

REVISTA DE DIREITO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

ISSN 2595-5667



REVISTA DE DIREITO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

ANO Nº 05 – VOLUME Nº 01 – EDIÇÃO Nº 01 - JAN/JUN 2020

ISSN 2595-5667

Rio de Janeiro,
2020.

REVISTA DE DIREITO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

LAW JOURNAL OF PUBLIC ADMINISTRATION

Conselho Editorial Internacional:

- Sr. Alexander Espinosa Rausseo, Universidad Central de Venezuela, Venezuela
Sr. Erik Francesc Obiol, Universidad Nacional de Trujillo, Trujillo, Peru, Peru
Sr. Horacio Capel, Universidad de Barcelona, Barcelona, Espanha.
Sra. Isa Filipa António, Universidade do Minho, Braga, Portugal, Portugal
Sra. Maria de Los Angeles Fernandez Scagliusi, Universidad de Sevilla, Sevilla, Espanha.
Sr. Luis Guillermo Palacios Sanabria, Universidad Austral de Chile (UACH), Valdivia, Chile.
Sra. Mónica Vanderleia Alves de Sousa Jardim, Universidade de Coimbra, UC, Portugal.
Sr. Mustafa Avci, University of Anadolu, Turquia

Conselho Editorial Nacional:

- Sr. Adilson Abreu Dallari, Pontifícia Universidade Católica, PUC/SP, Brasil.
Sr. Alexandre Santos de Aragão, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, UERJ, RJ, Brasil.
Sr. Alexandre Veronese, Universidade de Brasília, UNB, Brasil.
Sr. André Saddy, Universidade Federal Fluminense, UFF, Brasil.
Sr. Carlos Ari Sunfeld, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, Brasil.
Sra. Cristiana Fortini, Universidade Federal de Minas Gerais, UFMG, Brasil.
Sra. Cynara Monteiro Mariano, Universidade Federal do Ceará, UFC, Brasil.
Sr. Daniel Wunder Hachem, Universidade Federal do Paraná, UFPR, Brasil.
Sr. Eduardo Manuel Val, Universidade Federal Fluminense, UFF, Brasil.
Sr. Fabio de Oliveira, Universidade Federal do Rio de Janeiro, UFRJ, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.
Sr. Flávio Garcia Cabral, Escola de Direito do Mato Grosso do Sul, Mato Grosso do Sul., Brasil
Sr. Henrique Ribeiro Cardoso, Universidade Federal de Sergipe, UFS, Brasil.
Sr. Jacintho Silveira Dias de Arruda Câmara, Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, Brasil.
Sra. Jéssica Teles de Almeida, Universidade Estadual do Piauí, UESPI, Piri-piri, PI, Brasil., Brasil
Sr. José Carlos Buzanello, Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro, RJ, Brasil.
Sr. José Vicente Santos de Mendonça, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, UERJ, Brasil.
Georges Louis Hage Humbert, Unijorge, Brasil
Sra. Maria Sylvia Zanella di Pietro, Universidade de São Paulo, USP, Brasil.
Sra. Marina Rúbia Mendonça Lôbo, Pontifícia Universidade Católica de Goiás, Goiás, Brasil.
Monica Sousa, Universidade Federal do Maranhão
Sr. Mauricio Jorge Pereira da Mota, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, UERJ, Brasil.
Sra. Monica Teresa Costa Sousa, Universidade Federal do Maranhão, UFMA, Maranhão, Brasil.
Sra. Patricia Ferreira Baptista, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, UERJ, Brasil.
Sr. Paulo Ricardo Schier, Complexo de Ensino Superior do Brasil LTDA, UNIBRASIL, Brasil.
Sr. Vladimir França, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, UFRN, Brasil.
Sr. Thiago Marrara, Universidade de São Paulo, USP, Brasil.
Sr. Wilson Levy Braga da Silva Neto, Universidade Nove de Julho, UNINOVE, Brasil.

REVISTA DE DIREITO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

LAW JOURNAL OF PUBLIC ADMINISTRATION

Avaliadores:

Sr. Ciro Di Benatti Galvão, Universidade de São Paulo, USP, Brasil.
Sr. Eduardo Fortunato Bim, Universidade de São Paulo, USP, Brasil, Brasil
Sra. Jéssica Teles de Almeida, Universidade Estadual do Piauí, UESPI, Piripiri, PI, Brasil., Brasil
Sr. José Carlos Buzanello, Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro, UNIRIO, RJ, Brasil.
Sra. Maria Maria Martins Silva Stancati, Universidade Estácio de Sá, UNESA, RJ, Brasil.
Sra Marina Rúbia Mendonça Lôbo de Carvalho, Pontifícia Universidade Católica de Goiás.
Sr. Rodrigo Gava, Empresa de Pesquisa Energética, EPE, Brasil., Brasil
Sr Sílvio Teixeira da Costa Filho, Pontifícia Universidade Católica, PUC-MG, Brasil., Brasil
Sr. Wilson Levy Braga da Silva Neto, Universidade Nove de Julho, UNINOVE, Brasil.

Editor-Chefe:

Prof. Dr. Emerson Affonso da Costa Moura, Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro e
Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro, Brasil

Editores:

Sra. Camila Pontes da Silva, Universidade Federal Fluminense, UFF, Niterói, RJ, Brasil.
Sr. Eric Santos de Andrade, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, UERJ, RJ, Brasil.
Srta. Gabriela Rabelo Vasconcelos, Universidade Federal Fluminense, UFF, Brasil.
Sr. Jonathan Mariano, Pontifícia Universidade Católica, PUCRJ, Rio de Janeiro, Brasil.
Sra. Natalia Costa Polastri Lima, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, UERJ, Brasil.

Diagramação e Layout:

Prof. Dr. Emerson Affonso da Costa Moura, Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro e
Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro, Brasil.

SUMÁRIO

Apresentação	006
Emerson Affonso da Costa Moura	
Considerações iniciais sobre a Lei Geral das Agências Reguladoras	007
Alexandre Santos de Aragão	
Sobre a possibilidade de enquadramento no conceito legal de deficiência visual quando houver possibilidade de que haja reversibilidade ou correção da suposta necessidade especial	024
Fabio Carvalho Verzola	
A execução orçamentária municipal: um estudo da secretaria de educação de santa maria – RS	045
Thiago Mello da Silva, Cristiane Krüger, Cristiano Sausen Soares e Lizana Ilha da Silva	
Governança: variedades conceituais	091
Dany Shin Park	
Redefinição do ato discricionário	118
Daniel Marques de Camargo e Edinilson Donisete Machado	
Políticas públicas de promoção de igualdade racial no Município de Caçapava do Sul/RS: análise da situação socioeconômica da população negra do município (2000-2010)	138
Zeni Xavier Siqueira dos Santos	
Crítica à interferência entre os poderes à luz da teoria de luhmann e a nova lei de abuso de autoridade	162
Abel Dionizio Azeredo e Carlos Eduardo Soares Vaz	
As participações governamentais nas indústrias petrolíferas e de gás natural no direito comparado e seu impacto para o desenvolvimento econômico	186
Armenio Alberto Rodrigues da Roda	
The force of ideals. Creation of liberal states, political constitutions and democratic transformation	212
A força dos ideais. Criação de estados liberais, constituições políticas e transformação democrática	235
Horacio Capel	

A EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA MUNICIPAL: UM ESTUDO NA SECRETARIA DE EDUCAÇÃO DE SANTA MARIA – RS

THE MUNICIPAL BUDGET ACHIEVEMENT: A STUDY IN THE SECRETARIAT OF EDUCATION OF SANTA MARIA – RS

Data de submissão: 15/01/2020 Data de aprovação: 01/06/2020

THIAGO MELLO DA SILVA

Bacharel em Ciências Contábeis pela UFSM.

CRISTIANE KRÜGER

Doutora e mestra em Administração pela UFSM. Professora Adjunta de Ciências Contábeis do Departamento de Ciências Contábeis da UFSM.

CRISTIANO SAUSEN SOARES

Doutor em Contabilidade pela UFSC e mestre em Administração pela UFSM. Professor Adjunto de Ciências Contábeis do Departamento de Ciências Contábeis da UFSM.

LIZANA ILHA DA SILVA

Especialista em Contabilidade Pública. Bacharela em Ciências Contábeis pela UFSM. Professora Substituta do Colégio Politécnico da UFSM.

RESUMO: Com o objetivo de analisar a execução orçamentária municipal da Secretaria de Educação de Santa Maria - RS, este estudo objetivou especificamente descrever o orçamento da secretaria, verificar o percentual da receita corrente líquida municipal gasta com educação, e, demonstrar potencialidades e fragilidades do orçamento da secretaria pesquisada. A metodologia é qualitativa e descritiva, com procedimentos técnicos por meio de pesquisa documental e entrevistas. Os documentos analisados referem-se a relatórios da prefeitura de Santa Maria, no período de 2017 a 2018. Posterior a análise documental foram realizadas entrevistas com cinco servidores que trabalham na prefeitura e que tem conhecimento sobre o orçamento da secretaria analisada. A análise dos dados se deu por meio da análise descritiva e de conteúdo. A análise de conteúdo resultou em categorias como “elaboração do orçamento”, “planejamento e execução orçamentária”, “projetos da secretaria”, “fraquezas” e “forças do orçamento da secretaria de educação”. No geral, os resultados revelaram que a secretaria analisada possui uma gestão que está comprometida em aplicar os recursos da melhor forma possível e que as dificuldades enfrentadas se referem, de modo geral, à necessidade de planejamento anual prévio das despesas que serão incorridas no ano seguinte.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade pública; Orçamento municipal; Gestão; Educação.

ABSTRACT: To analyze the municipal budget execution of the Education Secretariat of Santa Maria - RS, this study specifically aimed to describe the budget of the secretariat, to verify the percentage of municipal net current revenue spent on education, and to demonstrate potentialities and weaknesses of the budget. budget of the department searched. The methodology is qualitative and descriptive, with technical procedures through documentary research and interviews. The analyzed documents refer to reports from the Santa Maria City Hall,

from 2017 to 2018. After the documentary analysis, interviews were conducted with five servants who work in the City Hall and who have knowledge about the budget of the analyzed office. Data analysis was performed through descriptive and content analysis. Content analysis resulted in categories such as “budgeting”, “budget planning and execution”, “secretariat projects,” “weaknesses” and “secretarial budget forces”. In general, the results revealed that the department analyzed has a management that is committed to applying resources to the best of its ability and that the difficulties faced generally refer to the need for prior annual planning of expenses that will be incurred the following year.

KEYWORDS: Public accounting; Municipal budget; Management; Education.

I. INTRODUÇÃO

A contabilidade pública é um instrumento que proporciona à administração informações e controles indispensáveis à melhor condução dos interesses públicos (KOHAMA, 2016). Essas informações promovem o acompanhamento permanente da situação da gestão da entidade em questão (ANDRADE, 2017). Com o propósito de cumprir com as funções básicas, a administração pública faz uso dos recursos públicos os quais implementam as políticas públicas, as obras e os serviços necessários ao bem-estar da coletividade, como a educação por exemplo. Nesse cenário, o estudo do orçamento municipal é relevante, pois por meio dele a sociedade consegue verificar se o que foi definido no orçamento anual efetivamente ocorreu (ARAÚJO; ARRUDA, 2004).

O Brasil, conforme descreve Andrade (2017), apresenta níveis elevados de arrecadação de receitas, o que denota a importância da participação da sociedade e do governo municipal para o alcance de uma gestão satisfatória da coisa pública. O que contribui para a melhoria do desempenho das entidades públicas são os agentes que exercem atividades ligadas à governança pública (ANDRADE, 2017). Nesse contexto encontra-se o contador, profissional que auxilia na administração pública reduzindo os riscos de estagnação financeira, autuações dos órgãos fiscalizadores e penalidades legais, principalmente as mencionadas na Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (ANDRADE; BATISTA; SOUZA, 2004).

Kohama (2016) afirma que o Estado, para desempenhar ou dispor à coletividade o conjunto de atividades e bens, faz uso da administração pública fundamentada em estruturas de poder, para assim abranger e proporcionar o maior grau possível de bem-estar social. Quanto à educação, por exemplo, a Constituição Federal – CF determina que é um direito da sociedade e um dever do Estado (BRASIL, 1988). Nos municípios, a atuação educacional ocorre prioritariamente no ensino fundamental e na educação infantil, em colaboração com a União e o Estado, para assegurar a universalização do ensino obrigatório (BRASIL, 1988).

Diante disso, questiona-se: como ocorre a execução orçamentária municipal em uma Secretaria de Educação municipal? Para responder a problemática levantada, objetiva-se analisar a execução orçamentária municipal de uma Secretaria de Educação. Especificamente almeja-se: descrever o orçamento da Secretaria de Educação pesquisada; verificar o percentual da Receita Corrente Líquida municipal gasta com educação; e, demonstrar fragilidades e potencialidades do orçamento da Secretaria da Educação pesquisada.

As entidades do setor público têm características as quais às diferem das demais entidades (MCASP, 2018). Nesse sentido, o presente estudo é relevante para o cidadão, uma vez que pretende contribuir com a identificação de aspectos ligados à gestão municipal na secretaria da educação, tendo em vista aspectos legalmente determinados quanto ao orçamento anual e a transparência da informação governamental (MCASP, 2018; BRASIL, 1988), o que justifica a sua realização.

A elaboração de demonstrativo que apresenta e compara a execução do orçamento com a sua previsão é o mecanismo normalmente utilizado para demonstrar a conformidade com os requisitos legais relativos às finanças públicas (MCASP, 2018). Conforme consta no MCASP (2018), o conhecimento dos aspectos relacionados à receita e à despesa no âmbito do setor público, principalmente diante da responsabilidade e transparência fiscais, se sobressai pois contribui para uma maior fidedignidade das contas públicas e para o fornecimento de informações de melhor qualidade aos diversos usuários, o que motiva a realização desta pesquisa.

Para atender aos objetivos da pesquisa o trabalho é segregado em capítulos. Inicialmente apresentou-se a introdução que contemplou o problema de pesquisa, objetivos e justificativa. A seguir é detalhado o referencial teórico que considera temáticas voltadas à área pública. Posteriormente consta a metodologia que apresenta a classificação da pesquisa e o tratamento dos dados. Em seguida é demonstrada a análise e discussão dos resultados, buscando responder o problema levantado. Por fim, a conclusão da pesquisa é apresentada, contendo contribuições, limitações e sugestões para estudos futuros.

II. ORÇAMENTO PÚBLICO

Orçamento público pode ser conceituado de maneiras distintas. Para Mazulo et al. (2018), o orçamento público é uma lei que, entre outros aspectos, exprime, em termos financeiros, a alocação dos recursos públicos. Na visão de Fortes (2011), o orçamento público

possibilita aos órgãos do Legislativo um controle político sobre os gastos públicos, mantendo o equilíbrio financeiro entre as receitas e despesas, evitando, assim, a expansão da despesa pública. “O orçamento público é a lei de iniciativa do Poder Executivo e aprovada pelo Poder Legislativo, que estima a receita e fixa a despesa para o exercício financeiro que coincidirá com o ano civil, conforme art. 34 da Lei n. 4.320/64” (ARAÚJO; ARRUDA, 2004, p. 66). Diante disso, por meio do orçamento público é viável realizar o acompanhamento, o controle e a avaliação da execução do planejado pela administração pública.

De acordo com Araújo e Arruda (2004) um dos marcos importantes para a origem do orçamento público ocorreu no século XIII, em 1215, na Inglaterra, no momento em que a Carta Magna foi imposta ao Rei John Lackland pelos senhores feudais, objetivando limitar os poderes de arrecadação do rei e definir a forma de realização dos gastos. O artigo 12 desse documento preconiza a necessidade de autorização do Conselho dos Comuns para a cobrança de tributo ou subsídio, que deveriam ser razoáveis em seu montante (ARAÚJO; ARRUDA, 2004).

Nos Estados Unidos, relatam Araújo e Arruda (2004), um dos marcos do orçamento público foi a Declaração de Direitos do Congresso da Filadélfia, elaborada em 1787, que implantou a exigência da prática orçamentária. Poucos anos depois, conforme os mesmos autores, a Constituinte da França de 1789, resultante da Revolução Francesa, consagrou o princípio de que a votação das receitas e despesas seria atribuição dos representantes da nação. No Brasil, a origem do orçamento está ligada ao surgimento do governo representativo, sendo que a nossa primeira lei orçamentária data de 1827 (ARAÚJO; ARRUDA, 2004).

Kohama (2016) descreve que, para que o orçamento seja fidedigno ao programa de um governo e contribua para o desenvolvimento econômico e social e reflita os anseios da população, é necessária a disponibilidade de recursos e, para isso, certos princípios orçamentários devem ser obedecidos, tais como: programação, unidade, universalidade, anualidade, exclusividade, clareza e equilíbrio.

O princípio da programação, de acordo com Kohama (2016), considera que o orçamento deve ter o conteúdo e a forma de programação. Programar é escolher objetivos que se buscam alcançar, assim como determinar as ações que permitam alcançar tais fins e calcular e consignar os recursos humanos, materiais e financeiros, para a efetivação dessas ações (KOHAMA, 2016).

O princípio da unidade prega que os orçamentos de todos os órgãos autônomos que constituem o setor público devem se fundamentar em uma única política orçamentária estruturada uniformemente e que se ajuste a um método único (KOHAMA, 2016). O princípio

da universalidade, ainda de acordo com Kohama (2016), estabelece que devem ser incluídos no orçamento todos os aspectos do programa de cada órgão, principalmente aqueles que envolvam qualquer transação financeira ou econômica.

No princípio da anualidade, utiliza-se o critério de um ano para o período orçamentário (KOHAMA, 2016). Em relação ao princípio da exclusividade deverão ser incluídos no orçamento, exclusivamente, assuntos que lhe sejam pertinentes à previsão da receita e da fixação da despesa (KOHAMA, 2016).

No princípio da clareza, o orçamento deve ser expresso de forma clara, ordenada e completa e sua difusão será tanto mais abrangente quanto maior for a clareza que refletir (KOHAMA, 2016). E, por último, o princípio do equilíbrio busca o equilíbrio do orçamento, sob o ponto de vista financeiro, entre os valores de receita e despesa evitando desta forma déficits que causam constituição de dívida (KOHAMA, 2016). Esses princípios orçamentários são detalhados no Quadro 1.

Quadro 1 – Princípios orçamentários

PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS	
UNIDADE OU TOTALIDADE	Previsto, de forma expressa, pelo caput do art. 2. da Lei n. 4.320/1964, determina existência de orçamento único para cada um dos entes federados – União, estados, Distrito Federal e municípios – com a finalidade de se evitarem múltiplos orçamentos paralelos dentro da mesma pessoa política. Dessa forma, todas as receitas previstas e despesas fixadas, em cada exercício financeiro, devem integrar um único documento legal dentro de cada esfera federativa: a Lei Orçamentária Anual (LOA).
UNIVERSALIDADE	Estabelecido pelo caput do art. 2o da Lei n. 4.320/1964, recepcionado e normatizado pelo § 5. do art. 165 da Constituição Federal, determina que a LOA de cada ente federado deverá conter todas as receitas e despesas de todos os poderes, órgãos, entidades, fundos e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público.

ANUALIDADE OU PERIODICIDADE	Estipulado, de forma literal, pelo caput do art. 2. da Lei n. 4.320/1964, delimita o exercício financeiro orçamentário: período de tempo ao qual a previsão das receitas e a fixação das despesas registradas na LOA irão se referir. Segundo o art. 34 da Lei no 4.320/1964, o exercício financeiro coincidirá com o ano civil, ou seja, do dia 1 de janeiro a 31 de dezembro de cada ano.
EXCLUSIVIDADE	Previsto no § 8. do art. 165 da Constituição Federal, estabelece que a LOA não conterà dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa. Ressalvam-se dessa proibição a autorização para abertura de crédito suplementar e a contratação de operações de crédito, nos termos da lei.
ORÇAMENTO BRUTO	Obriga registrarem-se receitas e despesas na LOA pelo valor total e bruto, vedadas quaisquer deduções.
LEGALIDADE	Apresenta o mesmo fundamento do princípio da legalidade aplicado à administração pública, segundo o qual cabe ao Poder Público fazer ou deixar de fazer somente aquilo que a lei expressamente autorizar, ou seja, subordina-se aos ditames da lei.
PUBLICIDADE	Princípio básico da atividade da Administração Pública no regime democrático, está previsto no caput do art. 37 da Magna Carta de 1988. Justifica-se especialmente pelo fato de o orçamento ser fixado em lei, sendo esta a que autoriza aos Poderes a execução de suas despesas.
TRANSPARÊNCIA	Aplica-se também ao orçamento público, pelas disposições contidas nos artigos. 48, 48-A e 49 da LRF, que determinam ao governo, por exemplo: divulgar o orçamento público de forma ampla à sociedade; publicar relatórios sobre a execução orçamentária e a gestão fiscal; disponibilizar, para qualquer pessoa, informações sobre a arrecadação da receita e a execução da despesa.

<p>NÃO-VINCULAÇÃO (NÃO-AFETAÇÃO) DA RECEITA DE IMPOSTOS</p>	<p>O inciso IV do art. 167 da CF/1988 veda vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, salvo exceções estabelecidas pela própria Constituição Federal, in verbis: Art. 167. São vedados: [...] IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, §2., 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, §8., bem como o disposto no §4o deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional no 42, de 19.12.2003);</p>
--------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Fonte: elaborado a partir de MCASP (2018).

Conforme disposto no Quadro 1, os princípios orçamentários visam estabelecer diretrizes norteadoras básicas, a fim de conferir racionalidade, eficiência e transparência para os processos de elaboração, execução e controle do orçamento público (MCASP, 2018). Para melhor esclarecimento sobre o orçamento público, a seguir apresenta-se o ciclo orçamentário.

2.1 CICLO ORÇAMENTÁRIO

O ciclo orçamentário, para Silva (2011), refere-se ao período em que se processam as atividades relativas ao orçamento, na qual definem-se etapas, segundo as quais o orçamento é elaborado, votado, executado e avaliado. Para o autor, o ciclo orçamentário não deve ser confundido com exercício financeiro, pois esse corresponde a uma das fases do ciclo (à execução do orçamento), isso porque a proposta orçamentária e sua elaboração legislativa precedem ao exercício financeiro, bem como, a avaliação e prestação de contas ultrapassa-o (SILVA, 2011).

O compromisso do Estado, segundo Kohama (2016), consiste em alcançar o nível satisfatório das necessidades da população, como produção de bens e serviços realizada pelo governo e parte atendida e realizada pelos particulares. De modo a influenciar, positivamente,

as condições de vida da população, por meio de um processo contínuo e com o menor custo econômico e social possível (KOHAMA, 2016).

É por meio do orçamento que se constitui uma base informativa para os futuros exercícios e possibilita as ações do Estado. Assim surge a necessidade de entender o ciclo orçamentário, que é a sequência das etapas de um orçamento conforme demonstrado na Figura 1.

Figura 1 – Etapas do ciclo orçamentário



Fonte: Adaptado de Kohama (2016).

As etapas do ciclo orçamentário, Figura 1, são elaboração, estudo, aprovação, execução e avaliação (KOHAMA, 2016), descritos a seguir:

a) elaboração: conforme a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), compreende a fixação de objetivos para o período e o cálculo dos recursos fundamentais a sua concretização. Por meio da formulação dos programas de trabalho das unidades administrativas, e que, em última análise, constituirá a proposta orçamentária. Caberá aos órgãos de contabilidade ou de arrecadação organizar demonstrações mensais da receita arrecadada, segundo as rubricas, para servirem de base à estimativa da receita, na proposta orçamentária (KOHAMA, 2016). A estimativa da receita terá por base as demonstrações mencionadas, da arrecadação dos três últimos exercícios pelo menos, bem como as circunstâncias de ordem conjuntural e outras que possam afetar a produtividade de cada fonte de receita (KOHAMA, 2016). A proposta orçamentária que o Poder Executivo encaminhará ao Poder Legislativo nos prazos estabelecidos nas Constituições e nas Leis Orgânicas dos Municípios e constará da proposta orçamentária, para cada unidade administrativa, descrição sucinta de suas principais finalidades, com indicação da respectiva legislação (KOHAMA, 2016).

b) estudo e aprovação: de competência do Poder Legislativo, o Poder Executivo deverá enviar o projeto de lei orçamentária do município, que será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa (KOHAMA, 2016).

c) execução: constitui a concretização anual dos objetivos e metas determinados para o setor público, no processo de planejamento integrado, e implica a mobilização de recursos humanos, materiais e financeiros (KOHAMA, 2016). A etapa de execução se fundamenta na programação. Após a promulgação da Lei de Orçamento Anual (LOA) e com base nos limites nela fixados, o Poder Executivo aprovará um quadro de cotas trimestrais da despesa que cada unidade orçamentária fica autorizada a utilizar (KOHAMA, 2016).

d) avaliação: relaciona-se à organização, aos critérios e aos trabalhos destinados a avaliar o nível dos objetivos fixados no orçamento e as modificações nele ocorridas durante a execução; à eficiência com que se realizam as ações empregadas para tais fins e o grau de racionalidade na utilização dos recursos correspondentes (KOHAMA, 2016).

2.1.1 Execução orçamentária

Execução orçamentária compreende a terceira etapa do ciclo orçamentário que constitui a efetivação anual dos objetivos e metas determinados para o setor público (KOHAMA, 2016). Em relação a questão orçamentária pública, a Constituição Federal (1988), em seu artigo 165, determina que as leis de iniciativa do poder executivo estabelecerão o Plano Plurianual (PPA), as Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO) e as Leis dos Orçamentos Anuais (LOA).

De acordo com Kohama (2016), o PPA é um plano de médio prazo, que procura ordenar as ações do governo que levem ao atingimento dos objetivos e metas fixados para um período de quatro anos, ao nível do governo federal e também de quatro anos ao nível dos governos estaduais e municipais. A lei que institui regulará, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada (KOHAMA, 2016).

Caso um investimento cuja execução ultrapasse o exercício financeiro sem prévia autorização no PPA ou lei que permita, estará sob pena de crime de responsabilidade. Caberá a Lei complementar, conforme § 9º, inciso I, do artigo 165 da Constituição Federal “dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual” (BRASIL, 1988).

O § 2., inciso I, do artigo 35 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), ressalta:

§ 2º Até a entrada em vigor da lei complementar a que se refere
o art. 165, § 9º, I e II, serão obedecidas as seguintes normas:

I – o projeto do plano plurianual, para vigência até o final do primeiro exercício financeiro do mandato presidencial subsequente, será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa.

O projeto do PPA elaborado pelo Poder Executivo no primeiro ano de governo, para vigência até o final do primeiro exercício financeiro do mandato governamental subsequente, será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro, 31 de agosto, e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa, 22 de dezembro (ARAÚJO; ARRUDA, 2004).

A LDO, segundo Kohama (2016), tem por objetivo a elaboração dos orçamentos anuais, compreendidos aqui o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas e o orçamento da seguridade social, de forma a adequá-los às diretrizes, objetivos e metas da administração pública, estabelecidos no plano plurianual. A LDO, sob a forma de projeto, deve ser encaminhada pelo Poder Executivo ao Poder Legislativo, na esfera federal, até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro (15 de abril) e devolvida para sanção até o final do primeiro período da sessão legislativa (17 de julho). No primeiro ano de mandato, o prazo de elaboração e aprovação da Lei de Diretrizes Orçamentárias é incompatível com o prazo constitucional pela elaboração e aprovação do Plano Plurianual de Investimentos (ARAÚJO; ARRUDA, 2004).

Conforme o art. 4º da Lei Complementar n. 101 (BRASIL, 2000), conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), ampliou as disposições da LDO, estabelecendo: que tratará do equilíbrio entre receitas e despesas; critérios e formas de limitação de empenho, a ser efetivada nas hipóteses previstas na própria LRF; normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos; demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas.

O § 2., do artigo 165 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), aborda que:

A LDO compreenderá as metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá

sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Ainda consoante à LRF, integram o projeto de LDO os anexos de Metas Fiscais e de Riscos Fiscais. O Anexo de Metas Fiscais deve apresentar os seguintes elementos:

- a) metas anuais relativas a receitas, despesas e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes;
- b) avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior;
- c) demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional;
- d) evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;
- e) avaliação da situação financeira e atuarial dos fundos de previdência;
- f) demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

O Anexo de Riscos Fiscais deverá conter a avaliação dos passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem (ARAÚJO; ARRUDA, 2004).

A data do envio do projeto de LDO é 15 de abril, sendo que os Estados deverão seguir os prazos de suas Constituições e os Municípios, das suas Leis Orgânicas, se houver, o Poder Executivo encaminhará ao Legislativo relatório com as informações necessárias sobre o adequado atendimento dos projetos em andamento, contempladas as despesas de conservação do patrimônio público, nos termos em que dispuser a LDO. Sendo condição para que a lei orçamentária e as de créditos adicionais só incluam novos projetos após adequadamente atendidos os que estão em andamento (KOHAMA, 2016).

A LOA objetiva possibilitar a concretização das situações planejadas no PPA e transformá-las em realidade, obedecida a LDO, pois nela são programadas as ações a serem executadas, visando alcançar os objetivos determinados (KOHAMA, 2016). A LOA compreenderá, conforme § 5.º do artigo 165 da Constituição Federal (1988):

§ 5º A lei orçamentária anual compreenderá:

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

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.

A LRF traz algumas disposições que devem ser observadas na elaboração do projeto de LOA, como os seguintes (art. 5., da Lei Complementar n. 101/2000):

Art. 5º O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar:

I - conterá, em anexo, demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do documento de que trata o § 1º do art. 4º;

II - será acompanhado do documento a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado;

III - conterá reserva de contingência, cuja forma de utilização e montante, definido com base na receita corrente líquida, serão estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias, destinada ao:

a) (VETADO)

b) atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.

§ 1º Todas as despesas relativas à dívida pública, mobiliária ou contratual, e as receitas que as atenderão, constarão da lei orçamentária anual.

§ 2º O refinanciamento da dívida pública constará separadamente na lei orçamentária e nas de crédito adicional.

§ 3º A atualização monetária do principal da dívida mobiliária refinanciada não poderá superar a variação do índice de preços previsto na lei de diretrizes orçamentárias, ou em legislação específica.

§ 4º É vedado consignar na lei orçamentária crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada.

§ 5º A lei orçamentária não consignará dotação para investimento com duração superior a um exercício financeiro que não esteja previsto no plano plurianual ou em lei que autorize a sua inclusão, conforme disposto no § 1º do art. 167 da Constituição.

§ 6º Integrarão as despesas da União, e serão incluídas na lei orçamentária, as do Banco Central do Brasil relativas a pessoal e encargos sociais, custeio administrativo, inclusive os destinados a benefícios e assistência aos servidores, e a investimentos.

A LOA só poderá incluir novos projetos após adequadamente atendidos os em andamento e contempladas as despesas de conservação do patrimônio público, nos termos em que dispuser a LDO, conforme previsto no artigo 45, da Lei Complementar nº 101 (BRASIL, 2000). O orçamento anual é o instrumento utilizado para a materialização do conjunto de ações e objetivos que foram planejados visando ao melhor atendimento e bem-estar da coletividade (KOHAMA, 2016).

Os componentes do orçamento do governo quanto a sua execução orçamentária dividem-se em execução da receita e execução da despesa, que na sequência, são apresentados.

2.1.1.1 Receita pública

As receitas orçamentárias, conforme determina o MCASP (2018), são disponibilidades de recursos financeiros que ingressam durante o exercício e que aumentam o saldo financeiro da instituição. É um meio pelo qual se viabiliza a execução das políticas públicas, sendo as receitas orçamentárias fontes de recursos utilizadas pelo Estado em programas e ações cuja finalidade essencial é atender às necessidades e demandas da sociedade (MCASP, 2018).

De acordo com Araújo e Arruda (2004), receitas públicas são os recursos auferidos na gestão que serão computados na apuração do resultado financeiro e econômico do exercício. Já para Kohama (2016), receita pública é todo e qualquer recolhimento realizado aos cofres públicos e a variação ativa, decorrente do registro do direito a receber no instante da ocorrência do fato gerador, seja este realizado por meio de numerário ou outros bens representativos de valores, que o Governo tem direito de arrecadar em virtude de leis, contratos ou quaisquer outros títulos que derivem direitos a favor do Estado.

Face as suas necessidades, segundo Silva (2011), o Estado dispõe de recursos ou rendas que lhe são entregues pela contribuição da sociedade. O conjunto desses recursos forma a receita pública e com esta o Estado realiza a manutenção de sua organização, com o custeio de seus serviços, com a segurança de sua soberania, com as iniciativas de fomento e desenvolvimento econômico e social e com seu próprio patrimônio. Conforme a Lei n. 4.320/64, a receita pública se classifica:

Art. 11 - A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital.

§ 1º - São Receitas Correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.

§ 2º - São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o superávit do Orçamento Corrente.

Para Araújo e Arruda (2004), os estágios da receita pública representam as fases percorridas pela receita na execução orçamentárias, conforme demonstrado na Figura 2.

Figura 2 – Estágios da receita pública



Fonte: elaborado a partir de MCASP (2018).

Os estágios da receita, conforme MCASP (2018), são classificados em:

- a) previsão – expectativa de receita que se pretende arrecadar no exercício financeiro, é a etapa que antecede à fixação do montante de despesas que irão constar nas leis de orçamento, além de ser base para se estimar as necessidades de financiamento do governo;
- b) lançamento – verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente pelo qual é feita a individualização e o cadastramento dos contribuintes, discriminando a espécie, o valor e o vencimento dos tributos devidos por cada um deles em favor da fazenda pública;
- c) arrecadação – representa o momento em que o contribuinte entrega os recursos devidos para com o Estado junto aos agentes arrecadadores;
- d) recolhimento – ato pelo qual os agentes arrecadadores entregam diretamente ao Tesouro Público o produto da arrecadação.

2.1.1.2 Despesa pública

A despesa orçamentária pública, segundo o MCASP (2018), é o conjunto de dispêndios realizados pelos entes públicos para o funcionamento e manutenção dos serviços públicos prestados à sociedade. De acordo com Araújo e Arruda (2004), a despesa pública é o gasto ou o compromisso de gasto dos recursos governamentais, devidamente autorizados pelo poder competente, com o objetivo de atender as necessidades de interesse coletivo previstas na LOA, elaborada em conformidade com o PPA, com a LDO e com a LRF.

Constituem despesa, conforme menciona Silva (2011), todos os desembolsos efetuados pelo Estado no atendimento dos serviços e encargos assumidos no interesse geral da comunidade, nos termos da Constituição, das leis ou em decorrência de contratos ou outros instrumentos. Compõe um conjunto dos dispêndios do Estado no atendimento dos serviços e encargos assumidos no interesse da população. Conforme a Lei n. 4.320/64, a despesa pública se classifica:

Art. 12 - A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas: Despesas Correntes: Despesas de Custeio e Transferências Correntes;

Despesas de Capital: Investimentos, Inversões Financeiras e Transferências de Capital (BRASIL, 1964).

Andrade (2017) descreve que os estágios da despesa pública caracterizam importantes funções da Administração Pública e devem ser adotados com o objetivo não só de assegurar a qualidade das operações, em termos de eficiência e eficácia, como também para resguardar a administração de possíveis erros, fraudes ou desvios, de modo a garantir transparência e confiabilidade dos atos dos dirigentes.

Os estágios da despesa pública constam na Figura 3.

Figura 3 – Estágios da despesa pública



Fonte: Adaptado de Andrade (2017).

Para Andrade (2017), os estágios da despesa pública são classificados em:

a) fixação - é considerado o primeiro estágio da despesa. Constitui-se na determinação, por meio de estudos e cálculos fundamentados, do montante total a ser registrado como valor máximo orçamentário a ser consumido pela Administração Pública na execução do orçamento;

b) programação - elaboração de um cronograma de desembolso para utilização dos créditos orçamentários, por meio de decreto do Poder Executivo, com o objetivo de disciplinar os gastos na mesma proporção que a previsão de realização das receitas;

c) licitação - mecanismo legal que as entidades governamentais devem promover a fim de proporcionar uma disputa entre os interessados com o intuito de escolher a proposta mais vantajosa às conveniências públicas, para adquirir bens e/ou serviços destinados à sua manutenção e expansão;

d) empenho - ato prévio da autoridade competente que reconhece e cria para o Estado a obrigação de pagamento, sendo este a garantia de que existe o crédito necessário para a

liquidação de um compromisso assumido, sendo proibida a realização de qualquer despesa sem empenho prévio;

e) liquidação - é a fase de verificação do direito adquirido pelo credor ou do implemento de condição, com base nos títulos ou na documentação hábil e importância exata a pagar do respectivo crédito. O art. 63 da Lei n. 4.320/64 determina que:

Art. 63. A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.

§ 1º Essa verificação tem por fim apurar:

I – a origem e o objeto do que se deve pagar;

II – a importância exata a pagar;

III – a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação.

§ 2º A liquidação da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados, terá por base:

I – o contrato, ajuste ou acordo respectivo;

II – a nota de empenho;

III – os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço (BRASIL, 1964).

f) pagamento da despesa - é o momento em que se salda, com despacho do responsável pela Fazenda ou finanças como um todo, a dívida do poder público para com seus credores, repassando os valores numerários, mediante crédito em conta corrente ou em espécie, quando autorizado, a seus responsáveis, os quais darão a devida quitação no documento.

2.1.2 Balanço orçamentário

Balanço em contabilidade, segundo Kohama (2016), é a verificação, em determinado momento, da situação do patrimônio representada em um quadro. Silva (2011) enfatiza que o balanço orçamentário evidencia as receitas e as despesas orçamentárias, por categoria econômica, confrontando orçamento inicial e suas alterações com a execução, demonstrando o

resultado orçamentário e discriminando as receitas por fonte e as despesas por grupo de natureza.

Para Araújo e Arruda (2004), o balanço orçamentário é visto como um quadro de contabilidade com duas seções, em que se dividem as receitas previstas no orçamento, assim como as realizadas, as despesas fixadas e as realizadas, igualando-se as somas opostas com os resultados, o previsto e o realizado, resultado que pode ser déficit ou superávit.

De acordo com o previsto no art. 102, da Lei 4.320 (BRASIL, 1964), o “balanço orçamentário demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas”. Dessa forma, Araújo e Arruda (2004) descrevem:

- a) a economia orçamentária: ocorre quando a despesa realizada é menor que a despesa fixada;
- b) o superávit orçamentário: ocorre quando a despesa realizada é menor que a receita arrecadada;
- c) o déficit orçamentário: ocorre quando a despesa realizada é maior que a receita arrecadada;
- d) o excesso de arrecadação: ocorre quando a receita arrecadada é maior que a receita estimada;
- e) a frustração de arrecadação: ocorre quando a receita arrecadada é menor que a receita estimada.

O balanço orçamentário deve ser elaborado com base em um modelo, agregado à Lei 4.320, Anexo n. 12 (BRASIL, 1964), sendo um quadro em que se resume a receita do exercício, a nível de espécie, e a despesa, a nível de créditos orçamentários e suplementares globais, em termos de previsão e fixação respectivamente, e de execução, ou seja, o quanto foi realizado (KOHAMA, 2016).

Encerrado o exercício, a administração pública levanta um balanço geral do movimento, condensando toda a receita e despesa paga ou realizada, comprovada pelo balanço orçamentário, o qual evidencia o déficit ou o superávit do período administrativo, por meio de quadros demonstrativos, não só da receita arrecadada como também da despesa realizada (SILVA, 2011).

2.2 RESPONSABILIDADE E TRANSPARÊNCIA FISCAIS

Devido a necessidade de leis mais severas quanto a execução orçamentária, foi instituída em 4 de maio de 2000 a Lei Complementar n. 101, (BRASIL 2000), conhecida como – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Essa lei reforça a importância de cumprir o executado com o que foi orçado, tendo em vista as penalidades e o compromisso de seus governantes, estabelecendo normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal do Estado (BRASIL, 2000). A LRF (BRASIL, 2000) traduz que:

Art. 1. Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 1o A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Os quatro pilares básico da LRF constam na Figura 4.

Figura 4 - Pilares básicos da LRF



Fonte: Adaptado de Brasil (2000).

A LRF possui quatro pilares básicos (BRASIL, 2000), o primeiro ressalta a importância do planejamento público, estabelecendo novos critérios para a LDO e para a LOA, relacionados ao planejamento governamental. O segundo é a responsabilidade na gestão em prestar contas em trazer o equilíbrio fiscal com o aumento da arrecadação, pois se constitui como requisito necessário à responsabilidade na gestão fiscal da instituição, previsão e efetiva arrecadação de

todos os tributos (impostos, taxas e contribuições de melhorias), da competência constitucional de cada ente da Federação (BRASIL, 2000).

O terceiro pilar da LRF é o controle, evidenciando a necessidade de controlar o endividamento público com o estabelecimento de regras para recondução aos limites para a dívida pública, regras para a contratação de operações de créditos e concessões de garantias e contragarantias, e vedação de se contratarem obrigações sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para supri-las (BRASIL, 2000). Por fim, o quarto pilar se refere a transparência da gestão fiscal, garantindo ampla divulgação da versão original e simplificada, inclusive em meios eletrônicos de acesso público, do PPA, da LDO e da LOA (LRF, 2000).

Além da responsabilidade, de acordo com Silva (2011), a transparência no âmbito governamental é essencial para países que visam a democracia de acesso às informações sobre a ação dos gestores públicos, no que tange à política fiscal e à capacidade contributiva. A transparência constitui um dos alicerces da democracia representativa, pois motiva o comportamento voltado para o espírito público e inibe a ação dos que se julgam donos da informação (SILVA, 2011).

A transparência fornece informações de apoio à decisão dos administradores tanto em relação à redução dos custos de monitoramento das ações como à promoção de melhorias na governança corporativa dos governos (SILVA, 2011). O Portal da Transparência (2019)³¹, por exemplo, tem por objetivo prover a transparência da gestão pública, além de instrumentalizar a sociedade para a realização do controle social. É um site aberto que integra e apresenta dados de diversos sistemas utilizados pelo Governo Federal para a sua gestão financeira e administrativa - Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais (SIASG), Sistema de Concessão de Diárias e Passagens (SCDP), entre outros.

Nesta plataforma os dados são recebidos com periodicidade diária, semanal e mensal, a depender do tema e são de responsabilidade dos ministérios e outros órgãos do Poder Executivo Federal, por serem estes os executores dos programas de governo e os responsáveis pela gestão das ações governamentais (PORTAL DA TRANSPARÊNCIA, 2019).

Além do Portal da Transparência, o site do Tribunal de Contas do Estado (TCE) e o site das prefeituras municipais, atendendo a LRF (BRASIL, 2000), compartilham as informações à população sobre os investimentos (produtos e serviços) aplicados nas cidades, incluindo a área

31 <http://www.portaltransparencia.gov.br/>

da educação o que denota comprometimento com a sociedade. A seguir é apresentada uma síntese da legislação pertinente ao papel do Estado frente à educação.

2.3 EDUCAÇÃO

A Constituição Federal evidencia que a educação é um direito fundamental para o pleno desenvolvimento da pessoa no desempenho do seu papel como cidadão e para sua qualificação para o trabalho (BRASIL, 1988). Para isso, de forma regulamentada e integrada, os poderes públicos realizam ações que proporcionam a erradicação do analfabetismo, universalização do atendimento escolar, melhoria da qualidade de ensino, formação para o trabalho, promoção humanística, científica e tecnológica do País e estabelecimento de metas de aplicação de recursos públicos em educação como proporção do produto interno bruto (BRASIL, 1988).

A governança tem fins regulatórios na educação. A Lei Federal n. 9.394, de 20 de dezembro de 1996, estabelece a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional - LDB, definindo que a educação é dever da família e do Estado. Além disso, a LDB aponta que a educação é importante para preparar o indivíduo para o exercício da cidadania e qualificar para o trabalho (BRASIL, 1996).

Diante do cumprimento da obrigatoriedade de ensino, a família junto ao Poder Público tem responsabilidades mútuas para com o menor de idade, conforme art. 5. da Lei 9.394 (BRASIL, 1996):

Art. 5 O acesso à educação básica obrigatória é direito público subjetivo, podendo qualquer cidadão, grupo de cidadãos, associação comunitária, organização sindical, entidade de classe ou outra legalmente constituída e, ainda, o Ministério Público, acionar o poder público para exigi-lo.

§ 1º-O poder público, na esfera de sua competência federativa, deverá:

I - recensear anualmente as crianças e adolescentes em idade escolar, bem como os jovens e adultos que não concluíram a educação básica;

II - fazer-lhes a chamada pública;

III - zelar, junto aos pais ou responsáveis, pela frequência à escola.

§ 2º Em todas as esferas administrativas, o Poder Público assegurará em primeiro lugar o acesso ao ensino obrigatório, nos termos deste artigo, contemplando em seguida os demais níveis e modalidades de ensino, conforme as prioridades constitucionais e legais.

§ 3º Qualquer das partes mencionadas no *caput* deste artigo tem legitimidade para peticionar no Poder Judiciário, na hipótese do § 2. do art. 208 da Constituição Federal, sendo gratuita e de rito sumário a ação judicial correspondente.

§ 4º Comprovada a negligência da autoridade competente para garantir o oferecimento do ensino obrigatório, poderá ela ser imputada por crime de responsabilidade.

§ 5º Para garantir o cumprimento da obrigatoriedade de ensino, o Poder Público criará formas alternativas de acesso aos diferentes níveis de ensino, independentemente da escolarização anterior.

Conforme exposto, cabe a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a organização de seus sistemas de ensino. No que se refere a isso, a Constituição Federal em seu art. 211 cita que (BRASIL, 1988):

Art. 211. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios organizarão em regime de colaboração seus sistemas de ensino.

§ 1. A União organizará o sistema federal de ensino e o dos Territórios, financiará as instituições de ensino públicas federais e exercerá, em matéria educacional, função redistributiva e supletiva, de forma a garantir equalização de oportunidades educacionais e padrão mínimo de qualidade do ensino mediante assistência técnica e financeira aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios; (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 14, de 1996)

§ 2. Os Municípios atuarão prioritariamente no ensino fundamental e na educação infantil. (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 14, de 1996)

§ 3. Os Estados e o Distrito Federal atuarão prioritariamente no ensino fundamental e médio. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 14, de 1996)

§ 4. Na organização de seus sistemas de ensino, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios definirão formas de colaboração, de modo a assegurar a universalização do ensino obrigatório. (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 59, de 2009)

§ 5. A educação básica pública atenderá prioritariamente ao ensino regular.

Diante do apresentado, identifica-se a relevância da educação no contexto das leis brasileiras, quanto aos serviços públicos ofertados à sociedade e da necessidade da administração pública, por meio dos seus atos de gestão e controle, evidenciarem seus relatórios e resultados. Adiante apresenta-se a metodologia deste estudo.

III. METODOLOGIA

O objetivo deste trabalho é analisar a execução orçamentária municipal de uma secretaria de educação, sendo assim, a pesquisa é classificada quanto a abordagem do problema como qualitativa, quanto aos objetivos é descritiva, e, quanto aos procedimentos técnicos o estudo classifica-se como pesquisa documental e com levantamento de dados por meio de entrevista.

Os sujeitos da pesquisa, nas pesquisas qualitativas, devem ser indivíduos ou grupos que estejam sobre o mesmo enfoque (CRESWELL, 2014). De acordo com Sampieri, Collado e Lucio (2013), ao contrário dos estudos quantitativos, o enfoque qualitativo visa compreender as perspectivas dos indivíduos sobre os fenômenos que os cercam, sob suas experiências, opiniões, ou seja, como os integrantes absorvem subjetivamente sua realidade.

Este tipo de abordagem, na perspectiva de Minayo (2012), é verificável quando se procura atingir um determinado nível de realidade abstrata com diferentes significados, crenças, motivações, valores e percepções. Para Richardson (2011, p. 79-80), a pesquisa qualitativa é

entendida como “a busca por uma compreensão detalhada dos significados e características situacionais dos fenômenos”, o que justifica a classificação desse tipo de método para a presente pesquisa, quando se objetiva analisar o orçamento público na secretaria de educação pesquisada.

Em relação aos objetivos, a pesquisa é classificada como descritiva. Para Andrade (2010), os fatos são analisados, observados, interpretados, registrados e classificados, sem que a interferência do pesquisador. Compreende-se que esses fatos do mundo físico e humano são estudados, mas o pesquisador não interfere.

A pesquisa do tipo descritiva busca trazer as características de uma determinada população ou os fatos e fenômenos de uma realidade, o que pode propiciar uma maior familiaridade com o problema, tornando-o mais explícito e favorecendo o aprimoramento de ideias e considerações dos mais variados aspectos ligados ao fato estudado (TRIVIÑOS, 1987).

Os procedimentos metodológicos da pesquisa científica se referem a forma como os dados são obtidos (BEUREN, 2013). Os procedimentos metodológicos para o presente estudo contemplam pesquisa documental e entrevista semiestruturada. A pesquisa documental se vale de materiais que não receberam um tratamento analítico ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa (GIL, 2011). Para esta pesquisa foram utilizados os relatórios oficiais fornecidos pela Prefeitura Municipal de Santa Maria, do período de 2017 e 2018, disponíveis no Portal de Transparência do ente analisado, além dos relatórios apresentados ao Tribunal de Contas do Estado e ao SIOPE (Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação), instituído pelo Ministério da Educação para o acompanhamento do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE, 2019).

Quanto a realização de entrevista, a mesma é considerada uma técnica padronizada, de acordo com Gil (2017) uma das particularidades da pesquisa é o fato de que o pesquisador se utiliza de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como o questionário, entrevista e a observação sistemática. Entrevista é uma técnica em que o investigador se apresenta frente ao investigado e lhe formula perguntas, com o objetivo de obtenção dos dados que interessam à investigação (GIL, 2011).

A obtenção de dados, na pesquisa documental, ocorreu por meio de consulta aos sites do Portal da Transparência, da Prefeitura de Santa Maria e do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. Estes dados referem-se à relatórios oficiais da prefeitura e da Secretaria da Educação de Santa Maria, no período compreendido de 2017 a 2018.

Esses dados possibilitam conclusões acerca da execução orçamentária se o que foi executado está em conformidade com o orçado. A análise dos dados ocorreu em setembro e

outubro de 2019. Os dados obtidos foram tabulados em planilha eletrônica posteriormente analisados.

Posterior a análise documental foram realizadas coletas de dados por meio de entrevistas individuais com cinco servidores que trabalham na Prefeitura de Santa Maria, relacionados à Contabilidade e à Secretaria de Educação municipal, tendo conhecimento sobre o orçamento da secretaria de educação, para compreender quais os principais fatores contribuem ou interferem na gestão do orçamento desta secretaria.

O roteiro de entrevistas foi elaborado a partir dos resultados da análise documental. A seleção dos entrevistados ocorreu por conveniência do pesquisador, tendo em vista que o servidor deveria atuar nos setores contemplados pela pesquisa. A partir de prévio levantamento de servidores, cinco indivíduos foram convidados a participar da pesquisa. Por meio de prévio contato, as entrevistas foram agendadas.

As entrevistas foram realizadas pelo próprio pesquisador o que corrobora com Vergara (2012), que considera que a entrevista deve ser apropriadamente executada e interpretada pelo pesquisador, a partir do que se tem maiores chances de obtenção de conclusões adequadas. As entrevistas ocorreram ao longo de outubro de 2019, em local de própria escolha do entrevistado, oportunizando que o mesmo se sentisse à vontade para falar. Foram realizadas de modo individual, gravadas e posteriormente transcritas em processador de texto para análise. A seguir, apresenta-se os procedimentos para a análise dos dados.

A fim de atender a problemática de pesquisa e de gerar conhecimento, a análise de dados deve ser estruturada pelos procedimentos da organização, tratamento e análise de dados coletados (SAMPIERI; COLLADO; LUCIO, 2013). A análise foi desenvolvida a partir dos resultados obtidos na pesquisa documental e nas entrevistas, bem como com o referencial que embasa este estudo.

Para a análise dos dados obtidos por meio da pesquisa documental, os dados, referentes aos anos de 2017 e 2018, foram tabulados em planilha eletrônica, precedendo a análise por meio de tabela, no intuito de verificar o que foi previsto e executado junto à secretaria de educação da prefeitura em estudo.

Para a análise das entrevistas adotou-se a análise de conteúdo com ênfase em categorias a posteriori de Bardin (2011). Estruturadas, a partir da pesquisa documental e dos relatos dos entrevistados, de acordo com a constância de aspectos semelhantes entre os relatos da maioria dos entrevistados, características comportamentais e a percepção sobre o que está sendo estudado (BARDIN, 2011).

IV. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Neste capítulo busca-se responder o problema de pesquisa levantado, sendo contempladas as análises e discussões dos resultados referentes aos dados coletados da Prefeitura Municipal de Santa Maria – RS e respectiva Secretaria de Educação, bem como a partir das entrevistas semiestruturadas realizadas.

As entrevistas foram realizadas no mês de outubro de 2019, com cinco servidores, três que trabalham na Secretaria de Educação e dois que trabalham na Secretaria de Finanças. A análise do orçamento da Secretaria de Educação do município pesquisado contempla, inicialmente, a caracterização dos entrevistados. As entrevistas tiveram duração aproximada de trinta minutos a uma hora cada, sendo gravadas e transcritas na íntegra. A partir das entrevistas buscou-se a percepção dos entrevistados sobre a execução orçamentária na Secretaria de Educação.

Para a análise das entrevistas adotou-se, com ênfase em categorias a posteriori, a análise de conteúdo de Bardin (2011). Estruturadas, a partir da pesquisa documental e dos relatos dos entrevistados, de acordo com a constância de aspectos semelhantes entre os relatos da maioria dos entrevistados, características comportamentais e a percepção sobre o que está sendo estudado (BARDIN, 2011).

4.1 ORÇAMENTO DA SECRETARIA DE EDUCAÇÃO

O orçamento da Secretaria Municipal de Educação (SME) é elaborado anualmente com base no inciso VIII do art. 4, da LDB (BRASIL, 1996), sendo dever do Estado a educação escolar pública que será efetivada mediante a garantia de: “atendimento ao educando, em todas as etapas da educação básica, por meio de programas suplementares de material didático-escolar, transporte, alimentação e assistência à saúde”. A seguir são detalhados alguns programas que compõem o orçamento da SME.

O Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE) é responsável pela assistência financeira em caráter complementar, normatização, coordenação, acompanhamento, monitoramento e fiscalização da execução de programas além da avaliação da sua efetividade

e eficácia. Para exercer esse papel, o FNDE faz uso de programas, tais como de alimentação escolar e transporte escolar (FNDE, 2019)³², que são detalhados a seguir.

Dentre os diferentes programas, existe o Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNAE) que oferece alimentação escolar e ações de educação alimentar e nutricional a estudantes de todas as etapas da educação básica pública. O governo federal repassa aos estados, municípios e escolas federais valores financeiros de caráter suplementar efetuados em dez parcelas mensais (de fevereiro a novembro) para a cobertura de 200 dias letivos, conforme o número de matriculados em cada rede de ensino (FNDE, 2019).

Além disso, tem-se o Programa Nacional de Apoio ao Transporte do Escolar (PNATE) que consiste na transferência automática de recursos financeiros para custear despesas com manutenção, seguros, licenciamento, impostos e taxas, pneus, câmaras, serviços de mecânica em freio, suspensão, câmbio, motor, elétrica e funilaria, recuperação de assentos, combustível e lubrificantes do veículo ou, no que couber, da embarcação utilizada para o transporte de alunos da educação básica pública residentes em área rural. Serve, também, para o pagamento de serviços contratados junto a terceiros para o transporte escolar (FNDE, 2019).

O Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB) é um fundo especial, de natureza contábil e de âmbito estadual (um fundo por estado e Distrito Federal, em um total de vinte e sete fundos) formado, na quase totalidade, por recursos provenientes dos impostos e transferências dos estados, Distrito Federal e municípios, vinculados à educação por força do disposto no Art. 212 da Constituição Federal. Além desses recursos, ainda compõe o FUNDEB, a título de complementação, uma parcela de recursos federais, sempre que, no âmbito de cada Estado, seu valor por aluno não alcançar o mínimo definido nacionalmente. Independentemente da origem, todo o recurso gerado é redistribuído para aplicação exclusiva na educação básica (FNDE, 2019).

A CF (BRASIL, 1988), estipula limites para serem gastos com a educação:

Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

³² <https://www.fnde.gov.br/>

Nesse sentido, entendendo que existe um limite de gastos, a LRF (BRASIL, 2000) em seu artigo 19, determina que a despesa total com pessoal não poderá exceder 60% da Receita Corrente Líquida (RCL). A RCL de acordo com a LRF, art. 2., IV:

A receita corrente líquida corresponde, pois, ao somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e demais receitas correntes de todos os órgãos da administração direta e indireta, deduzidas a arrecadação de contribuições dos segurados, a compensação financeira entre fundos de previdência, a arrecadação das contribuições patronais e as transferências intragovernamentais.

No Quadro 2 são apresentadas as RCLs de impostos de Santa Maria para os anos pesquisados, para fins de comparação com o limite previsto legalmente.

Quadro 2 – Percentual gasto na educação

ANO	2017	2018
RCL	R\$ 353.309.016,59	R\$ 387.810.613,24
Percentual previsto %	25%	25%
Gasto previsto	R\$ 88.327.254,15	R\$ 96.952.653,31
Gasto realizado	R\$ 97.560.880,30	R\$ 97.960.673,10
Percentual realizado %	27,61%	25,26%

Fonte: Autores.

Após analisar o gasto previsto com o realizado para a educação, percebe-se que nos anos analisados o limite de 25% da RCL de impostos, previsto na Constituição Brasileira e na Lei Orgânica Municipal de Santa Maria foi atingido (Quadro 2).

Para Nascimento (2014, p. 234):

A limitação dos gastos com pessoal em percentual da RCL deve-se, antes de qualquer coisa, à necessidade de manter o setor público com os recursos necessários à sua manutenção e ao atendimento das demandas sociais e aos investimentos necessários ao crescimento e desenvolvimento econômico.

Logo, percebe-se a importância de um limite no orçamento municipal, pois contribui para o desenvolvimento social e econômico do município. Para isso realiza-se a seguir uma análise da percepção de servidores sobre a execução do orçamento da secretaria pesquisada.

4.2 ANÁLISE DO ORÇAMENTO DA SECRETARIA DE EDUCAÇÃO

A análise do orçamento da SME do município pesquisado contempla, inicialmente, a caracterização dos entrevistados, seguida da análise que compreende a percepção dos entrevistados quanto ao orçamento da secretaria pesquisada.

4.2.1 Caracterização dos entrevistados

No intuito de responder o problema de pesquisa proposto realizaram-se entrevistas com sujeitos de pesquisa que tem relação direta com o orçamento da SME. No Quadro 3 as unidades de análise são apresentadas.

Quadro 3 – Unidades de análise

Ent.	Sexo	Idade	Grau de instrução	Cargo	Tempo de atuação
E1	M	30	Ciências Contábeis	Contador da SME	1 ano
E2	F	40	Administração de empresas	Gerente Administrativo da SME	4 anos

E3	F	56	Administração e Licenciatura Plena em Matemática	Secretária da SME	2,5 anos
E4	F	47	Técnico em Contabilidade e Ciências Econômicas Incompleto	Agente administrativo da SMF	16 anos
E5	F	47	Ciências Contábeis e Gestão Pública	Contador da SMF	19 anos

Fonte: Autores.

Percebe-se que, dentre os entrevistados (Quadro 3), três integram a equipe funcional da SME e dois integram a equipe funcional da Secretaria de Município de Finanças (SMF). Observa-se que a maioria dos entrevistados são mulheres e que o tempo de atuação varia de um ano para quase vinte anos. Dentre os entrevistados constam servidores públicos em cargos efetivos (E1, E2, E4 e E5) e em cargos comissionados, como é o caso da secretaria de educação (E3).

Percebe-se que dentre as formações há heterogeneidade, pois, dos cinco entrevistados, constam três formações distintas, contemplando áreas que vão desde a Ciência Contábil, Administração até Licenciatura Plena em Matemática. Os cargos ocupados referem-se a contador (2), agente administrativo (1), gerente (1) e a secretário (1), predominantemente cargos da área de ciências sociais aplicadas.

A partir do Quadro 3 nota-se que as unidades de análise possuem grau de instrução compatível com as atividades administrativas as quais estão inseridos na SME de Santa Maria. Além disso, o tempo de atuação é menor para as áreas que não se exige conhecimento técnico, como é o caso da secretaria de educação, sendo estabelecido de acordo com a governança de cada período.

4.2.2 Categorias de análise

A entrevista realizada foi estruturada em cinco categorias centrais: elaboração do orçamento, planejamento e execução orçamentária, projetos da SME, fraquezas do orçamento da SME e forças do orçamento da SME. De modo a visualizar melhor, foi elaborado o Quadro 4, a opinião de cada um dos entrevistados diante aos temas e que resgata os aspectos relevantes nos relatos dos entrevistados.

Quadro 4 - Estrutura de entrevista

ENT.	Elaboração do orçamento	Planejamento e execução orçamentária	Projetos da Secretaria de Educação	Fraquezas do Orçamento	Forças Orçamento
E1	Tem noção de como funciona na teoria e na prática	Chegou a pouco, mas possui conhecimento do que está sendo feito	Tem conhecimentos práticos de como são executados no orçamento	Acredita que não há no orçamento	Regramen nos prazos por le pessoal c conhecimento técnico
E2	Tem noção de como funciona na teoria e na prática	Acredita que o pessoal é qualificado e que o planejamento é executado	Entende que pela SME ter a maior LOA desempenha vários projetos	Faltam recursos, burocracia atrasa os processos e maior valorização dos profissionais da área da educação	Investime no setor de pess em qualidade trabalho, bem-es saúde e capacitaç
E3	Tem noção de como funciona na teoria e na prática	Possui pouco conhecimento técnico, mas sabe que está sendo executado, pois o limite obrigatório vem sendo atingido	Responsável pela criação dos projetos juntamente com uma equipe	O limite orçamentário prejudica, pois é pouco recurso em vista da demanda crescente	Eficiência aplicação recursos e m mão-de-obra

E4	Tem noção de como funciona na teoria e na prática	Faz a consolidação dos orçamentos repassados pela SME à SMF e entende que não há planejamento anterior	Tem conhecimento de como é feito, mas não é responsável pelos projetos	Não tem planejamento anterior	Bastante recursos na SME
E5	Tem noção de como funciona na teoria e na prática	Entende que não há planejamento anterior	Tem conhecimento de como é feito, mas não é responsável pelos projetos	Falta de planejamento	Muitos recursos na SME

Fonte: Autores.

Com base nessa estrutura de entrevista (Quadro 4) foram abordadas as falas dos entrevistados em cada uma das categorias de análise elencadas a seguir.

4.2.2.1 *Elaboração do orçamento*

Analisando as falas dos entrevistados referentes à temática de elaboração do orçamento, percebeu-se homogeneidade entre elas. Os cinco entrevistados apresentaram conhecimento acerca da elaboração do orçamento (Quadro 5).

Quadro 5 – Elaboração do orçamento da SME

ENT.	RELATOS
E1	“A gente faz a previsão da receita conforme o censo escolar. E a fixação da despesa coerente com a previsão da receita”.
E2	“Geralmente a gente recebe um memorando da secretaria de finanças solicitando a elaboração da LOA e aí a gente tem um prazo pra fazer isso também estabelecido pela secretaria de finanças e a gente trabalha dentro daqueles projetos e atividades que já estão, já foram previstos pra gestão,

	<p>podendo muitas vezes ser acrescentado de um elemento de despesas que a gente não possuía ao interior. Então a gente faz de acordo com nossas demandas. A gente tem várias demandas do ano anterior e aquilo que a gente projetou no próximo ano”.</p>
E3	<p>“[...]trabalha dentro das leis de diretrizes orçamentárias do serviço público, agora como que a gente define a nossa prioridade é com base no plano plurianual que contém as demandas de cada área e a gente faz uma mescla aqui na secretaria com o planejamento estratégico então a gente define as principais demandas e aí essas demandas é que tem que constar. A gente fez um planejamento pra 4 anos, quando a gente assumiu aqui, que é plano plurianual e a cada ano esse planejamento é revisado na LDO e você estabelece as prioridades”.</p>
E4	<p>“O PPA tem que ser elaborado em cima do Plano da Educação, eles fazem um planejamento, a secretaria faz e o PPA tem que ser baseado nesse plano e no de Governo, no que o candidato registrou lá no Tribunal, aí o PPA é feito. Então é a consolidação dessas 2 coisas, tem que estar aqui pra poder estar no PPA. O PPA é um só que abrange todas as Secretarias, que se quiser consultar tem no Portal da Transparência, pode olhar todo ele, tá no completo lá o projeto, a Lei no caso agora. Dentro do PPA tem as iniciativas que a secretaria vai desenvolver pra poder atingir as metas que nos encaminharam, então ali dentro do PPA do programa, então ali dá pra enxergar o que a secretaria quer fazer, é bastante coisa”.</p>
E5	<p>“Quando a gente faz o projeto de lei, Santa Maria tem o prazo até 31 de outubro pra mandar pra Câmara lá na Lei Orçamentária. Sendo que coordenar a consolidação, feito por um agente administrativo da Câmara, ele manda tudo pras secretarias com prazo pra voltar, volta ela digita no sistema, sistema nosso é da empresa Duetto, nosso aqui, cada Prefeitura contrata o seu ou desenvolve sistema de orçamento e contabilidade, a maioria das prefeituras locam o sistema que nem nós., a gente paga uma manutenção e loca esse sistema dessa empresa aí. Então o que se faz, dá-se prazo pras secretarias, todas as secretarias fazem o seu orçamento, mandam pra nós, aqui se consolida, faz os relatório exigidos na Lei de Responsabilidade Fiscal que</p>

	aí são com dados consolidados, monta a peça orçamentária e manda pra Câmara, só pode sair daqui quando tiver tudo pronto”.
--	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Fonte: Autores.

A partir do Quadro 5 percebe-se que de modo geral houve uma homogeneidade nas respostas. Os entrevistados afirmaram cumprir o orçamento com o estabelecido no PPA, que depois é revisado pela LDO no qual se estabelecem as prioridades. O orçamento anual é o instrumento utilizado para a materialização do conjunto de ações e objetivos que foram planejados visando o melhor atendimento e bem-estar da coletividade, corroborando o entendimento de Kohama (2016). Tais resultados revelam que o censo escolar tem papel fundamental na composição do orçamento da SME.

4.2.2.2 Planejamento e execução orçamentária

Analisando a fala dos entrevistados, percebe-se divergência nas opiniões. Os entrevistados da SME afirmam ter um planejamento e uma execução orçamentária em conformidade às normas. Em relação aos participantes da pesquisa da SMF afirmam que o planejamento da SME é deficiente. No Quadro 6 seguem trechos das falas dos entrevistados que demonstram tal divergência.

Quadro 6 – Planejamento e execução orçamentária

ENT.	RELATOS
E1	“Todo processo pode ser melhorado. Eu acompanhei um pouco do orçamento do final do ano passado e daí a gente está executando esse ano, mas assim pela experiência que eu tenho das outras prefeituras que eu trabalhei no legislativo e numa outra prefeitura. É natural remanejamento de orçamento, mas de maneira amplo vem sendo executado”.
E2	“Eu acho que aqui no nosso setor financeiro que a gente tem um pessoal bem qualificado bem tecnicamente falando tanto na secretaria educação quanto na secretaria de finanças que conseguem sim, deslumbrar

	todo o aparato da parte financeira consegue fazer prestação de contas e de alguma forma se atualizar”.
E3	“a gente faz os 25% a gente cumpre inclusive em 2017 foi 28%, em 2018 25% bem certinho. Essa precisa ter dados técnicos em mãos para poder responder”.
E4	“Eles não se planejam, eles não conseguem olhar o orçamento e enxergar o ano todo, mês a mês, com exceção a parte pedagógica, essa eles planejam é bem planejada no município no tempo. [...] . Na parte de execução eles não elencam prioridades”.
E5	“[...]as pessoas que trabalham nessa parte lá, agora foi um contador, procuram trabalhar com o dia-a-dia. O que a gente identifica aqui é que a parte orçamentária e financeira eles não conseguem planejar. São eles que fazem o orçamento então em princípio são eles que deviam executar aquele orçamento, o que acontece toda hora eles ficam mudando de um lugar para o outro, remanejando dentro de um lugar pro outro. Se você analisar o balancete da educação se tu olhar lá o que foi suplementado e reduzido é altíssimo o valor aquilo ali denota falta de planejamento orçamentário e financeiro”.

Fonte: Autores.

Em relação ao planejamento e execução do orçamento da SME (Quadro 6), percebe-se que o entrevistado E1 entende que é um processo que pode ser melhorado. Já os entrevistados E2 e E3 afirmam que o processo está sendo bem executado tendo em vista o atingimento ao limite obrigatório em lei.

Em contrapartida, as entrevistadas E4 e E5 acreditam que falta planejamento na área orçamentária. A entrevistada E5 afirma que “eles têm uma estrutura administrativa na educação grande, daí o que acontece, eles não se organizam e não conseguem se acertar”. A entrevistada E4 corrobora que o motivo é a falta de organização.

A LOA permite a concretização das situações planejadas no PPA, tornando-as realidade. Nela são programadas as ações a serem executadas, visando alcançar os objetivos determinados (KOHAMA, 2016). Por isso, é fundamental o planejamento, em tese, tudo deve estar previsto na LOA, o que se percebe junto ao orçamento da SME é que se deseja realizar atividades que muitas vezes não foram anteriormente planejadas, que não constam na LOA, isso dificulta o

trabalho da SMF, conforme falas da contadora responsável e da agente administrativa da SMF. A partir desses resultados denota-se que não basta uma boa execução, é necessário um planejamento anterior mais bem elaborado e que deve ser cumprido na medida do possível. A seguir é contemplada a categoria projetos da Secretaria de Educação.

4.2.2.3 Projetos da SME

Em relação as falas dos entrevistados sobre Projetos da SME, no Quadro 7 são apresentados trechos que denotam que todos os entrevistados possuem conhecimento sobre o desenvolvimento dos projetos.

Quadro 7 – Projetos da SME

ENT.	RELATOS
E1	“[...]a gente tem um projeto acredito de manutenção da secretaria e aí ali dentro do PPA tem diversas atividades dentro desse projeto que seria manutenção da secretaria. Entra folha, entra capacitação, reaparelhamento, em tese prevê todas as despesas da secretaria inclusive a da secretaria, mas em folha...[...] o PPA é o mais amplo , ele é a proposta de governo que o governante faz quando está em campanha e depois ele tem que transformar numa peça orçamentaria .Então ali tu estima diversos objetivos que você vai em tese executá-los em 4 anos então tu vem na LDO que é o instrumento do meio então tu vai vir e dizer “o que que eu quero executar ano que vem?” então a LDO vem das prioridades das diretrizes .E no orçamento a gente vincula a despesa”.
E2	“Tu quer que eu diga quais são os projetos, são vários, a nossa LOA é uma das maiores que tem na secretaria. Manutenção de serviços administrativos da secretaria de educação e despesas relacionadas as despesas da secretaria de educação”.
E3	“No site da prefeitura você vai ver no PPA da prefeitura, uma lei, 2018 a 2021, daí o que que são os projetos da secretaria estão colocados. Como funciona o nosso trabalho, a gente faz essa mescla de planejamento estratégico e a gente divide em 3 dimensões o nosso trabalho. [...]Por

	exemplo, a gente criou 3 programas, Espaço Educar, Projetando o Futuro Educar e Empreender, todos feitos pensados no PPA, o que que é o PPA, a descrição detalhada de cada coisa, na verdade esse programa Projetando o Futuro Educar e Empreender é o que resume toda a ação pedagógica que tá aqui no PPA”.
E4	“O PPA tem que ser elaborado em cima do Plano da Educação, eles fazem um planejamento, a secretaria faz e o PPA tem que ser baseado nesse plano e no de Governo, no que o candidato registrou lá no Tribunal, aí o PPA é feito”.
E5	“Tu vai no site da Prefeitura de Santa Maria, na aba Transparência, depois em Despesa, aqui tu tem PPA, LDO e LOA. PPA é o de 2018 a 2021, LDO de 2020 já tá aprovada, a LOA que foi p Câmara e ainda não virou Lei. Assim, os projetos da imputação da atividade, o que acontece, no orçamento ele é mais amplo, tu vai assim, Manutenção da Educação Infantil, agora o que se desenvolve dentro da Manutenção de Educação Infantil isso fica tudo na secretaria”.

Fonte: Autores.

Ao analisar as falas dos entrevistados (Quadro 7), percebe-se que estes têm conhecimento sobre como são registrados os projetos institucionais. Também se verificou que quanto ao desenvolvimento de projetos de lei do PPA até a LOA todos tinham conhecimento. Os entrevistados tem conhecimento sobre a forma de registro, no entanto, a maioria não souberam descrever projetos específicos da SME, como o projeto de Educação Fiscal que visa despertar no cidadão consciência tributária. O que pode ser identificado diante desse aspecto é que somente os envolvidos diretamente na elaboração dos projetos preocupam-se com seus detalhes.

De acordo com o MCASP (2018), projetos visam à solução de um problema, é “um instrumento de programação utilizado para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação de Governo”.

4.2.2.4 Fraquezas do orçamento da SME

Em relação a fala dos entrevistados sobre as fraquezas do orçamento da SME, percebe-se que houve divergência nas opiniões. Para os entrevistados E2 e E3 o orçamento está condizente e que a fraqueza está relacionada principalmente com a falta de mais recursos para gestão da peça orçamentária. Enquanto os entrevistados E4 e E5 afirmam o oposto, conforme consta no Quadro 8.

Quadro 8 – Fraquezas do orçamento da SME

ENT.	RELATOS
E1	“Fraqueza no orçamento não vejo. Eu vejo fraquezas nos processos administrativos”.
E2	“Eu acredito que no meu ponto de vista particular que ia ser maior a relação de investimentos na educação por parte do governo federal porque dependendo do município ele não consegue se manter sozinho”.
E3	“[...]tu administra no limite entendeu, tu não tem uma perspectiva de pensar assim eu vou fazer uma reforma em todas as escolas porque elas estão precisando disso, porque eu administro um limite orçamentário que é dado pelo nosso percentual de arrecadação pelo percentual[...].Então a grande limitação é que tu administra o que é pouco e limite assim e outra questão que complica é porque a demanda de atendimento ela é crescente”.
E4	“Fragilidade é que eles não têm planejamento, eu entendo assim. A fragilidade não está na ineficiência na aplicação dos recursos, o problema está no planejamento anterior”.
E5	“Em função da falta de planejamento tu compra mal, gasta muito”.

Fonte: Autores.

Ao analisar as entrevistas, verificou-se que o entrevistado E1 não vê fraqueza no orçamento, pois afirma que “na minha opinião, se eu tenho 60% do livre e eu já tenho os 25% fixados na educação, eu acho que não teríamos que investir mais em educação, a gente teria que buscar eficiência dentro disso aqui”.

Já para os entrevistados E2 e E3 deveriam ser repassados mais recursos para a SME. A entrevistada E3 (secretária de educação) menciona que administra o pouco do limite, o que atrapalha, visto a demanda crescente nos atendimentos. Porém, para os entrevistados da SMF, E4 e E5, não é falta de recursos que prejudica o bom andamento da SME, e sim a má aplicação desses recursos, visto que falta um melhor planejamento dentro da previsão legal, ou seja, é preciso que as despesas sejam estabelecidas na LOA.

Logo, como fraquezas foram apontados o limite nas ações da gestão, tendo em vista que conforme a fala de alguns entrevistados faltam recursos para investir (estrutura, manutenção, maior piso salarial aos professores, aumento na demanda por atendimentos (creches, escolas) devido a expansão da cidade), os processos onerosos devidos a burocracia na licitação que devem ser cumpridas e a falta de planejamento prévio (de acordo com a fala de alguns entrevistados). Percebe-se pelas entrevistas que talvez poderiam ocorrer mais reuniões para tratar de melhorias na condução das questões orçamentárias.

4.2.2.5 Forças do orçamento da SME

Nas falas dos entrevistados relacionadas com a categoria forças do orçamento da SME pode-se verificar diferentes enfoques, conforme consta no Quadro 9.

Quadro 9 – Forças do orçamento da SME

ENT.	RELATOS
E1	“Aqui tem tudo um regramento, por exemplo, esse repasse de saúde e educação ele ocorre 10 dias após o crédito estar na conta, então a gente recebe por exemplo um FPM que é um Fundo de Participação dos Municípios que o governo federal nos manda tipo agora no dia primeiro, até o dia 11 tem que estar na conta da educação. Tudo é regrado por lei se tu não fizer tu tem um problema, então isso é bem tranquilo”.
E2	“Um ponto forte que a gente tem é que a gente investe muito em pessoal. Tanto com cursos, treinamentos, nós temos um projeto aqui dentro chamado “cuidando de quem cuida” que todo cuidado do professor que a gente acredita que o professor ele tem que tar bem pra poder passar para o

	aluno, ele tem que tar bem de saúde, ele tem que estar bem em todos os sentidos pra poder realizar a função dele que é educar. É a educação em si”.
E3	“[...] a gente conseguiu melhorar a eficiência na aplicação do recurso. A gente deu muita capacitação pra equipe no Simec pra mexer no sistema, pra não perder prazo, pra alimentar com a informação correta. Outra questão, um ponto fortíssimo que nós temos nesse governo não posso falar pelos outros, a autonomia na gestão do orçamento que é dado pelo prefeito pra nós definir nossas prioridades e o recursos que é da educação é da educação”.
E4	“Forças eles têm bastante recursos”.
E5	“Tu não tens reclamação da educação porque eles aplicam. Tu não tens mais falta de professor”.

Fonte: Autores.

Ao analisar o Quadro 9, percebe-se que cada entrevistado tem uma percepção distinta sobre as forças do orçamento da SME. Para o entrevistado E1 o regramento previsto em lei dos prazos permite uma boa organização do trabalho. Já, para a entrevistada E2 afirma que como ponto forte está o investimento em pessoal, principalmente professores.

Na percepção da entrevistada E3 houve eficiência na aplicação dos recursos o que está permitindo investir em pessoal tanto em capacitação quanto em aumento do efetivo, além de trazer mais quantitativo de pessoas com conhecimento na área técnica o que possibilita a continuidade e controle dos processos. Para a entrevistada E4 o bom trabalho se deve ao fato de a SME ter muitos recursos diante de outras secretarias.

Ainda, para a entrevistada E5 o trabalho vem sendo bem executado, pois não há falta de professores e nem reclamação do trabalho desenvolvido pela SME. Percebe-se que SME tem executado bem seu papel pedagógico pela cidade de Santa Maria em vista as realizações que está realizando em contrapartida a questão orçamentária precisa ser melhorada em vista as palavras dos entrevistados da SMF.

Diante das categorias de análise apresentadas encerra-se a análise e discussão dos resultados com uma nuvem de palavras. A nuvem de palavras foi desenvolvida a partir das entrevistas realizadas e demonstra quais palavras apareceram com mais frequência nas falas dos entrevistados (Figura 5).

V. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo desta pesquisa foi analisar a execução orçamentária da SME, no período de 2017 a 2018. Este objetivo foi integralmente atendido a partir da análise de dados documentais e de conteúdo. Percebeu-se que o orçamento da SME é executado dentro dos limites estabelecidos legalmente, mas que poderia ser melhor planejado. A cada exercício financeiro, o orçamento da SME pode ser melhorado, pois requer uma execução em conformidade com o planejamento anteriormente elaborado. Assim, observou-se que as Secretarias de Educação e de Finanças precisam estar em sintonia para o atingimento de um objetivo maior que é a boa gestão pública.

Sobre o primeiro objetivo específico, descrever o orçamento da Secretaria de Educação pesquisada, tal objetivo foi contemplado no item sobre o orçamento da secretaria de educação, na qual detalhou-se diferentes programas que compõem esse orçamento. Além disso, analisou-se documentalmente o orçamento municipal para o período pesquisado verificando os percentuais destinados à educação no município.

A partir disso, alcançou-se o segundo objetivo específico - verificar o percentual da Receita Corrente Líquida municipal gasta com educação. Se percebeu que o limite obrigatório em gastos com a educação foi atingido. Esse limite constitucional de gastos permite um maior controle dos gastos públicos destinados para a educação, incentivando uma maior eficiência na gestão pública.

No que diz respeito ao terceiro objetivo específico, demonstrar fragilidades e potencialidades do orçamento da Secretaria da Educação pesquisada, tal objetivo foi contemplado a partir das categorias de análise de fraquezas e de forças do orçamento da SME. Quanto às fraquezas do orçamento foram apontados o limite nos gastos, os processos onerosos devido a burocracia das licitações e a falta de planejamento prévio para execução de despesas voltadas à educação.

Em relação às forças, foram destacados o regramento de prazos definidos em lei, o que possibilita uma boa organização e planejamento do trabalho; maior investimento em pessoal, com a contratação de mais servidores com conhecimento técnico, e em qualidade de trabalho, bem-estar, saúde e capacitação; a eficiência na aplicação dos recursos na área da educação; e,

a quantidade de recurso disponíveis para a educação considerada por alguns entrevistados como abundante.

As entidades do setor público têm características que as diferem das demais organizações. Nesse sentido, o presente estudo é útil para o cidadão, uma vez que contribui com a identificação de aspectos ligados à gestão municipal na secretaria da educação pesquisada, tendo em vista aspectos legalmente determinados quanto ao orçamento anual e a transparência da informação governamental.

A pesquisa limita-se a um recorte transversal considerando os períodos de 2017 a 2018, ainda se levou em conta a realização de cinco entrevistas a partir de unidades de análise intencionais, não se espera generalizar os resultados deste trabalho. Além disso, limitou-se a uma única secretaria de educação, do município de Santa Maria.

Diante de tais limitantes almeja-se que esta pesquisa inspire novos estudos sobre o setor público, contemplando mais períodos subsequentes aqueles aqui apresentados. Ainda se estimula a realização de mais entrevistas com demais sujeitos relacionados ao orçamento municipal da educação de Santa Maria e de outros municípios. Sugere-se, também, um comparativo com outras secretarias de educação que fazem adesão a um repasse maior da educação no que diz respeito a eficiência dos processos e resultados.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, M. M. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ANDRADE, N. de A.; BATISTA, D. G.; SOUZA, C. B. O planejamento como base da contabilidade para a gestão pública. **Revista do CRCRS**, Porto Alegre, n. 116, 2004.

ANDRADE, N. de A. **Contabilidade pública na gestão municipal**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017

ARAÚJO, I. de P. S.; ARRUDA, D. G. **Contabilidade pública: da teoria à prática**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Ed. 70. Portugal: Lisboa, 2011.

BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalho monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

BRITO, H. de S.; DIAS, R. R. **O comportamento da receita pública municipal: um estudo**

de caso no município de Parnaíba – PI. Gecont, v. 3, n. 1, Floriano-PI, Jan-Jun. p. 130-146. 2016.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/Constituicoes_Brasileiras/constituicao1988.html>. Acesso em: 24 maio de 2019.

_____. **Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 24 maio de 2019.

_____. **Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9394.htm. Acesso em: 19 ago. 2019.

_____. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm> Acesso em: 24 maio de 2019.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**, 8. ed. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/mccasp> Acesso em: 19 ago 2019.

CANDIDO, C. M.; MEDEIROS, R. F. **Controle interno na esfera pública**: um estudo de caso na câmara municipal de Florianópolis. Revista Borges: ciências sociais aplicadas em debate V. 7, N. 1, Florianópolis, outubro de 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC TSP estrutura conceitual - **estrutura conceitual para elaboração e divulgação de informação contábil de propósito geral pelas entidades do setor público**. Disponível em: <<https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>>. Acesso em: 19 ago. 2019.

CRESWELL, J. W. **Investigação qualitativa e projeto de pesquisa**. Tradução de Sandra Mallmann da Rosa. 3. ed. Porto Alegre: Penso, 2014.

FEITOSA, A. K.; OLIVEIRA, F. H. Controle do orçamento público municipal. **A Economia em Revista**, v. 21, n. 2, julho de 2013.

FNDE. **Acesso à informação**. Disponível em: <www.fnde.gov.br>. Acesso em: 14 out. 2019.

FORTES, J. **Contabilidade pública**. 10 ed. Brasília: Franco e Fortes, 2011.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Historico**. Disponível em: <<https://cidades.ibge.gov.br/brasil/rs/santa-maria/historico>> Acesso em: 27 out. 2019.

KOHAMA, H. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos da metodologia científica**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MATIAS-PEREIRA, J. **Curso de administração pública: foco nas instituições e ações governamentais**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MAZULO, E. S.; DIAS, S. M. M.; GONÇALVES, A. O.; MARQUES, A. B. Relação entre orçamento público, planejamento e controle à luz da Teoria da Estruturação de Giddens: o caso de um hospital público de grande porte. **Rev. Gestão & Saúde** (Brasília) Vol. 09, n. 01, Jan. 2018.

MICHEL, H. M. **Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015. n. p.

MINAYO, M. C. S. Análise qualitativa: teoria, passos e fidedignidade. **Ciência e saúde coletiva**. v. 17, p. 621-626, 2012.

PORTAL DA TRANSPARÊNCIA. **Como funciona o portal transparência**. Disponível em: <<http://www.portaltransparencia.gov.br/sobre/o-que-e-e-como-funciona>>. Acesso em: 24 maio de 2019.

PREFEITURA DE SANTA MARIA. **Transparência**. Santa Maria, 2019. Disponível em: <www.santamaria.rs.gov.br/transparencia/>. Acesso em: 14 out. 2019.

PRIANTE, L. V.; SANTOS, L. B. A. dos; OLIVEIRA, J. S.; ALVES, A. T. Análise da execução orçamentária do fundo municipal de saúde de Manaus no período de 2012 a 2014. **Perspectivas em Políticas Públicas**. Belo Horizonte- MG. Vol. X, N. 20. p. 23-49 jul-dez 2017.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 2011.

NASCIMENTO, E. R. **Gestão pública**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SAKURAI, S. N. **Superávit e déficit fiscal dos municípios brasileiros: uma aplicação do modelo de viés de seleção em painel**. Economia: 24 (3), p. 517 -540, 2014. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/neco/v24n3/0103-6351-neco-24-03-00517.pdf>>. Acesso em: 27 out. 2019.

SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C. F.; LUCIO, M. P. B. **Metodologia de pesquisa**. 5. ed. Porto Alegre: Penso, 2013.

SCHIRMER, D. **Orçamento público municipal: um comparativo entre valores previstos e os realizados no município de Torres-RS**. Trabalho de conclusão do curso – UNESC, p. 63. Criciúma-SC. 2015.

SILVA, A. C. R. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**: orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA, L. M. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, M. M. **Curso de auditoria governamental**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

SLOMSKI, V.; MELLO, G. R.; TAVARES FILHO, F.; MACEDO, F. Q. **Governança corporativa e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2008.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais**: a pesquisa qualitativa em educação. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1987.

VERGARA, C. S. **Métodos de coleta de dados no campo**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

YIN, R. K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.

ZUBYK, A. R.; RIBEIRO, F.; CLEMENTE, A.; GERIGK, W. Eficiência na gestão dos gastos municipais em educação e de saúde: um estudo baseado na análise envoltória de dados no Estado do Paraná. **Enfoque Reflexão Contábil**, v. 38, n. 1, p. 123-139, 2019. Disponível em: < <http://www.spell.org.br/documentos/ver/52594/eficiencia-na-gestao-dos-gastos-municipais-em-educacao-e-de-saude--um-estudo-baseado-na-analise-envoltoria-de-dados-no-estado-do-parana/i/pt-br>>. Acesso em: 27 out. 2019.