÃO**

Atender as demandas da sociedade, na atual conjuntura econômica, exige dos governantes esforços cada vez maiores, devido à escassez de recursos financeiros para a realização de gastos públicos. Isso se torna um grande desafio, pois o Estado precisa não apenas planejar bem as ações que irá implementar, mas, principalmente, executar o que foi previsto, utilizando-se de técnicas que lhe permita aferir se as metas pretendidas foram realmente alcançadas.

A integração entre planejamento e orçamento permite aos gestores públicos utilizarem os recursos com eficiência e eficácia, além de promover a possível participação da sociedade no controle da gestão pública. Todavia, a sua falta irá impedir que os objetivos e metas estabelecidos sejam cumpridos, evidenciando a ineficiência de tais instrumentos para o alcance dos resultados pretendidos, além de reduzir a transparência quando os recursos públicos são aplicados (Crepaldi; Crepaldi, 2013).

Diversos fatores, como a falta de um setor específico nas entidades que se dedique à função planejamento; a dependência dos entes subnacionais de transferências da União ou dos Estados; a prática do incrementalismo; e a superestimação ou subestimação de receitas e despesas, poderão causar o distanciamento entre o planejamento e o orçamento (Aquino; Azevedo, 2016; Tonacio Júnior et al., 2019; Silva, 2020), apesar de os gestores públicos poderem utilizar mecanismos legais que lhe permitam adequar o orçamento durante a sua execução (Couto, 2018).

No tocante à realidade atual do planejamento orçamentário dos governos subnacionais, Silva (2020, p. 77) destaca que “o orçamento municipal deveria ser o instrumento de planejamento [...]. Entretanto, tem-se observado a sua utilização para cumprimento de exigências legais e não como elemento de apoio gerencial, auxiliar à tomada de decisão”.

Nesse sentido, o objetivo deste artigo é: propor a criação do Índice de Integração Planejamento-Execução do Orçamento Público (*IPEOP*), como forma de analisar a integração entre o planejamento e a execução orçamentária do Município de Caicó-RN, no período de 2018 a 2023.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

Planejar pressupõe estratégias a serem adotadas por uma organização a fim de alcançar objetivos (Quintana et al., 2011). Pereira (2011, p. 36) define planejamento como sendo “o processo formalizado para gerar resultados a partir de um sistema integrado de decisões”. Não pode ser pensado apenas como uma ordenação de receitas e despesas, mas como cenários que possibilitam a identificação de oportunidades e desafios para o alcance dos objetivos e das metas traçadas, sendo necessário dispor de informações relevantes, de forma a simplificar o processo que será executado a favor da coletividade (Ferreira et al., 2016). Conti (2016, pag. 32) acrescenta ao dizer que:

Um bom planejamento, dotado de clareza e transparência, é imprescindível para uma gestão eficiente e uso proveitoso dos recursos públicos. Planejar é escolher prioridades, ainda que estas escolhas sejam difíceis, e importem em deixar de lado muitas ações importantes [...].

O planejamento no setor público foi previsto pela Constituição Federal de 1988, que instituiu o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Essa norma dedicou uma seção especial ao processo orçamentário: Título VI – Da Tributação e do Orçamento; Capítulo II das Finanças Públicas; e Seção I dos Orçamentos (Nunes; Oliveira; Béu, 2015). No entanto, apesar de essencial, o planejamento por si só não garantirá a qualidade na realização dos gastos públicos, pois os órgãos poderão executar mal um planejamento que foi bem elaborado. Mas, sua falta, ou elaboração de forma incorreta, dificilmente permitirá o atingimento da eficiência (Azevedo, 2013).

O Plano Plurianual é considerado pela doutrina o planejamento estratégico de médio prazo que estabelece as ações de governo para serem realizadas num período de quatro anos (Carvalho, 2014). Quando da sua elaboração, deverá englobar as políticas públicas de todas as áreas abrangidas pela administração pública (Soares; Ferensovicz; Gonzaga, 2022).

É preciso estabelecer diretrizes, programas e indicadores para a elaboração do Plano Plurianual (Crepaldi; Crepaldi, 2013). Cada objetivo do Plano Plurianual terá como responsável pela sua coordenação, no caso da esfera federal, um ministério, uma vez que as atividades desse irão impactar de maneira decisiva a implementação do objetivo (Carvalho, 2014). Por simetria, a responsável pela coordenação do objetivo, em se tratando da esfera municipal, será a Secretaria.

O segundo instrumento de planejamento, a Lei de Diretrizes Orçamentárias, foi considerado uma das inovações da Constituição Federal de 1988 (Carvalho, 2014) e é o primeiro documento elaborado em consequência do Plano Plurianual, servindo de balizador da elaboração do orçamento anual (Quintana et al, 2011). É o instrumento responsável por fazer a intermediação entre o PPA e a LOA, antecipar as diretrizes, as prioridades de gastos, e definir as normas e os parâmetros que deverão ser considerados quando da elaboração do projeto da lei orçamentária do ano seguinte (Crepaldi; Crepaldi, 2013).

A Lei de Diretrizes Orçamentárias tornou-se o instrumento mais importante em termos de planejamento das finanças públicas com a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal (Jund, 2008). Isso por que essa lei complementar, segundo Azevedo e Aquino (2016a, p. 66), “trouxo capítulos específicos para o planejamento público e definiu o conteúdo mínimo que a Lei de Diretrizes Orçamentárias deveria possuir, diminuindo as incertezas sobre a metodologia” para que os instrumentos de planejamento passassem a ser compreendidos e implantados. Foi a partir dessa norma que as contas públicas se tornaram mais equilibradas, pois ela enfatizou o controle, a transparência e a organização do orçamento (Silva; Izá, 2020).

Dentre os anexos obrigatórios da Lei de Diretrizes Orçamentárias há o Anexo de Metas Fiscais e o Anexo de Riscos Fiscais (Brasil, 2000). O Anexo de Metas Fiscais deverá conter, dentre outros, a “avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior” (Carvalho, 2014, p. 123). Já o Anexo de Riscos Fiscais irá avaliar os passivos contingentes, além de outros riscos que possam afetar as contas públicas, informando as medidas a serem tomadas, caso se materializem (Brasil, 2000). Um risco passível de se concretizar é o risco orçamentário, que é quando a projeção das receitas e despesas no projeto de lei orçamentária anual poderá não se realizar durante o exercício financeiro.

Da mesma forma como ocorre com o Plano Plurianual, a elaboração do projeto da Lei de Diretrizes Orçamentárias inicia-se também no Poder Executivo, diferindo-se em relação àquele quanto aos prazos e vigência, uma vez que esse instrumento tem o dia 15 de abril como data limite para ser encaminhado ao Poder Legislativo, anualmente, para ser analisado e aprovado antes do recesso parlamentar (Fernandes; Souza, 2019).

Dos três instrumentos previstos pela atual Carta Magna, a Lei Orçamentária Anual é considerada o orçamento propriamente dito, pois é ela que prevê as receitas e fixa as despesas que o Poder Público irá realizar no período de um ano (Carvalho, 2014). É um instrumento de gestão orçamentária e financeira, por meio do qual os gestores públicos buscarão alcançar o equilíbrio das contas públicas ao tentar aproximar o orçamento realizado do orçamento planejado, para evitar endividamento.

Apesar das transformações ocorridas no planejamento público brasileiro, para atender às diversas normas existentes, o que se tem observado, ao longo dos anos, é que em boa parte dos governos locais o orçamento é elaborado apenas para atender às exigências da legislação. Essa situação pôde ser constatada no estudo realizado por Aquino e Azevedo (2015), que analisaram o grau de realismo do orçamento anual de 2.800 municípios brasileiros, no ano de 2013, e encontraram o uso do orçamento incremental nas despesas.

A utilização desse método se deve em parte à falta de estrutura adequada e de pessoal capacitado em número suficiente para elaborar os instrumentos de planejamento de forma confiável (Aquino; Azevedo, 2015; Azevedo, 2013), pois uma equipe bem treinada tem maiores chances de pensar estrategicamente a gestão municipal e de monitorar as ações durante a sua implantação, alterando o planejamento conforme as necessidades que forem surgindo ao longo do exercício (Erlina; Tarigan; Muda, 2017).

O incrementalismo é considerado uma das barreiras quando o assunto é integração entre planejamento e execução orçamentária, porque mantém praticamente inalteradas as ações e os programas estabelecidos em períodos anteriores, sendo realizados apenas pequenos ajustes num instrumento, se comparado ao seu antecessor (Tonacio Júnior; Santos; Almeida, 2019).

Além dessa prática, as variações entre planejamento e execução podem ser decorrentes também da superestimação ou subestimação de receitas e despesas. No estudo realizado por Silva (2020), sobre os orçamentos de 3.716 municípios brasileiros, de todas as regiões do país, referente ao período de 2015 a 2018, foi observada uma tendência maior à superestimação do que à subestimação, principalmente nos municípios maiores, em especial naqueles com população acima de 50 mil habitantes. Segundo esse autor, a maioria dos municípios tendem a executar suas despesas em valores próximos aos orçados, enquanto as receitas realizadas tendem a se distanciar um pouco mais do valor previsto. Tal situação contribui para a geração de déficit ao final do exercício e para a inscrição da despesa em restos a pagar.

Uma possível justificativa para a superestimação das receitas é o fato da não concessão de autorizações elevadas pelo Poder Legislativo ao Poder Executivo, para que esse realize a abertura de créditos adicionais. Caso essas autorizações se confirmem, os gestores poderão escolher, posteriormente, em qual programa irão alocar os recursos, ficando os demais sem serem executados (Couto, 2018).

Já no caso da subestimação, Aquino e Azevedo (2016a, p. 72) consideram que “é adotada para permitir espaços de manobra para o prefeito atuar na alocação de créditos suplementares no *ex-post* [...] para compensar incertezas decorrentes de um processo de planejamento impreciso ou para reduzir o controle legislativo [...]”. Os créditos adicionais (suplementares, especiais e extraordinários) são meios legais de alterar o planejamento para adequá-lo à execução orçamentária. São considerados mecanismos de retificação, seja por falhas no processo de elaboração do orçamento ou devido ao surgimento de fatos novos e imprevisíveis que o impeça de ser executado conforme o planejado (Jund, 2008).

A alteração do orçamento durante a sua execução certamente implicará na redução da transparência, pois no momento da sua elaboração há uma grande discussão entre os diversos atores envolvidos no processo orçamentário e as informações são divulgadas e apresentadas em audiências públicas. Mas, o mesmo não ocorre quando alterações são realizadas de forma discricionária pelo gestor, normalmente por decreto (Azevedo, 2013). Assim, variações expressivas poderão descaracterizar o planejamento aprovado legalmente, impedindo que políticas públicas previamente traçadas sejam efetivadas (Anessi-Pessina; Sicilia; Steccolini, apud Silva, 2020).

O orçamento constitui-se num instrumento indispensável na gestão dos recursos públicos, por ser capaz de orientar os gestores nas tomadas de decisões para que os objetivos pretendidos possam ser alcançados, através das ações programadas, além de ser um instrumento de transparência e controle (Pires; Motta, 2006).

A necessidade de integrar planejamento e orçamento no Brasil surgiu com o advento da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Essa norma foi considerada um marco histórico em matéria de orçamentos e planejamentos públicos, pois padronizou o orçamento público ao estatuir normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços nas três esferas de Governo (Federal, Estadual e Municipal). Previu explicitamente os princípios orçamentários da unidade, universalidade e anualidade (Carvalho, 2014; Silva, 2014).

O Decreto-Lei nº 200/1967, promulgado logo em seguida, também contribuiu para a modernização da administração pública ao definir o orçamento público como um instrumento básico de planejamento (Gadelha, 2017). No entanto, foi a partir da atual Constituição Federal, promulgada no dia 05 de outubro de 1988, que o planejamento governamental passou por considerável transformação, deixando de ser elaborado por uma única lei para ser elaborado por um conjunto de três leis distintas e inter-relacionadas (Silva, 2014).

Posteriormente, foi publicada a Portaria nº 42 de 1999, do Ministério do Orçamento e Gestão (MOG), hoje Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão (MPDG), que previu a classificação funcional da despesa pública, composta por um rol de 28 funções e seus desdobramentos em subfunções, as quais podem ser combinadas com outras funções que não sejam aquelas às quais se relacionam, além de dispor sobre a obrigatoriedade de organização dos trabalhos dos entes públicos em programas (Carvalho, 2014, p. 451). Essa portaria contribuiu para tornar a administração pública mais gerencial e menos burocrática, com efetiva avaliação dos resultados (Crepaldi; Crepaldi, 2013).

Em 04 de maio de 2000, foi aprovada a Lei Complementar nº 101, Lei Responsabilidade Fiscal, a qual estabelece normas de finanças públicas para uma gestão

fiscal responsável, com ação planejada e transparente, que busque o equilíbrio das contas públicas durante a execução orçamentária. Segundo Silva e Reis (2005, p. 719), planejamento, transparência, controle e responsabilidade são pilares sobre os quais a LRF se apoia para alcançar seus objetivos. Gadelha (2017, p. 22), por sua vez, destaca que o objetivo dessa norma, dentre outros, “é reforçar o papel da atividade de planejamento e, de maneira específica, a vinculação entre as atividades de planejamento e de execução do gasto público”.

Não obstante essa norma está vigente há mais de duas décadas, os entes subnacionais, com destaque para os municípios, se deparam com restrições ao elaborar e executar o que foi planejado. Isso ficou evidente no estudo realizado por Lima et al. (2020) que, ao analisarem os planos plurianuais (2018-2021) de 25 municípios da Região Metropolitana de Porto Alegre, Rio Grande do Sul, constataram diversas inconsistências nos elementos obrigatórios que deveriam integrar esses instrumentos.

Anos antes, Galiza (2014) havia constatado problema semelhante ao pesquisar sobre os desafios da integração entre o PPA, a LDO e a LOA do município de Nilópolis-RJ, concluiu que um dos desafios para o alcance da integração entre os instrumentos orçamentários era a baixa qualificação da mão-de-obra envolvida na formulação das peças orçamentárias. Essa situação pode causar impacto na qualidade dos serviços prestados, principalmente nas áreas da saúde e da educação, maiores dependentes de recursos advindos de outros entes públicos, quando as receitas previstas não são realizadas (Galiza, 2014).

A integração entre planejamento e orçamento, de acordo com Crepaldi e Crepaldi (2013), permite aos gestores públicos utilizarem os recursos com eficiência e eficácia, além de promover a possível participação da sociedade no controle da gestão pública. Todavia, a sua falta, impede que os objetivos e metas estabelecidos sejam cumpridos, evidenciando a falta de eficiência de tais instrumentos para o alcance dos resultados pretendidos, além de reduzir a transparência quando os recursos públicos são aplicados.

### **3 METODOLOGIA**

O estudo tratou de uma análise predominantemente quantitativa da integração entre o planejamento e a execução orçamentária do município de Caicó-RN. Analisou-se os demonstrativos contábeis do ente público municipal, referentes ao período de 2018 a 2023, após a realização dos *downloads* no site oficial da prefeitura.

A princípio delimitou-se o recorte temporal de 2019 a 2023, pois no início do ano 2019 foi implantado o atual software (e-Pública), que possibilitou a padronização da obtenção de dados e disponibilidade de todas as informações necessárias ao desenvolvimento da pesquisa, as quais se encontram disponíveis no site oficial do município. Posteriormente, optou-se por incluir o ano 2018, apesar da não obtenção dos dados relativos à LDO, por ser uma forma de se analisar duas administrações distintas: a anterior (PPA 2018-2021), de maneira integral, e a atual (PPA 2022-2025), parcialmente. Assim, foram coletados os dados do PPA e da execução da LOA desse exercício, pois o cálculo dos dois extremos não impossibilita o alcance do objetivo deste estudo, apesar da obscuridade do nível intermediário (LDO).

Os dados coletados no portal da transparência foram tabulados em planilhas do Microsoft® Excel, nas quais foram inseridos os valores previstos nas leis orçamentárias, bem como os valores totais empenhados por funções do governo, em cada um dos exercícios financeiros.

A análise foi viabilizada por meio da criação do Índice de Integração Planejamento-Execução do Orçamento Público (*IPEOP*), que possibilitou mensurar a integração entre o planejamento e a execução orçamentária.

Segundo Farias (2015, p. 1), “índice é um quociente que expressa a variação relativa entre os valores de qualquer medida”. O uso de indicadores na gestão pública contribui para identificar e medir um aspecto da realidade, de modo a tornar operacional aquilo que foi observado e avaliado. Esses instrumentos podem ser compostos de uma ou mais variáveis que ao se combinarem permitem descrever, classificar, ordenar, medir e comparar (Brasil, 2012).

A forma como os cálculos foram realizados nesta pesquisa é evidenciada nas equações 1, 2 e 3, onde temos que *IPEOP* corresponde ao Índice de Integração Planejamento-Execução do Orçamento Público; *VIPvLDO* é o valor previsto na Lei de Diretrizes Orçamentárias; *VExLOA* é o valor executado da Lei Orçamentária Anual (valor realizado/arrecadado para as receitas e empenhado para as despesas); e *VIPvPPA* é o valor previsto no Plano Plurianual.

$$IPEOP = \frac{VIPvLDO}{VIPvPPA}$$

(Equação 1)

$$IPEOP = \frac{VExLOA}{VIPvLDO}$$

(Equação 2)

$$IPEOP = \frac{VExLOA}{VIPvPPA}$$

(Equação 3)

Nessas equações, os valores executados da LOA assumem a função de numeradores (equações 2 e 3), porque será possível saber se a previsão da LDO e do PPA para as receitas e despesas se concretizaram; os valores previstos no PPA assumem a função de denominadores (equações 1 e 3), pois esse instrumento compreende as metas a serem cumpridas ano a ano pela LOA, após a definição das prioridades pela LDO; e os valores previstos na LDO assumem tanto a função de numeradores quanto de denominadores, pois evidenciará a sua compatibilidade com o planejamento estratégico de médio prazo (Equação 1) e o cumprimento das metas fiscais pela LOA (Equação 2).

Após a realização dos cálculos, obteve-se os quocientes referentes a cada um dos exercícios financeiros para comparação com os critérios definidos abaixo (Quadro 1), bem como a elaboração das tabelas e gráficos.

Este índice irá evidenciar a máxima integração entre o planejamento e a execução orçamentária quando o quociente encontrado for igual a 1 (um), situação considerada ideal, apesar de se admitir como alta integração o intervalo compreendido entre 0,800 e 1,2 (Quadro 1). Ou seja, o parâmetro 1 (um) indicará que a execução orçamentária ocorreu 100% conforme o previsto, e o distanciamento desse percentual, seja para menos ou para mais (abaixo ou acima de 100%), reduzirá a integração, que poderá ser classificada como baixa, média ou alta, a depender do quociente encontrado, segundo a escala do *IPEOP*. Assim, as integrações baixa e média admitirão duas faixas cada, pois a primeira corresponderá aos valores executados abaixo da previsão inicial, e a segunda, aos valores executados acima.

**Quadro 1** - Escala do Índice de Integração Planejamento-Execução do Orçamento Público – IIPEOP.

| Descrição               | Pontuação           |
|-------------------------|---------------------|
| <b>Baixa Integração</b> | Até 0,499           |
|                         | Acima de 1,5        |
| <b>Média Integração</b> | Entre 0,500 e 0,799 |
|                         | Entre 1,21 e 1,5    |
| <b>Alta Integração</b>  | Entre 0,800 e 1,2   |

Fonte: Elaboração própria.

A execução orçamentária acima da previsão inicial é uma situação considerada legal no Brasil, pois os gestores públicos encontram amparo no § 1º, art. 43, da Lei nº 4.320/64, que dispõe sobre a abertura dos créditos adicionais. No caso da Prefeitura Municipal de Caicó, os limites máximos para a abertura de créditos adicionais suplementares constantes das LOAs do período investigado (2018 a 2023) foram, respectivamente, de 15%, 15%, 3%, 30%, 30% e 30%. Contudo, para efeito dos cálculos, este estudo não levou em consideração a abertura dos créditos adicionais suplementares, que são autorizados na própria LOA e alteram o valor aprovado inicialmente.

## **4 RESULTADOS E DISCUSSÕES DOS DADOS COLETADOS**

A análise da integração entre o planejamento e a execução orçamentária do município de Caicó foi realizada após a aplicação do Índice de Integração Planejamento-Execução do Orçamento Público (*IIPEOP*). Os resultados tiveram origem na relação receita/despesa realizada e receita/despesa prevista de todas as funções do governo, no período de 2018 a 2023.

### **4.1 ANÁLISE DA INTEGRAÇÃO ENTRE O PLANEJAMENTO E A EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA**

A Tabela 1 mostra, por meio de quocientes, a integração entre os Planos Plurianuais e as Leis de Diretrizes Orçamentárias, bem como entre esses e a execução da Lei Orçamentária Anual de todo o período analisado.

Verifica-se (Tabela 1) que a integração entre os instrumentos de planejamento (LDO/PPA), tanto das receitas quanto das despesas, no período de 2019 a 2021, foi considerada média; enquanto que nos anos 2022 e 2023 foi considerada alta, de acordo com a escala do *IIPEOP*, que estabelece como média integração as faixas que variam de 0,500 a 0,799 e 1,21 a 1,5, e como alta integração a faixa que varia de 0,800 a 1,2.

A integração entre a LDO e a LOA foi alta em quase todo o período analisado, exceto em 2022, quando o quociente das receitas ficou abaixo de 0,800, sendo, portanto, considerada média. Com relação ao PPA e à LOA, a integração se mostrou alta em todo

o período, pois os quocientes ficaram na faixa compreendida entre 0,800 e 1,2. No entanto, as receitas arrecadadas se mostraram inferiores às despesas empenhadas, exceto em 2018, ocasionando déficit para o município, no período de 2019 a 2023, além de comprometer o equilíbrio das contas públicas e contribuir para a inscrição da despesa em restos a pagar (Silva, 2020). O crescente volume de despesas inscritas em restos a pagar poderá comprometer a execução dos exercícios posteriores.

**Tabela 1** - Integração entre previsão inicial e execução orçamentária – período 2018 a 2023.

| Anos        | Receita Total |               |                  | Despesa Total |               |                  |
|-------------|---------------|---------------|------------------|---------------|---------------|------------------|
|             | LDO/PPA       | Execução LOA/ | Execução LOA/PPA | LDO/PPA       | Execução LOA/ | Execução LOA/PPA |
| <b>2018</b> | -             | -             | 1,0880           | -             | -             | 1,0696           |
| <b>2019</b> | 1,3066        | 0,8002        | 1,0456           | 1,3066        | 0,8385        | 1,0956           |
| <b>2020</b> | 1,2651        | 0,8669        | 1,0967           | 1,2651        | 0,8944        | 1,1315           |
| <b>2021</b> | 1,3576        | 0,8457        | 1,1482           | 1,3576        | 0,8602        | 1,1678           |
| <b>2022</b> | 1,0861        | 0,7820        | 0,8493           | 1,0861        | 0,8195        | 0,8900           |
| <b>2023</b> | 1,1180        | 0,8371        | 0,9359           | 1,1180        | 0,8748        | 0,9780           |

Fonte: Elaboração própria, conforme pesquisa documental em: <https://caico.rn.gov.br>.

Pelos quocientes apresentados, nota-se que os valores executados da LOA, na maior parte do tempo (2018 a 2021), foram mais altos do que os valores previstos no PPA e mais baixos do que os valores previstos na LDO, que, por sua vez, teve sua previsão superior à do PPA. Assim, apenas nos anos 2022 e 2023 as receitas e despesas foram superestimadas.

Sobre isso, Roscoff (2020) apontou que a distorção no alinhamento orçamentário-financeiro da Universidade Federal do Pampa, no período de 2008 a 2018, decorreu, em parte, da falta de eficiência no processo de previsão de despesas, tendo em vista que as estimativas foram superestimadas ou subestimadas na maior parte dos exercícios financeiros. Nos municípios maiores, principalmente naqueles com população acima de 50 mil habitantes, existe uma tendência maior à superestimação do que à subestimação de receitas e despesas (Silva, 2020), o que não é o caso do município de Caicó, que mesmo possuindo uma população acima de 60 mil habitantes, na maioria dos anos foi verificada a subestimação.

Aquino e Azevedo (2016a, p. 72) consideram que a subestimação de receitas “é adotada para permitir espaços de manobra para o prefeito atuar na alocação de créditos suplementares no *ex-post* [...] para compensar incertezas decorrentes de um processo de planejamento impreciso ou para reduzir o controle legislativo [...]”. Já no caso da superestimação, uma possível justificativa é o fato de o Poder Legislativo não conceder autorizações elevadas ao Poder Executivo para a abertura de créditos adicionais. Caso essas autorizações se confirmem, os gestores poderão escolher, posteriormente, em qual programa irão alocar os recursos, ficando os demais sem serem executados (Couto, 2018).

Percebe-se, na Tabela 1, uma relação mais forte entre a LDO e a LOA do período de 2019 a 2021, indicando que há problemas entre o PPA e a LDO, e uma relação mais forte entre o PPA e a LDO dos anos 2022 e 2023, indicando que há problemas entre a LDO e a LOA desses dois exercícios financeiros, haja visto que os quocientes dessa relação se aproximaram mais do parâmetro 1 (um), definido como máxima integração.

O ano que apresentou a maior integração entre o PPA e a LOA foi 2023, quando o quociente atingiu 0,9780, no caso das despesas, aproximando-se mais de 1 (um). O maior distanciamento desse parâmetro, na mesma relação, ocorreu no ano 2021. Já no caso das receitas, a menor integração ocorreu em 2022, seguida do ano 2021; no entanto, enquanto que nesse ano a arrecadação se deu acima do previsto, em 2022 ela ficou bem abaixo do esperado (0,1507).

O Manual de Demonstrativos Fiscais da STN menciona como possíveis riscos orçamentários a frustração de receitas, devido a não previsão de fatos no momento da elaboração da peça orçamentária, bem como o surgimento de acontecimentos que não puderam ser planejados, como a ocorrência de epidemias e outras situações de calamidade pública (Brasil, 2023). É importante frisar que o orçamento executado pela Prefeitura de Caicó em 2022 foi elaborado em 2021, um ano após o início da pandemia de Covid-19.

Encontra-se expresso na Lei Orgânica do município de Caicó, artigo 71, inciso I, § 1º, que a lei que instituir o PPA “estabelecerá, por distritos, bairros e regiões, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública municipal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada” (Caicó, 1990).

As Tabelas 2 e 3 mostram a integração, por período, das principais atividades do município de Caicó. A Tabela 2, a seguir, se refere ao planejamento e à execução orçamentária do quadriênio 2018-2021.

Diferentemente do que foi observado na Tabela 1, na qual se constatou que a integração entre os instrumentos de planejamento foi média, na maior parte do tempo (2019 a 2021), e alta, em 2022 e 2023, e que a execução orçamentária foi alta em quase todo o período, o mesmo não se verifica quando as funções são analisadas separadamente.

Percebe-se (Tabela 2) que a maioria das funções apresentou baixa integração (até 0,499 ou acima de 1,5) entre os instrumentos de planejamento (PPA e LDO), bem como entre esses e a sua execução (LOA), no período de 2018 a 2021, de acordo com a escala do *IPEOP*. Com relação à integração entre os instrumentos de planejamento do ano 2018, não foi possível aferir, porque os dados relativos à LDO não estavam disponíveis para consulta. No ano 2019, 5 funções, dentre as 19, apresentaram alta integração (entre 0,800 e 1,2), 5 média (entre 0,500 e 0,799 ou entre 1,21 e 1,5), e 9 baixa (até 0,499 ou acima de 1,5). No ano 2020, a quantidade de funções com alta integração permaneceu (5); todavia, 6 apresentaram média integração, e 8 baixa. Já em 2021, apenas 2 funções apresentaram alta integração, 6 média, e 11 baixa.

**Tabela 2** - Integração entre previsão inicial e execução orçamentária – período 2018 a 2021 - por funções do governo.

| Função              | 2018    |         |         | 2019    |         |         | 2020    |         |         | 2021    |         |         |
|---------------------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|
|                     | LDO/PPA | LOA/LDO | LOA/PPA | LDO/PPA | LOA/LDO | LOA/PPA | LDO/PPA | LOA/LDO | LOA/PPA | LDO/PPA | LOA/LDO | LOA/PPA |
| Legislativa         | -       | -       | 0,6259  | 1,0000  | 0,6328  | 0,6328  | 0,9663  | 0,6709  | 0,6483  | 1,0000  | 0,5982  | 0,5982  |
| Administração       | -       | -       | 1,7398  | 1,9855  | 0,8750  | 1,7374  | 2,1153  | 0,9641  | 2,0393  | 3,1323  | 0,7137  | 2,2354  |
| Essencial à Justiça | -       | -       | 20,9722 | 41,8000 | 1,4573  | 60,9138 | 41,8000 | 1,3271  | 55,4725 | 88,2000 | 0,9205  | 81,1871 |
| Segurança Pública   | -       | -       | 0,0000  | 1,0450  | 0,0387  | 0,0404  | 1,0450  | 0,0000  | 0,0000  | 0,5385  | 0,0000  | 0,0000  |
| Educação            | -       | -       | 1,2391  | 1,4419  | 0,8541  | 1,2315  | 1,3657  | 0,8109  | 1,1075  | 1,3292  | 0,8141  | 1,0821  |
| Cultura             | -       | -       | 0,3060  | 0,5742  | 0,9481  | 0,5444  | 0,5015  | 0,9996  | 0,5013  | 0,4818  | 0,3735  | 0,1800  |
| Desporto e Lazer    | -       | -       | 0,0832  | 0,1925  | 1,0874  | 0,2093  | 0,2936  | 0,1778  | 0,0522  | 0,3010  | 0,6637  | 0,1998  |
| Urbanismo           | -       | -       | 1,5090  | 2,2893  | 0,7400  | 1,6940  | 2,2644  | 0,8132  | 1,8415  | 3,6907  | 0,7056  | 2,6041  |
| Habitação           | -       | -       | 0,0006  | 0,6409  | 0,0000  | 0,0000  | 0,5977  | 0,0000  | 0,0000  | 0,5600  | 0,0000  | 0,0000  |
| Saneamento          | -       | -       | 0,0000  | 0,8571  | 0,0000  | 0,0000  | 0,8182  | 0,0000  | 0,0000  | 2,7692  | 0,0000  | 0,0000  |
| Gestão Ambiental    | -       | -       | 0,2319  | 0,5097  | 0,5533  | 0,2820  | 0,5386  | 0,5119  | 0,2757  | 0,4970  | 0,4968  | 0,2469  |
| Energia             | -       | -       | 7,2894  | 9,4151  | 0,8480  | 7,9844  | 7,9206  | 0,8775  | 6,9502  | 8,2612  | 0,5314  | 4,3900  |
| Transporte          | -       | -       | 0,0080  | 0,4833  | 0,0371  | 0,0179  | 0,8495  | 0,1145  | 0,0973  | 0,5208  | 0,0160  | 0,0083  |
| Agricultura         | -       | -       | 0,9913  | 2,0393  | 0,7030  | 1,4336  | 2,2947  | 0,6255  | 1,4353  | 2,0515  | 0,6350  | 1,3027  |
| Comércio e Serviços | -       | -       | 0,0000  | 0,8654  | 0,0000  | 0,0000  | 2,0455  | 0,0000  | 0,0000  | 1,7955  | 0,0000  | 0,0000  |
| Saúde               | -       | -       | 0,9893  | 1,0638  | 0,8859  | 0,9424  | 1,0457  | 1,0816  | 1,1311  | 1,1323  | 1,0675  | 1,2088  |
| Assistência Social  | -       | -       | 1,1547  | 1,3224  | 0,9176  | 1,2134  | 1,2348  | 0,6070  | 0,7495  | 1,2159  | 0,5235  | 0,6365  |
| Trabalho            | -       | -       | 0,0000  | 0,2950  | 0,0000  | 0,0000  | 0,2809  | 0,0000  | 0,0000  | 0,1951  | 0,0000  | 0,0000  |
| Encargos Especiais  | -       | -       | 2,1225  | 2,2463  | 1,0058  | 2,2592  | 1,3723  | 0,9774  | 1,3412  | 1,2345  | 1,4316  | 1,7673  |

Fonte: Elaborado pela autora, a partir de pesquisa documental em: <https://caico.rn.gov.br>.

Em se tratando da execução orçamentária, na relação LOA/LDO, em 2019 a integração de 8 funções foi alta, 5 média, e 6 baixa; em 2020, 7 funções apresentaram alta integração, 5 média, e 7 baixa; e, em 2021, 3 funções apresentaram alta integração, 8 média, e 8 baixa. Já na relação LOA/PPA, no ano de 2018, 3 funções apresentaram alta integração, 3 média, e 13 baixa. Em 2019, apenas 1 função obteve alta integração, 5 média, e 13 baixa. Em 2020, 2 funções apresentaram alta integração, 5 média, e 12 baixa. E, em 2021, igualmente ao ano anterior, 2 funções obtiveram alta integração, 3 média, e 14 baixa. Assim, constatou-se uma relação mais fraca entre o PPA e a LDO, mais forte entre a LDO e a LOA, e a integração entre o PPA e a LOA da maioria das funções foi considerada baixa.

Dentre as 19 funções, aquelas que apresentaram uma menor integração no período foram: Essencial à Justiça, Segurança Pública, Desporto e Lazer, Urbanismo, Habitação, Saneamento, Gestão Ambiental, Energia, Transporte, Comércio e Serviços, Trabalho e Encargos Especiais. Algumas delas tiveram seus valores executados bem acima do orçado, enquanto outras não executaram nada do que foi previsto para os quatro anos ou a execução foi considerada irrisória.

A execução orçamentária acima da sua previsão inicial é uma situação considerada legal no Brasil, haja vista que o orçamento poderá ser alterado durante o exercício financeiro, por meio da abertura dos créditos adicionais, para corrigir erros de planejamento ou para atender imprevistos, caso aconteçam. Todavia, variações expressivas entre o planejamento e a execução poderão impedir que políticas públicas traçadas previamente sejam concretizadas (Jund, 2008; Anessi-Pessina; Sicilia; Steccolini, 2012, apud Silva, 2020), além de reduzir a transparência no que se refere aos gastos públicos (Ferreira et al., 2016). Segundo Vecchia e Montoya (2002), o nível de utilização dos créditos suplementares pelos municípios brasileiros é alto, contribuindo para distanciar o planejamento do orçamento.

A única função que apresentou alta integração em todos os anos, tanto no planejamento quanto na execução, foi a função saúde, uma vez que os quocientes encontrados variaram entre 0,800 e 1,2. Essa função é a que apresenta o maior volume de recursos em relação ao orçamento total do município, levando à compreensão de que a saúde foi prioridade na agenda desse governo.

A Tabela 3 mostra a integração entre o planejamento e a execução orçamentária, dos anos 2022 e 2023, relativos ao segundo PPA (2022-2025).

Os anos 2022 e 2023 foram os que apresentaram os melhores quocientes de integração entre o PPA e a LDO, sendo que a integração máxima, 1 (um), se deu em 16 das 19 funções, no ano 2022, e, no ano 2023, os quocientes de 15 das 19 funções variaram entre 0,800 e 1,2 (alta integração). A integração entre o planejamento e a execução também se mostrou maior nesses últimos dois anos.

Na relação LOA/LDO e LOA/PPA, a quantidade de funções que apresentou alta, média e baixa integração, no ano de 2022, foi a mesma, sendo: alta 5, média 6 e baixa 8. Em 2023 houve divergência; pois, na relação LOA/LDO, a integração se mostrou alta em 9 funções, média em 4, e baixa em 6; já na integração entre a LOA e o PPA, essa foi alta em 8 funções, média em 2, e baixa em 9. Igualmente ao período anterior, funções como Saneamento e Trabalho não tiveram executados seus valores fixados na LOA e previstos nos instrumentos de planejamento.

O orçamento no Brasil é apenas autorizativo, e não impositivo, é facultado ao responsável pelo programa de trabalho realizar as despesas fixadas, podendo optar pela execução em exercício financeiro diverso daquele que foi planejado, caso julgue necessário (Jund, 2008).

A perpetuação de despesas previstas e não realizadas pode ser indícios da prática do incrementalismo; pois, sendo esse o caso, Giacomoni (2018), ao citar Wildavsky (1974), diz que o orçamento tende a ser igual ao do ano anterior, apenas com acréscimo de recursos sobre os programas que tiveram origem em orçamentos passados. O uso do incrementalismo pode decorrer da ausência de estrutura adequada e de pessoal capacitado para elaborar os instrumentos de planejamento (Aquino, 2015; Azevedo, 2013). No caso da Prefeitura de Caicó, o orçamento é elaborado na Secretaria de

Tributação e Finanças, Setor de Contabilidade, apesar de existir na estrutura organizacional do ente uma Secretaria de Planejamento, conforme a Lei Municipal nº 4.134/2005.

**Tabela 3** - Integração entre previsão inicial e execução orçamentária – período 2022 a 2023 - por funções do governo.

| Função              | 2022    |         |         | 2023    |         |         |
|---------------------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|
|                     | LDO/PPA | LOA/LDO | LOA/PPA | LDO/PPA | LOA/LDO | LOA/PPA |
| Legislativa         | 1,0000  | 0,7542  | 0,7542  | 1,0000  | 0,8659  | 0,8659  |
| Administração       | 1,0377  | 0,6362  | 0,6602  | 0,8999  | 0,7811  | 0,7029  |
| Essencial à Justiça | 1,0000  | 0,8886  | 0,8886  | 0,9952  | 1,0072  | 1,0024  |
| Segurança Pública   | 1,0000  | 0,0000  | 0,0000  | 0,7363  | 0,0000  | 0,0000  |
| Educação            | 1,0000  | 0,8992  | 0,8992  | 0,8666  | 1,0493  | 0,9093  |
| Cultura             | 1,0000  | 0,5296  | 0,5296  | 1,4241  | 1,0988  | 1,5648  |
| Desporto e Lazer    | 1,0000  | 0,0225  | 0,0225  | 1,0000  | 0,3347  | 0,3347  |
| Urbanismo           | 1,0000  | 1,0262  | 1,0262  | 0,9654  | 0,9023  | 0,8711  |
| Habitação           | 1,0000  | 0,0000  | 0,0000  | 0,9998  | 0,0000  | 0,0000  |
| Saneamento          | 1,0000  | 0,0000  | 0,0000  | 1,0000  | 0,0000  | 0,0000  |
| Gestão Ambiental    | 1,0000  | 0,6565  | 0,6565  | 1,0072  | 0,6464  | 0,6511  |
| Energia             | 1,0000  | 0,7768  | 0,7768  | 1,0000  | 0,8025  | 0,8025  |
| Transporte          | 1,0000  | 3,3691  | 3,3691  | 0,5513  | 0,1637  | 0,0903  |
| Agricultura         | 1,0000  | 0,4922  | 0,4922  | 0,8183  | 0,5616  | 0,4596  |
| Comércio e Serviços | 7,2058  | 0,0000  | 0,0000  | 0,2413  | 0,6786  | 0,1637  |
| Saúde               | 1,0000  | 1,0379  | 1,0379  | 0,9369  | 1,0881  | 1,0195  |
| Assistência Social  | 0,8820  | 0,7793  | 0,6874  | 1,0449  | 0,8937  | 0,9338  |
| Trabalho            | 1,0000  | 0,0000  | 0,0000  | 1,0000  | 0,0000  | 0,0000  |
| Encargos Especiais  | 1,0000  | 1,0587  | 1,0587  | 0,9589  | 1,1437  | 1,0967  |

Fonte: Elaborado pela autora, a partir de pesquisa documental em: <https://caico.rn.gov.br>.

Nas duas gestões analisadas, a integração entre o planejamento e a execução da função Saúde foi considerada alta. Além dela, outras funções apresentaram alta integração, tanto em 2022 quanto em 2023, como: Essencial à Justiça, Educação, Urbanismo, Saúde e Encargos Especiais. Diferentemente do período anterior, nesse período a relação entre o PPA e a LDO se mostrou mais forte do que entre a LDO e a LOA.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

Por meio de um índice criado, os valores inicialmente previstos e realizados nos demonstrativos contábeis foram comparados, a fim de aferir a eficácia da referida

norma no processo de planejamento, execução e controle orçamentário nas diversas áreas de atuação do ente municipal.

Os resultados da pesquisa mostram instrumentos de planejamento com estruturas semelhantes, compostos por 19 funções, com suas respectivas subfunções, que agregam os gastos de todas as áreas em que o município atua implementando políticas públicas, apesar dos valores previstos nas LDOs terem superado os valores previstos nos respectivos PPAs, causando o distanciamento entre as leis.

Ficou evidente a prática tanto da subestimação quanto da superestimação de receitas e despesas, porque a gestão anterior realizou gastos acima da previsão inicial, enquanto que a atual, abaixo. Constatou-se a utilização de créditos adicionais, pois apesar da análise geral ter mostrado uma execução próxima do previsto, em determinados momentos, os valores projetados para algumas funções e subfunções não foram realizados ou a execução se deu bem acima ou abaixo do esperado, contribuindo para a redução da transparência e causando prejuízo ao planejamento público.

Este trabalho apresenta limitações, razão pela qual se fazem necessárias algumas possibilidades de estudos futuros. Sugere-se, como pesquisa futura: a análise das ações correspondentes às funções, para verificar a integração entre o planejamento e a execução das mesmas, bem como o cumprimento das metas de governo; o aumento do recorte longitudinal; e a realização de estudo semelhante em outros municípios, adotando-se o *IIPEOP*, para comparar os resultados encontrados com os resultados desta pesquisa.

## REFERÊNCIAS

- AZEVEDO, Ricardo Rocha de. **Imprecisão na Estimação Orçamentária dos Municípios Brasileiros**. 2013. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2013. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/4708/1/tema-2-1-lugar-ricardo-r-de-Azevedo.pdf>. Acesso em: 18 de nov. 2023.
- AZEVEDO, Ricardo Rocha de; AQUINO, André C. B. de. O planejamento em municípios de pequeno porte em São Paulo. 2016. **Revista de Contabilidade e Organizações**, [S. l.], v. 10, n. 26, p. 63-76, 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.11606/rco.v10i26.111202>.
- BRASIL. **Lei nº 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Palácio do Planalto, 2000. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em: 10 de jun. 2023.
- BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. **Manual Técnico de Orçamento – MTO 2023**. Brasília-DF, 2023, 8 versão. Disponível em: <mto2023:mto2023-Atual.pdf> ([planejamento.gov.br](http://planejamento.gov.br)). Acesso em: 24 de jul. de 2023.
- BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MP). **Indicadores: orientações básicas aplicadas à gestão pública**. 1 ed. – Brasília/DF – setembro de 2012. Disponível em: [https://www.gov.br/planejamento/pt-br/assuntos/orcamento/plano-plurianual-ppa/arquivos/ppas-antecedentes/ppa-2012-2015/outros-documentos-do-ppa-2012-2015/121003\\_orient\\_indic\\_triangular.pdf](https://www.gov.br/planejamento/pt-br/assuntos/orcamento/plano-plurianual-ppa/arquivos/ppas-antecedentes/ppa-2012-2015/outros-documentos-do-ppa-2012-2015/121003_orient_indic_triangular.pdf). Acesso em: 02 de jun. 2024.

CAICÓ. **Lei Orgânica Municipal de Caicó**. Caicó, RN: Câmara Municipal, [1990]. Disponível em: [https://caico.rn.leg.br/arquivos/4548/LEI%20ORGANICA%20MUNICIPAL\\_01\\_1990\\_0000001.pdf](https://caico.rn.leg.br/arquivos/4548/LEI%20ORGANICA%20MUNICIPAL_01_1990_0000001.pdf). Acesso em: 26 de ago. 2023.

CARVALHO, Deusvaldo. **Orçamento e Contabilidade Pública**. 6. ed.- Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

CONTI, José Maurício. Orçamento, planejamento e gestão: desafios e perspectivas<sup>1</sup>. **Cadernos Jurídicos**, São Paulo, ano 17, n. 45, p. 29-40, out-dez. 2016. Disponível em: <https://www.tjsp.jus.br/download/EPM/Publicacoes/CadernosJuridicos/tf3.pdf?d=636685514639607632>. Acesso em: 28 de mar. 2024.

COUTO, L. C. do; BARBOSA NETO, J. E.; e RESENDE, L. L. Flexibilidade do Orçamento Público perante a execução orçamentária. **Revista Mineira de Contabilidade**, [S. L.], v. 19, n. 1, p. 42-54, 2020. Disponível em: <https://revista.crcmg.org.br/rmc/article/view/739/577735>. Acesso em: 18 de out. 2023.

CREPALDI, Sílvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Orçamento público: planejamento, elaboração e controle**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

ERLINA, Z.; TARIGAN, A.; MUDA, I. Antecedents of budget quality empirical evidence from provincial government in Indonesia. **International Journal of Economic Research**, [S. l.], v. 14, n. 12, p. 301-312, 2017. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/320335555\\_Antecedents\\_of\\_Budget\\_Quality\\_Empirical\\_Evidence\\_from\\_Provincial\\_Government\\_In\\_Indonesia](https://www.researchgate.net/publication/320335555_Antecedents_of_Budget_Quality_Empirical_Evidence_from_Provincial_Government_In_Indonesia). Acesso em: 30 de ago. 2024.

FARIAS, Ana Maria Lima de. **Números Índices**. Instituto de Matemática e Estatística. Departamento de Estatística – UFF – agosto, 2015. Disponível em: <https://www.professores.uff.br/anafarias/wp-content/uploads/sites/210/2020/09/numind-0.pdf>. Acesso em: 10 de jun. 2024.

FERNANDES, Antônio Sergio Araújo; SOUZA, Thiago Silva e. **Ciclo orçamentário brasileiro**. Brasília: ENAP, 2019. Disponível em: [https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/4280/1/4\\_Livro\\_Ciclo%20brasileiro.pdf](https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/4280/1/4_Livro_Ciclo%20brasileiro.pdf). Acesso em: 4 de mar. 2024.

FERREIRA, M. A. M.; REIS, A. de O.; SEDIYAMA, G. A. S.; SILVA, A. de A. P. **Integração entre Planejamento e Orçamento na Administração Pública Estadual: o Caso de Minas Gerais**. Contabilidade, Gestão e Governança – Brasília, v. 19, n. 1, p. 03-22, jan./abr. 2016. Disponível: <https://www.locus.ufv.br/bitstream/123456789/18676/1/artigo.pdf>. Acesso em: 12 de jul. 2023.

GADELHA, Sérgio Ricardo de Brito. **Introdução ao Orçamento Público**. Módulo 1. Entendendo o Orçamento Público. ENAP, Brasília-DF, 2017. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/3171>. Acesso em: 17 de jul. de 2023.

GALIZA, Leandro Felipe. **Os desafios da integração entre os instrumentos de planejamento orçamentário: PPA, LDO e LOA**. Estudo de caso do município de Nilópolis/RN. Dissertação (Mestrado) – Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2014. Disponível em: <https://repositorio.fgv.br/server/api/core/bitstreams/8edf26d9-64da-4dfd-aa63-f3adb2113e4e/content>. Acesso em: 13 de jun. 2024.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

JUND, Sérgio. **Direito Financeiro e Orçamento Público**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

NUNES, André; OLIVEIRA, Ricardo Borges; BÉU, Rivany Borges. O orçamento-programa no contexto da gestão pública. **Revista Eletrônica em Gestão, Educação e Tecnologia Ambiental**, v. 19, n. 3, p. 424-432, set-dez. 2015. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/index.php/reget/article/view/18883>. Acesso em: 13 de jan. 2024.

PEREIRA, Maurício Fernandes. **Administração Estratégica**. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração – UFSC; [Brasília]: CAPES: UAB, 2011.

PIRES, José Santo Dal Bem; MOTTA, Waldir Francelino. A evolução histórica do orçamento público e sua importância para a sociedade. *Enfoque: Reflexão Contábil*, Maringá, v. 25, n. 2, p. 16-25, 2006. Disponível em: <https://www.periodicos.uem.br>. Acesso em: 20 set. 2023.

QUINTANA, Alexandre Costa; et al. **Contabilidade Pública: de acordo com as novas Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e à Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Atlas, 2011.

ROSCOFF, Renan Kaizer dos Santos. **O alinhamento entre planejamento e execução orçamentária na Universidade Federal do Pampa no período de 2008 a 2018**. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Santa Maria, Santa Maria, 2020. Disponível em: <https://repositorio.ufsm.br/handle/1/20805>. Acesso em: 26 de ago. 2023.

SILVA, Alexandre César Batista da. **Orçamento público: um estudo em municípios brasileiros sobre variações entre planejamento e execução e suas causas**. Tese (Doutorado) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2020. Disponível em <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/39304>. Acesso em: 22 de fev. 2024.

SILVA, Bernardino José da. **Orçamento público: livro didático**. 5. ed. rev., atual. e ampl. Palhoça: UnisulVirtual, 2014. Disponível em: <https://repositoria.animaeducacao.com.br/items/cc9ebfb0-4877-4423-89f2-c0b78f8f3c92>. Acesso em: 02 de jan. 2024.

SILVA, Juvêncio Borges; IZÁ, Adriana de Oliveira; A importância da participação popular na elaboração do orçamento e os limites estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal para a administração pública. **Revista Direitos Sociais e Políticas Públicas**. Bebedouro, SP, v.8, n.2. maio/agosto. 2020. Disponível em: <https://dSPACE.almg.gov.br/handle/11037/38440>. Acesso em: 20 de ago. 2024.

SILVA, Solange Aparecida da; REIS, Jorge Augusto Gonçalves. **A Eficiência e Eficácia da Lei de Responsabilidade Fiscal: promovendo a mudança na cultura fiscal do país**. IX Encontro Latino-Americano de Iniciação Científica, 2005. Disponível em: <https://biblioteca.univap.br/dados/INIC/cd/inic/IC6%20anais/IC6-22.PDF>. Acesso em: 15 de dez. 2023.

SOARES, Simone; FERENSOVICZ, Jéssica A.; GONZAGA, Carlos A. M. Gestão pública e planejamento governamental no Brasil. **Observatório de la economía latinoamericana**, v. 20, n. 8, p. 43-56, abr./jun. 2022. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=8585314>. Acesso em: 24 de mar. 2024.

TONACIO JÚNIOR, P. C.; SANTOS, T. dos; ALMEIDA, N. N. de. Facilitadores e Barreiras na Integração entre Planejamento e Orçamento de Defesa na Marinha do Brasil. **Revista da Escola Superior de Guerra**, v. 34, n. 72, p. 67-85, set./dez. 2019. Disponível em: <https://revista.esg.br/index.php/revistadaesg/article/view/1116>. Acesso em: 6 de jan. 2024