

Revista **Cadernos de Finanças Públicas**

03 | 2025



TESOURO NACIONAL

Governança Orçamentária para Execução das Políticas Públicas no Município de Feira de Santana-Ba

Jusileide Gomes da Costa

RESUMO

O estudo sobre a governança orçamentária na execução das políticas públicas em Feira de Santana-BA (2012-2021) investigou a relação entre o planejamento e a execução orçamentária, além da sustentabilidade fiscal do município. A pesquisa aplicou um questionário com escala Likert para avaliar a percepção de técnicos, secretários e executivos municipais em relação às dimensões programática, fiscal, participação e accountability, com base nos princípios da OCDE e na Lei de Responsabilidade Fiscal. Também foram analisados dados do SICONFI, do portal de transparência e pareceres do TCM-BA. Os resultados indicaram que, embora o município cumpra prazos estabelecidos, há fragilidades na cobrança da dívida ativa, nos controles internos e nos investimentos locais, o que gera um cenário preocupante para a sustentabilidade das contas públicas.

Palavras-Chave: Execução Orçamentária e Financeira, Equilíbrio Fiscal, Controle Social e transparência.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ADCT: Atos das Disposições Constitucionais Transitórias

AMF: Anexo de Metas Fiscais

ARO: Antecipação de Receitas Orçamentárias

B.O: Balanço Orçamentário

B.F: Balanço Financeiro

CASP: Contabilidade Aplicada ao Setor Público

CF: Constituição Federal

CGU: Controladoria Geral da União

CNM: Confederação Nacional dos Municípios

CPC: Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CTN: Código Tributário Nacional

DCA: Declaração de Contas Anuais

DCASP: Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público

DCR: Demonstrativos de Contas do Razão

DFC: Demonstração de Fluxos de Caixa

DMPL: Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

DVP: Demonstração de Variação Patrimonial

FR: Fonte de Recurso

FUNDEB: Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação

IFAC: International Federation Of Accounts

IGM: Índice de Gestão Municipal

IPSAS: International Public Sector Accounting Standards

MCASP: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

MF: Ministro de Fazenda de Estado

NBC TP: Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

LAI: Lei de Acesso à Informação

LDO: Lei de Diretrizes Orçamentária

LOA: Lei Orçamentária Anual

LRF: Lei de Responsabilidade Fiscal

OCDE: Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PCASP: Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

PPA: Plano Plurianual

PIB: Produto Interno Bruto

PIPCP: Plano de Implantação de Procedimentos Contábeis e Patrimoniais

PL: Projeto de Lei

PLP: Projeto de Lei Complementar

QDD: Quadro de Detalhamento da Despesa

RCL: Receita Corrente Líquida

RGF: Relatório de Gestão Fiscal

RPPS: Regime Próprio de Previdência Social

RREO: Relatório Resumido de Execução Orçamentária

RMFS: Região Metropolitana de Feira de Santana

SIAFI: Sistema Integrado de Administração Financeira

SIAFIC: Sistema Único e Integrado de Informação de Execução Orçamentária e Administração Financeira e Controle

SICONFI: Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro

SIGA: Sistema Integrado de Gestão e Auditoria

SUS: Sistema Único de Saúde

STN: Secretaria do Tesouro Nacional

TCM: Tribunal de Contas dos Municípios

TCU: Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	6
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	8
2.1. Governança Corporativa na Administração Pública e Accountability na Esfera Municipal	8
2.2. Políticas Públicas	11
2.3. Governança Orçamentária e a Execução Orçamentária	12
2.4. Orçamento Público	16
2.4.1. Plano Plurianual	17
2.4.2. Lei de Diretrizes Orçamentárias	19
2.4.3. Anexo de Metas Fiscais e Anexo de Riscos Fiscais	20
2.4.4. Lei Orçamentária Anual	23
2.5. Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP)	25
2.6. Demonstrativos Contábeis	26
2.7. Participação Social	29
2.8. Estudos Empíricos Encontradas no Brasil	30
3. METODOLOGIA	33
3.1. Classificação da Pesquisa	33
3.2. Delimitação da Pesquisa	34
3.3. Método de Coleta	38
3.4. Questionário	38
3.5. Coleta dos Dados	39
3.6. Análise dos Dados	40
4. RESULTADOS E DISCUSSÃO	41
4.1. Dimensão Programática	42
4.2. Dimensão Fiscal	47
4.3. Dimensão Participativa	50
4.4. Dimensão da Accountability	52
4.5. Análise de dados Públicos Plataforma SICONFI	54
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	56
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	58

1. INTRODUÇÃO

O orçamento público é caracterizado por sua multiplicidade de aspectos, incluindo político, jurídico, contábil, econômico, financeiro e administrativo. Giacomoni (2009). Reflete a realidade da sociedade, sendo essencial para a implementação das políticas públicas. Nesse contexto, a governança orçamentária emerge como um mecanismo crucial para garantir a execução eficiente dessas políticas, envolvendo tanto as relações formais quanto informais no processo orçamentário.

Embora a governança orçamentária tenha surgido de forma discreta na Lei 4.320/64, ganhou maior relevância com a Constituição Federal (CF) de 1988. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), instituída pela Lei Complementar 101/2000, introduziu novos mecanismos de fiscalização e cobrança, visando garantir maior equilíbrio fiscal, controle da dívida pública e transparência na gestão orçamentária. Mais recentemente, a Lei Complementar 200/2023, conhecida como "novo arcabouço fiscal", propôs alterações para assegurar o equilíbrio da dívida pública, limites de despesas e medidas de ajuste fiscal.

A governança orçamentária pode ser entendida a partir de dois pressupostos (MARTINS, 1995; MELO, 1996). O primeiro relaciona-se aos mecanismos de coordenação e cooperação entre diversos atores, além da utilização de autoridade pública. O segundo está ligado à forma como a autoridade política é exercida. Esses pressupostos ressaltam a necessidade de estudar a coerência entre o planejamento e a execução orçamentária, bem como a eficácia das políticas públicas implementadas.

O orçamento é considerado um instrumento central das políticas públicas (Dervis, 2016). Conforme a LRF, o executivo deve apresentar a cada quatro anos o Plano Plurianual (PPA), que representa o planejamento estratégico de médio prazo. Esse planejamento resulta na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e na Lei Orçamentária Anual (LOA), que detalham a alocação de recursos e as metas anuais a serem atingidas. No Brasil, os entes federados têm discricionariedade para formular e gerir seus orçamentos, conforme a estrutura político-administrativa definida pela Constituição de 1988. A Carta Magna estabelece as competências de cada ente, os municípios por estarem mais próximos da população têm autonomia na formulação de políticas públicas, conforme os artigos 29 e 30. Além disso, segundo Zmitrowicz, Biscaro e Martins (2013), os municípios são responsáveis por serviços essenciais como saúde, educação, saneamento básico e infraestrutura urbana.

Dentre as questões mais relevantes no gerenciamento do orçamento público está o equi-6

líbrio fiscal, que assegura a sustentabilidade das finanças públicas e sua execução eficiente. A LRF, impõe regras claras para garantir esse equilíbrio. Nesse cenário, surge a necessidade de uma governança orçamentária eficaz, que contemple o planejamento, a execução e o controle orçamentário.

A pesquisa proposta visa analisar o orçamento público sob a ótica da governança orçamentária e equilíbrio fiscal no município de Feira de Santana-Bahia. Busca-se identificar como a adoção de práticas de governança orçamentária influenciou a execução do orçamento e a sustentabilidade fiscal no período de 2012 a 2021. Além disso, investigou-se a percepção dos técnicos envolvidos no processo orçamentário sobre a importância da governança orçamentária para o equilíbrio fiscal, analisou-se a documentação pertinente e as lacunas e desafios na implementação dessas práticas.

Ao considerar o contexto local, em que a receita financeira do município depende majoritariamente de transferências de recursos, como o Fundo de Participação dos Municípios (FPM), o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB) e o Sistema Único de Saúde (SUS), a pesquisa busca proporcionar aos gestores públicos e suas equipes um maior entendimento sobre a importância da governança orçamentária na elaboração e execução de políticas públicas eficazes. Além disso, pretende apresentar recomendações para o aprimoramento da governança orçamentária no município considerando as particularidades locais.

O objetivo geral deste trabalho é analisar a relação entre a adoção de práticas de governança orçamentária e o equilíbrio fiscal no município de Feira de Santana, no período de 2012 a 2021, considerando os impactos das políticas públicas e a gestão dos recursos orçamentários. Para tanto foram realizadas as seguintes ações: Identificar a percepção dos técnicos sobre a importância da governança orçamentária para o equilíbrio fiscal; analisar a documentação orçamentária para verificar a coerência entre governança orçamentária e equilíbrio fiscal; e avaliar os desafios e as lacunas na implementação da governança orçamentária no município.

Estudar a governança orçamentária no contexto municipal é fundamental para entender como os recursos públicos estão sendo geridos e se as práticas adotadas contribuem para o equilíbrio fiscal e a continuidade das políticas públicas. A análise da relação entre orçamento público e execução das políticas públicas é essencial para garantir transparência e eficiência na administração pública. Além disso, dada a situação orçamentária e financeira de muitos municípios, incluindo Feira de Santana, é crucial observar os mecanismos de controle, planejamento e execução orçamentária. Ao investigar o período supracitado, a pesquisa busca identificar pon-

tos críticos e sugerir melhorias para a gestão fiscal e orçamentária local.

A motivação para este estudo é a necessidade de promover maior compreensão sobre o impacto das práticas de governança orçamentária no equilíbrio fiscal de municípios brasileiros, especialmente em Feira de Santana, que se destaca no cenário nacional e estadual por ser a segunda maior cidade do estado e maior que a capital. A eficiência na execução orçamentária pode ser um diferencial para o desenvolvimento econômico e social da cidade, tornando a gestão pública mais eficaz, transparente e responsável.

Este trabalho está estruturado em cinco capítulos: **Introdução, Fundamentação Teórica, Metodologia, Resultados e Discussões, e Considerações Finais**, com o objetivo de contribuir para o aprimoramento das práticas de governança orçamentária e da sustentabilidade fiscal no município de Feira de Santana.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1. Governança na Administração Pública e Accountability na Esfera Municipal

A administração pública tem como função principal a gestão dos recursos públicos, com o objetivo de atender ao interesse coletivo por meio da implementação de políticas públicas e fornecimento de serviços públicos. Para que esse objetivo seja alcançado, é imprescindível a existência de uma governança pública e orçamentária eficiente. Essa governança é exercida pelo Poder Executivo, que na esfera federal é representado pelo presidente da república, nos estados pelos governadores e nos municípios pelos prefeitos. Constitucionalmente, esses poderes atuam de forma harmônica e independente, buscando solução para problemas sociais, sempre observando os princípios da administração pública previstos no Artigo 37 da Constituição Federal de 1988.

A governança corporativa tem suas bases na teoria das agências, que visa reduzir os conflitos de interesse. Segundo Jensen e Meckling (1976), o agenciamento, ou relação de agência, é um contrato pelo qual uma ou mais pessoas denominadas principais, contratam outra pessoa, para executar serviços em seu nome, o que implica na delegação de algum poder de decisão. Nesse contexto, a teoria da agência busca explicar as relações entre os membros de uma organização, partindo do pressuposto de que ambas as partes são motivadas pelos seus próprios interesses (NOSS, KASSAI & KASSAI, 2000).

A relação entre o cidadão e o gestor público pode ser analisada à luz da teoria das agên-

cias. Para Slomski (2009), existem três elementos centrais: a possibilidade de comportamentos diversos por parte do gestor público (agente), o impacto das ações do agente no bem-estar de ambas as partes e a dificuldade de o cidadão (principal) observar e acompanhar todas as ações do gestor. Iudícibus, Marion e Pereira (2003, p. 118) definem governança corporativa como "um sistema pelo qual as empresas são dirigidas e controladas, que assegura aos proprietários o governo estratégico da empresa e a efetiva monitoração da diretoria executiva".

Na concepção de Turnbull (1997), a governança corporativa é aplicável a todos os tipos de instituições. Para sua implementação no setor público, é necessário adaptar os procedimentos e princípios de governança corporativa da iniciativa privada, a fim de alinhar-se com as características específicas da atividade governamental. Isso ocorre porque as entidades do setor público devem atender a uma série de objetivos sociais complexos, o que submete a administração pública a situações diferenciadas quanto à prestação de contas à sociedade (IFAC, 2001). Mello (2006) defende que a governança no setor público se refere à gestão dos agenciamentos governamentais, por meio dos princípios da governança corporativa aplicáveis ao poder do Estado.

Para Hart (1995), as questões de governança corporativa surgem quando duas condições estão presentes: Primeiro, há um problema de agência ou conflito de interesses entre os membros da organização (proprietários, gestores, trabalhadores ou consumidores). Segundo os custos de transação são tais que o conflito de agência não pode ser tratado apenas por meio de um contrato, exigindo instrumentos de gerenciamento mais efetivos.

Nesse contexto, a aplicação dos princípios de governança corporativa no setor público é relevante, uma vez que transparência e *accountability* são elementos fundamentais. A transparência implica que o ente público esteja acessível para consultas por parte dos interessados, fornecendo informações claras, precisas e objetivas. A transparência é essencial para gerar confiança nos *stakeholders* em relação às ações e decisões das entidades e gestores. A integridade baseia-se em honestidade, objetividade e elevados padrões de decência na administração dos fundos e recursos públicos, refletindo no processo decisório e na qualidade dos relatórios financeiros e de desempenho. A *accountability* refere-se à responsabilização dos indivíduos detentores do poder de tomada de decisão, em relação aos resultados de sua gestão. De forma resumida, é a obrigação de responder pelas atribuições que lhe foram conferidas (IFAC, 2001).

A transparência e a *accountability* aproximam a sociedade da gestão pública, pois representam o elo direto entre o governo e o cidadão, promovendo eficiência na aplicação das políticas públicas e maior controle sobre os gastos públicos. A administração pública municipal

é o canal direto de comunicação entre o cidadão e o poder público. A CF de 1988 concede aos municípios autonomia para tratar dos interesses locais, por meio da descentralização dos poderes. Segundo Chagnazaroff e Abreu (2009), a descentralização municipal é uma estratégia de governança que visa aproximar a relação entre governo e sociedade, uma vez que as ações dos municípios estão diretamente ligadas aos cidadãos.

A governança pública é um importante instrumento de gestão, mas é necessário distinguir governança de governabilidade. Bresser Pereira (1998) argumenta que governabilidade é a capacidade política de governar, derivada da relação de legitimidade do Estado e de seu governo com a sociedade, enquanto governança refere-se à capacidade financeira e administrativa. Santos (1997) define governabilidade como a dimensão estatal do exercício do poder, com viés sistêmico e institucional, de caráter político, focada na mediação de interesses. Já a governança, conforme Santos (1997), envolve "padrões e articulação e cooperação entre atores sociais e políticos e arranjos institucionais, que coordenam e regulam transações através de fronteiras econômicas". É importante observar que governo e governança não são sinônimos. Como afirma Rosenau (2000), "governança não é o mesmo que governo".

“governo sugere atividades sustentadas por uma autoridade formal, pelo poder de polícia que garante a implementação das políticas devidamente instituídas, enquanto governança refere-se a atividades apoiadas em objetivos comuns, que podem ou não derivar de responsabilidades legais e formalmente prescritas e não dependem, necessariamente, do poder de polícia para que sejam aceitas e vençam resistências”

Em sentido amplo, a governabilidade é compreendida como o direito legal adquirido por meio da escolha popular, legitimado pelo Estado por meio de suas normas legais. A governança, por sua vez refere-se à capacidade gerencial de implementar políticas públicas que atendam à sociedade, estando relacionada ao planejamento, à participação popular, ao acesso à informação, à acessibilidade, à *accountability* e à boa gestão dos recursos públicos, entre outros. Para Cezare (2009), a governança pode ser entendida como instrumento de promoção social por meio do diálogo e da cooperação, representando um alto nível de democracia. Ela estimula a construção de parcerias entre os setores da sociedade e coloca o cidadão como protagonista.

Nos últimos anos, a sociedade tem se apropriado de seus direitos e demandado gestões mais eficientes e responsáveis. Nesse contexto, a *accountability* tornou-se uma exigência crescente no Brasil. A LRF e LAI desempenham papéis importantes ao estabelecer obrigações legais de prestação de contas por parte dos gestores públicos. facilita o acesso do cidadão às

informações e inserir o cidadão como sujeito ativo. No entanto, ainda existem lacunas a serem preenchidas. Para suprir essa necessidade, foi criado o Sistema Único e Integrado de Informações de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle (SIAFIC), que disponibiliza informações em tempo real, permitindo o confronto entre o planejado e o executado. Isso contribui para uma governança orçamentária mais eficiente e eficaz, além de otimizar a aplicação das políticas públicas.

2.2. Políticas Públicas

Não há uma única definição para políticas públicas. Mead (1995) a define como um campo dentro do estudo da política, que analisa o governo à luz das grandes questões públicas. Peters (1986) segue a mesma linha, definindo política pública como a soma das atividades dos governos, que agem diretamente ou por delegação, e que influenciam a vida dos cidadãos. Segundo Secchi (2014, p. 01), “políticas públicas tratam do conteúdo concreto e simbólico das decisões políticas, e do processo de construção e execução dessas decisões”. Nesse sentido, as políticas públicas municipais devem refletir os anseios da sociedade, enquanto os instrumentos de planejamento orçamentário refletem o mapeamento das necessidades da população feito pelos gestores. O PPA, como instrumento de médio prazo deve apresentar na forma de programas, projetos e ações, objetivos e metas para os próximos quatro anos. A LDO trata das metas e prioridades, enquanto a LOA demonstra como os recursos serão aplicados. Por isso, é imprescindível que a população participe da construção das políticas públicas a serem executadas pela gestão, pois são os cidadãos que detêm o conhecimento dos principais problemas públicos.

Para Secchi (2014, p. 07), um problema só é considerado público se tiver implicações para uma quantidade ou qualidade notável de pessoas. Assim, políticas públicas são conjuntos de ações e decisões do governo voltadas à solução dos problemas sociais. Esses problemas decorrem da demanda populacional por serviços como saúde, educação, saneamento básico, entre outros, e da limitação do Estado em suprir essas necessidades.

Portanto, é necessário definir estratégias, metas e prioridades para atender à demanda social. Segundo Rodrigues (2011, p. 14), “políticas públicas são resultantes das atividades políticas, requerem várias ações estratégicas destinadas a implementar os objetivos desejados [...] constituem-se de decisões e ações que estão revestidas da autoridade soberana do poder público”.

Pode ser entendida como aquilo que o Estado escolhe fazer ou deixar de fazer (DYE, ¹¹

1984). Com base nesses pressupostos, entende-se que há discricionariedade na execução das políticas públicas, ou seja, o gestor eleito escolhe aplicá-las ou não. Esse fenômeno pode ser observado ao analisarmos o Sistema Único de Saúde em municípios com a mesma quantidade de habitantes. Embora os recursos sejam transferidos obrigatoriamente pelos governos federal e estadual, as execuções sofrem discricionariedade. Isso significa que, em alguns municípios, determinados serviços podem ser oferecidos, e em outros não.

Nesse contexto, uma política pública ganha forma quando um problema é identificado e entra na agenda, passando por formulação, implementação, execução e avaliação. O agente político, representado pelo chefe do Executivo, monta as agendas no município ao incluir os problemas sociais em seu plano de governo, implementando-os por meio da formulação do orçamento o que confirma a execução das políticas públicas.

2.3. Governança Orçamentária e a Execução Orçamentária

Governança orçamentária é o processo de elaboração do orçamento anual, fiscalização de sua execução e garantia de seu alinhamento com os objetivos públicos (OCDE, 2014). O Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017, descreve-a como um "conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade" (BRASIL, 2017). Nesse sentido, a governança busca evidenciar os objetivos priorizados para atender às demandas sociais.

Segundo a OCDE (2015), para o alcance dos objetivos mencionados, os atores devem observar os princípios da governança orçamentária, a saber:

1. Gerenciar orçamentos nos limites claros, críveis e previsíveis para política fiscal.
2. Alinhar os orçamentos com as prioridades estratégicas de médio prazo do governo.
3. Elaborar orçamentos de capital voltados a suprir as necessidades de desenvolvimento nacional de maneira coerente e custo-efetiva.
4. Garantir documentos e dados orçamentários abertos, transparentes e acessíveis.
5. Propiciar debates inclusivos, participativos sobre as escolhas orçamentárias.
6. Prestar contas das finanças públicas de forma abrangente, precisa e confiável.
7. Planejar, gerenciar e monitorar ativamente a execução do orçamento.
8. Integrar avaliações de desempenho e de custo-efetividade ao processo orçamentário.
9. Identificar, aferir e gerenciar prudentemente a sustentabilidade fiscal e riscos fiscais.

10. Promover a integridade e a qualidade das estimativas orçamentárias, dos planos fiscais e da implementação do orçamento por meio de controles de qualidade, incluindo auditorias independentes.

OCDE (2015) ainda defende que os princípios elencados devem ser analisados a partir de quatro dimensões: Fiscal, Programática, Participativa e de *Accountability*, todas com o intuito de melhor atender aos dispositivos da LRF. O Quadro 1 apresenta as dimensões e princípios de governança orçamentária que devem ser observados pelos gestores públicos. Essas dimensões possuem adequação com as Leis nº 4.320/64 e nº 101/2000, que devem ser seguidas para garantir a eficiência na gestão dos gastos públicos, bem como preservar o equilíbrio fiscal.

Quadro 1: Dimensões e Princípios da Governança Orçamentária

Dimensão Fiscal	Dimensão Programática	Dimensão Participativa	Dimensão de Accountability
Os orçamentos devem ser geridos respeitando os limites fiscais previstos em legislação	Os orçamentos devem estar alinhados com as metas e prioridades do governo	Os documentos orçamentários devem ser transparentes e acessíveis	A execução orçamentária deve ser planejada e monitorada
Os orçamentos devem apresentar de forma completa, neutra e livre de erros	O orçamento de capital deve ser projetado para atender o desenvolvimento local e regional com eficiência, efetividade e eficácia	As escolhas orçamentárias devem ser debatidas e realistas	A integridade das projeções orçamentárias do planejamento fiscal devem ser assegurar rigoroso padrão de qualidade
Os riscos fiscais, bem como a sua sustentabilidade devem avaliados e geridos de forma prudente	As avaliações de desempenho devem integrar o processo orçamentário		

Fonte: Adaptado OCDE(2015).

A governança orçamentária no Brasil não é um fenômeno recente. Na década de 1960, já eram visíveis os primeiros sinais com a publicação da Lei nº 4.320/64 (Lei de Direito Financeiro, para Elaboração e Controle dos Orçamentos), que aborda aspectos sobre orçamento público, execução orçamentária, controles internos e externos, contábil e patrimonial. Em seguida, o Decreto nº 200/67 trata da reforma administrativa do Estado, propondo a descentralização da Administração Pública, abordando os aspectos de planejamento, gestão e controle. Este decreto, no seu Título III, trata do orçamento- programa e da programação financeira, que é novamente mencionada na LRF. No Título X, a referida lei aborda normas de administração financeira e contabilidade. A CF de 1988 segue a mesma linha das legislações anteriores, tratando de orçamento e controle.

Em 1986, foi criada a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), com a finalidade de gerenciar as contas públicas, prezando pela transparência e eficiência no uso dos recursos públicos. No ano seguinte, foi instituído o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), com o objetivo de realizar o processamento e controle orçamentário, financeiro e patrimonial em nível federal, proporcionando maior transparência aos atos praticados. A publicação das IPSAS (International Public Sector Accounting Standards), emitidas pelo IFAC (International Federation of Accountants) em 1997, possibilitou que as normas contábeis passassem a estar em consonância com os padrões internacionais de contabilidade. Nos anos 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal surge como um marco, reforçando os aspectos orçamentários, patrimoniais e de controle já presentes na Lei nº 4.320/64, no Decreto nº 200/67 e na CF de 1988, mas inovando ao instituir penalidades ao gestor pela inobservância dos aspectos legais na execução dos recursos públicos.

Em 2008, foram emitidas normas de contabilidade aplicáveis ao setor público, e a MF nº 184 estabeleceu procedimentos, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, com o objetivo de torná-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. A criação do PCASP (Plano de Contas Aplicado ao Setor Público), em 2009 padronizou o plano de contas contábeis, viabilizando a consolidação contábil. A Lei Complementar nº 131/2009 complementou a Lei nº 101/2000, estabelecendo a obrigatoriedade de disponibilização das informações de execução orçamentária e financeira em tempo real. Em 2012, as IPSAS foram publicadas em português, facilitando a compreensão e aplicação das normas e o atendimento aos padrões internacionais. Em 2013, a Portaria nº 634/2013 procedimentalizou a consolidação das contas públicas da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

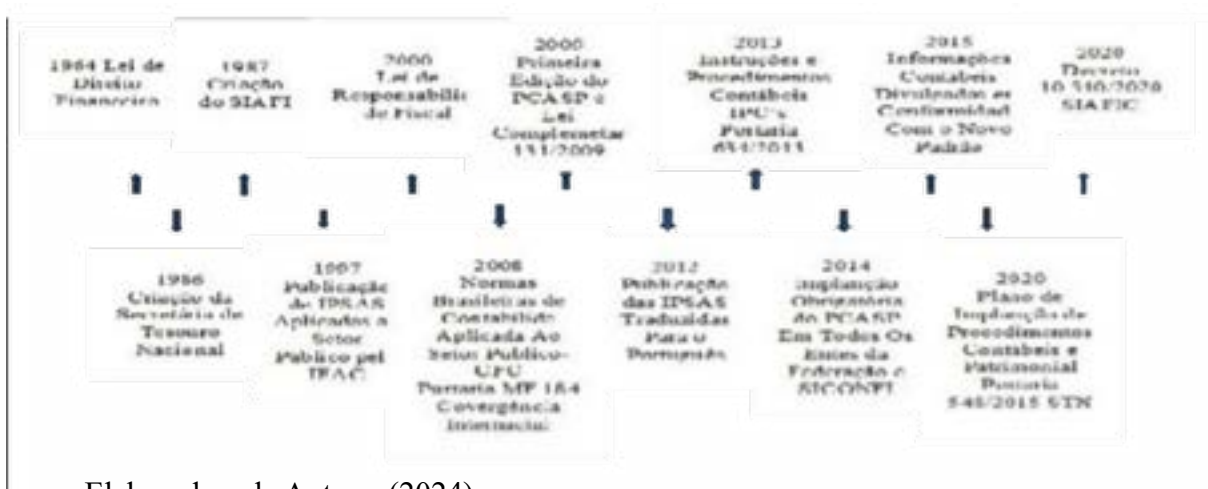
O PCASP passou a ser obrigatório para todos os entes da federação em 2014. No mesmo ano, foi criado o SICONFI, com o objetivo de facilitar a produção e análise de informações contábeis e fiscais, padronizar os mecanismos de consolidação e aumentar a qualidade e confiabilidade das informações recebidas dos municípios, estados, distrito federal e união. Em 2015, a obrigatoriedade de divulgação das informações contábeis foi ampliada, em conformidade com os novos padrões da contabilidade. Em 2016, foi criado o PIPCP (Plano de Implantação de Procedimentos Contábeis e Patrimoniais) pela Portaria nº 548/2015, tratando de aspectos patrimoniais.

Em 2020, o Decreto nº 10.540/2020, que trata do SIAFIC, corroborou com a Lei Complementar nº 131/2009 e outras legislações que tratam da execução orçamentária e financeira, estabelecendo diretrizes para a transparência dos atos públicos e a governança orçamentária.

O SIAFIC (Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle), de uso municipal, tem natureza semelhante ao SIAFI do governo federal, possibilitando a promoção da transparência pública e mitigando a assimetria de informações entre gestores públicos e a sociedade. O sistema tem a finalidade de consolidar as contas públicas e gerar informações contábeis, orçamentárias, patrimoniais, financeiras e de controle de forma consistente e fidedigna, subsidiando a tomada de decisões e facilitando o controle social por meio dos cidadãos e dos órgãos de controle.

A Figura 1 demonstra a evolução da governança orçamentária no Brasil. Iniciada, em 1964, o progresso se deu de forma tímida, mas, ao longo das últimas sete décadas, surgiram leis e normas que objetivaram assegurar a eficiência na gestão orçamentária e o equilíbrio das contas públicas, bem como a transparência dos atos praticados e a responsabilização dos agentes públicos. Com isso, os avanços possibilitaram que o cidadão atuasse como sujeito ativo na fiscalização da gestão pública.

Figura 1: Evolução da Governança Orçamentária no Brasil



Elaborado pela Autora, (2024)

Todos esses acontecimentos contribuíram para o desenvolvimento da governança orçamentária, aplicação e controle de políticas públicas. A evolução vivenciada pela administração pública até os dias atuais, juntamente com a contabilidade e a administração orçamentária, corrobora o entendimento de Hallerberg, Strauch e Hagen (2009), segundo o qual a governança orçamentária refere-se ao conjunto de regras e normas que estruturam o modo como os governos decidem sobre o orçamento.

Ainda sobre esse aspecto, é relevante ressaltar a importância de contemplar as políticas públicas no orçamento, assim como envolver o cidadão, por meio do orçamento participativo.

Diniz (1995) destaca que o Estado não deveria apenas assumir a direção efetiva do processo de produção de políticas públicas realizado pela máquina estatal, mas também definir e ordenar as prioridades, garantindo, sua continuidade ao longo do tempo.

Assim, no cenário político-institucional, ocorre o processo de tomada de decisões do Estado, proporcionando a interação de diferentes atores com o objetivo de preservar os interesses dos grupos que representam, buscando resguardar agendas prioritárias. Considerando que os recursos disponíveis são escassos e necessitam de comando, coordenação e implementação. Não obstante, a preparação dos servidores públicos é fundamental na condução da gestão e execução orçamentária eficiente. A evolução legal pela qual o ordenamento jurídico passou nos últimos anos fortaleceu os controles internos e externos, de forma gradual, possibilitando maior aprendizado a sociedade civil.

Para o Banco Mundial, governança refere-se ao modo como o poder é exercido na gestão dos recursos econômicos e sociais de um país em direção ao desenvolvimento. Os elementos da "boa" governança, nesse contexto, seriam representados por "boas" condições de gestão que conduzem ao desenvolvimento. Dessa forma, os elementos supracitados devem alinhar-se aos princípios orçamentários previstos na Lei nº 4.320/64, a fim de que, combinados, auxiliem no processo de elaboração e gerenciamento do orçamento público.

2.4. Orçamento Público

O ciclo orçamentário refere-se ao processo de elaboração, aprovação, execução e controle (Jund, 2006, p. 108). Na elaboração do orçamento público, a governança pública pode ser observada por meio da participação popular, e pela inclusão de políticas públicas que atendam às demandas da sociedade. Na execução e controle verifica-se a coerência entre o planejado e o realizado e identifica-se as falhas e o possível descumprimento dos limites constitucionais. A CF no art. 165 e as leis complementares tratam a obrigatoriedade da elaboração dos projetos de lei orçamentárias que são de autoria do Poder Executivo.

Após a elaboração o projeto de lei será encaminhado para apreciação do Legislativo, respeitando os prazos legais. Após as considerações necessárias o projeto será enviado para sanção do Executivo. Uma vez aprovado, inicia-se o processo de execução que é o objeto de estudo desta pesquisa. A execução consiste na efetiva arrecadação da receita e na realização da despesa que deve ser processada ao longo do exercício financeiro, iniciando-se em 1º de janeiro e findando em 31 de dezembro. Essa metodologia deve estar em consonância com a LDO. Na fase

de avaliação e controle órgãos internos e externos apreciam e julgam a aplicação dos recursos públicos, conforme estabelece a Lei 4.320/64. O controle da execução orçamentária compreende a legalidade dos atos relacionados à arrecadação da receita e à realização da despesa, a fidelidade funcional dos agentes administrativos envolvidos e o cumprimento dos programas de trabalho.

Segundo Ribeiro (2014), para atender às demandas da sociedade o Estado precisa garantir que parte das verbas públicas seja destinada à concretização das políticas públicas. O orçamento é o principal instrumento de implementação dessas políticas. Sem orçamento, é impossível executar políticas públicas. Com base no Art. 167 da CF, o orçamento público é um instrumento de autorização e controle pelo Legislativo e auxilia na administração e planejamento, veiculando a programação do governo suas metas e objetivos.

A CF de 1988, em seu Art. 18, apresenta a organização político-administrativa de forma autônoma. Dessa forma, todos devem de maneira independente cumprir as normas estabelecidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal, objetivando reduzir os déficits e manter o equilíbrio das contas públicas. A LRF indica normas de finanças públicas voltadas à responsabilidade na gestão orçamentária e financeira, visando à prevenção de riscos e à correção de erros que afetam o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas e resultados e a obediência a limites relacionados à dívida consolidada, operações de crédito, despesas com pessoal, renúncia de receita, restos a pagar, entre outros. Com base nas legislações mencionadas surgem os ciclos orçamentários que têm como objetivo transformar as políticas públicas descritas nos planos de governo, discutindo-as com a sociedade e convertê-las em leis orçamentárias para que possam ser executadas.

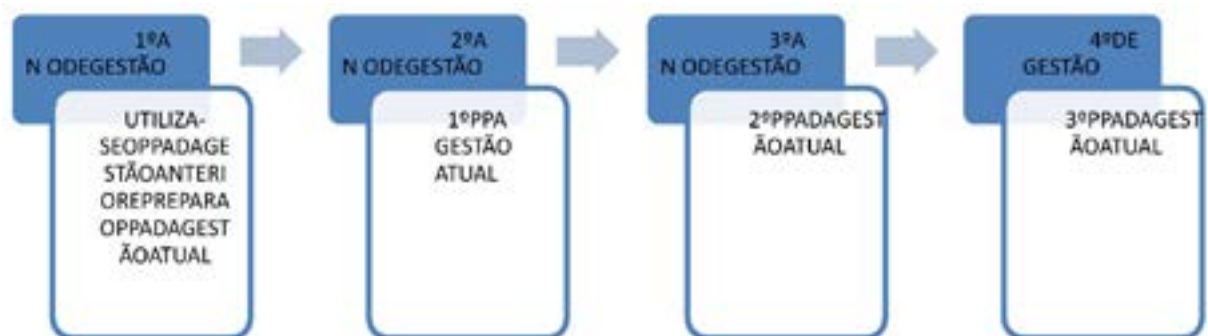
2.4.1. Plano Plurianual

A CF de 1988 (art. 165, § 1º) estabelece que o Plano Plurianual definirá de forma regionalizada as diretrizes, objetivos e metas da administração pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes, bem como para os programas de duração continuada. Para Nascimento e Debus (2002), o PPA é o documento de maior hierarquia no sistema de planejamento de qualquer ente público, sendo que todos os demais planos (LDO e LOA) devem subordinar-se às suas diretrizes, objetivos e metas. Embora o PPA seja considerado uma peça burocrática de aproveitamento limitado (Paulo, 2010), devido à sua generalidade e complexidade, Bezerra Filho (2013, p. 27) aponta, que em conformidade com o que prevê a Carta Magna (art. 165, §

9º), não existe uma padronização mínima para sua elaboração. Após 36 anos de promulgação da CF, ainda não há regulamentação deste documento.

Embora o Projeto de Lei (PL) nº 229 de 2009, denominado "Lei de Qualidade Fiscal", que propõe requisitos básicos para a construção do PPA na esfera pública, tenha sido aprovado no Senado Federal em 21 de junho de 2016, ainda aguarda tramitação na Câmara dos Deputados (BRASIL, 2009). De acordo com Vainer, Albuquerque e Garson (2005), o PPA é um instrumento de planejamento estratégico de ações do governo, abrange um período de quatro anos. É considerado planejamento de médio prazo, iniciado-se no segundo ano de mandato do gestor eleito e encerrado-se no primeiro ano de mandato do gestor subsequente. A partir desse instrumento, originam-se a LDO e LOA, ambas com duração de um ano. A LDO determina as regras para a elaboração da LOA, servindo como ponte entre o PPA e a LOA. A Figura 2 evidencia a vigência do PPA. Constitucionalmente, o gestor eleito herda do antecessor um ano de PPA, visando à continuidade da gestão.

Figura 2: Ciclo do Plano Plurianual



Elaborado pela autora, (2024)

O PPA é o principal instrumento de planejamento na gestão pública. Deve refletir as necessidades da sociedade, as ideologias do gestor eleito e suas bases, assegurar a viabilidade financeira para sua execução. Em resumo, reúne aspectos de governança e governabilidade respeitando os limites constitucionais e legais, sem retirar a autonomia do gestor para propor e realizar ações que melhorem a qualidade de vida do cidadão.

Para Azevedo e Aquino (2016), a falta de regulamentação legal e de modelos limita a compreensão do processo orçamentário. No entanto, alguns requisitos são essenciais para sua elaboração. Embora considerado uma peça estática e proforma, o orçamento é um planejamento de médio prazo e, se bem elaborado, deve refletir a realidade local do ente federado. Sua estrutura deve ser planejada para alcançar metas e objetivos, conforme apresentado na Figura 03,

adaptada pela autora com base em Vainer e Garson (2001).

Figura 1: Objetivos e Metas do Plano Plurianual



2.4.2. Lei de Diretrizes Orçamentárias

A LDO estabelece um elo entre o Plano Plurianual e a Lei Orçamentária Anual. Ampara-se na CF nos artigos 165 e 169, pela Lei de Responsabilidade Fiscal nos artigos 4º, 9º e 14, e nas Leis Orgânicas de cada município. Ressalta-se que são essas leis municipais que estabelecem os prazos para envio e aprovação da LDO, porém nos casos omissos, seguem-se os prazos previstos na CF conforme os Atos das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Segundo o referido ADCT, a LDO deverá ser encaminhada ao Legislativo para apreciação e votação até oito meses e meio antes do encerramento da sessão legislativa, ou seja, até 15 de abril, e devolvida para sanção até o fim do primeiro período legislativo, em 17 de julho. A principal finalidade da LDO é estabelecer as metas e prioridades previstas no PPA para o exercício seguinte e orientar a elaboração da LOA.

Segundo Rosa (2011), a LDO possui características importantes que devem ser observadas pelos gestores: é uma lei ordinária e de natureza transitória, vinculada a um exercício financeiro, com prazos específicos de tramitação e define as metas e prioridades da administração pública, bem como a estrutura e organização do orçamento. Com o advento da LRF o escopo da LDO foi ampliado, passando a legislar sobre diversos temas.

A LDO desempenha um papel substancial no planejamento orçamentário, oferecendo

ao gestor oportunidade de definir prioridades para cada exercício e avaliar periodicamente o desempenho de sua gestão. Pode ser vista como um balizador das metas anuais propostas no PPA. Para Albuquerque, Medeiros e Feijó (2008, p. 164), “a LDO tem o poder de antecipar um fato inevitável a necessidade de fazer escolhas.” Dessa forma, o gestor tem a oportunidade de realizar um planejamento mais realista de modo que, ao final de cada exercício a distorção entre o planejado e o executado seja menor. A LRF reforça o papel constitucional das leis orçamentárias, aproxima o planejamento público da execução dos gastos e possibilita o acompanhamento das contas públicas por meio da *accountability*. Para Sanches (1996), a LDO é a maior conquista do orçamento governamental proporcionando ampliação da participação legislativa e maior transparência. Outras importantes alterações incluem o Anexo de Metas Fiscais, que contempla as metas de resultado primário e resultado nominal e o Anexo de Riscos Fiscais, que apresenta os riscos fiscais e avalia os passivos contingentes, essenciais para o acompanhamento e a manutenção do equilíbrio das finanças e contas públicas (ANDRADE et al., 2010).

2.4.3. Anexo de Metas Fiscais e Anexo de Riscos Fiscais

O anexo de metas fiscais (AMF) é uma inovação trazida pela LRF, sendo este o vetor para o alcance e manutenção das contas públicas, é neste documento que estão estabelecidas metas relativas a receitas, despesas, resultado primário e nominal, além do montante da dívida pública, que devem ser monitoradas durante toda a execução orçamentária e financeira do exercício correspondente (ANDRADE et al., 2010; GIUBERTI, 2005). Devem compor o AMF segundo a LRF a avaliação do cumprimento das metas relativas ao exercício anterior, as metas atuais comparadas com as fixadas nos três exercícios anteriores, pela evolução do patrimônio líquido, origem e a aplicação dos recursos, a alienação de ativos, a situação financeira e atuarial do regime próprio de previdência dos servidores, a estimativa e compensação da renúncia da receita, e as despesas obrigatórias de caráter continuado. De acordo com o Manual de Demonstrativos Fiscais (2023), objetivando o cumprimento ao que estabelece a LRF, compõe o AMF seguintes demonstrativos:

- a) Demonstrativo 1 – Metas Anuais;
- b) Demonstrativo 2 – Avaliação do Cumprimento das Metas Fiscais do Exercício Anterior;
- c) Demonstrativo 3 – Metas Fiscais Atuais Comparadas com as Metas Fiscais Fixadas nos Três Exercícios Anteriores;
- d) Demonstrativo 4 – Evolução do Patrimônio Líquido;
- e) Demonstrativo 5 – Origem e Aplicação dos Recursos Obtidos com a

Alienação de Ativos;
 f) Demonstrativo 6 – Avaliação da Situação Financeira e Atuarial do RPPS;
 g) Demonstrativo 7 – Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita;
 h) Demonstrativo 8 – Margem de Expansão das Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado. (TESOURO NACIONAL, 2023).

O quadro 02 apresenta as principais finalidades de cada anexo, evidencia a previsão legal e os autores que abordam a temática.

Quadro 2: Principais Finalidades

Anexo	Previsão Legal	Finalidade	Autores
Metas Anuais	LRF, Art. 4º § 2 Inciso II	De Demonstrar memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores. Apresenta os resultados nominais, primários, e montante da dívida.	ABRAHAM, 2017; NASCIMENTO; DEBUS, 2001; TESOURO NACIONAL, 2017
Avaliação do Cumprimento das Metas Fiscais do Exercício Anterior	LRF, Art. 4º § 2 Inciso II	Avaliar aquilo que foi definido juntamente com o legislativo, por meio da comparação do comportamento das metas fixas e o resultado obtido no exercício anterior	ABRAHAM, 2017; ANDRADE et al., 2010; PINTO, 2015; TESOURO NACIONAL, 2017
Metas Fiscais Atuais Comparadas com as Metas Fiscais Fixadas nos Três Exercícios Anteriores	LRF, Art. 4º § 2 Inciso II	Validar a consistência das estimativas, fornecer subsídios para estudos e análises técnicas dos responsáveis pela elaboração, bem como do Poder Legislativo e demais interessados.	ANDRADE et al., 2010
Evolução do Patrimônio Líquido	LRF, Art. 4º § 2 Inciso III	Apresenta análise dos valores bem como causas de variações do patrimônio líquido a exemplo, situações que causem desequilíbrio entre as variações ativas e passivas ou outros fatos que afetem a situação líquida patrimonial.	ANDRADE et al., 2010; COSTA; VALVERDE, 2002
Origem e Aplicação dos Recursos Obtidos com a Alienação de Ativos	LRF, Art. 4º § 2 Inciso III	Garantir a transparência apresentando de forma clara como o município utilizou os recursos recebidos por meio da alienação de ativos.	ABRAHAM, 2017; TESOURO NACIONAL, 2017
Avaliação da Situação Financeira e Atuarial do RPPS	LRF, Art. 4º § 2 Inciso IV alínea a e b	Permite que sejam efetuados os ajustes necessários à garantia dos direitos fundamentais do cidadão e dos servidores públicos	Cruz et al. (2014, p. 24)
Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita	LRF, Art. 4º § 2 Inciso V	Apresentar transparência às renúncias de receita previstas na LDO, de modo a permitir melhor avaliação do seu impacto nas metas fiscais fixadas, e orientar a elaboração da LOA	BROLIANI, 2004; COSTA; VALVERDE, 2002; LACERDA, 2005; TESOURO NACIONAL, 2017)

Margem de Expansão das Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado	LRF, Art. 4º §2º Inciso V	Assegurar que não haverá criação de despesa obrigatória de caráter continuado sem fontes consistentes de financiamento	(VESELY, 2011)
--	---------------------------	--	----------------

Elaborado pela autora, (2024).

O quadro acima demonstra os itens que devem ser considerados e avaliados em cada um dos anexos presentes nos demonstrativos do AMF. Salienta-se que a ausência dos Anexos de Metas Fiscais no bojo da LDO, resulta em infração administrativa ao agente que lhe der causa, sujeitando o infrator a multa pecuniária no valor de 30% da remuneração anual do agente responsável, a qual será processada e julgada pelo próprio Tribunal de Contas da jurisdição (ANDRADE et al., 2010; BRUNO, 2013).

O anexo de riscos fiscais previsto na LRF e tem a finalidade de avaliar os passivos contingentes e outros riscos capazes de causar impactos negativos às contas públicas, a figura 04 divisão dos riscos fiscais evidencia como os riscos fiscais.

Figura 4: Divisão dos Riscos Fiscais



Fonte: Elaborado pela autora, 2024. Adaptado Paludo (2013).

Os passivos contingentes segundo (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; FEIJÓ, 2008; COSTA; VALVERDE, 2002) representam as despesas incertas ou eventuais que possuem incerteza quanto a sua efetiva ocorrência. Os passivos contingentes se subdividem em demandas judiciais que são os processos que encontram-se no poder judiciário e que o poder público pode ser obrigado a pagar, já as dívidas em geral encontram-se em processo de reconhecimento, as

operações e garantias os avais dados pelo poder público.

Outros riscos classificam-se como riscos orçamentários e riscos da dívida, ambos presentes na LOA. O risco orçamentário relaciona-se com a estimativa de receitas e fixação de despesas LOA. Caso não atendam a previsão estabelecida temos um risco orçamentário aparente. Os riscos fiscais de dívida estão associados às oscilações de variáveis macroeconômicas como taxa de juros, inflação e variação cambial, (PALUDO, 2013).

2.4.4. Lei Orçamentária Anual

O legislativo analisa e aprova o orçamento público, e por meio deste autoriza o executivo a executá-lo. O Executivo, por sua vez, elabora o orçamento e os documentos que dele derivam. A Lei Orçamentária Anual colocar em prática o planejamento das ações do poder público, pois estima as receitas e fixa as despesas.

De acordo com a Lei 4.320/64, a estimativa da receita será dividida em orçamentária e extraorçamentária. São receitas orçamentárias os recursos financeiros provenientes das arrecadações realizadas pela administração pública, enquanto as extraorçamentárias referem-se aos ingressos financeiros que não à pertencem, como cauções e retenções de impostos, entre outros. Quanto às despesas, considera-se orçamentária aquelas que integram o orçamento, e extraorçamentárias aquelas que não fazem parte dele, mas nele transitam, como a devolução de cauções e o pagamento de restos a pagar.

As receitas e despesas são classificadas em correntes e de capital. São consideradas receitas correntes os ingressos financeiros destinados a atender às despesas correntes, ou seja, ao custeio da máquina pública. As receitas de capital são aquelas provenientes da constituição de dívidas, da conversão de bens e direitos em espécie, ou de recursos recebidos de outras entidades de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis como despesas de capital. Inclui-se ainda o superávit do orçamento corrente. O Quadro 03 apresenta as receitas e despesas conforme o Anexo I da Lei 4.320/64.

Quadro 3: Receitas e Despesas Conforme Lei nº 4.320/64.

Receita Corrente	Despesas
Receita	Correntes
Tributária	Pessoal e Encargos
Contribuições	Sociais
Receita Patrimonial	Juros e Encargos da Dívida
Receita de Serviços	
Outras Receitas Correntes	Despesas de Capital
Receitas de Capital	Investimentos
Operações de Crédito	em Versões Financeiras
Alienação de Bens	Amortização da Dívida
Transferências de Capital	Reserva de Contingência
Deduções das Receitas Correntes	

As receitas e despesas também são classificadas conforme sua fonte de recursos (FR), ou seja, de acordo com sua origem pré-determinada. A classificação por fontes tem como objetivo agrupar receitas com a mesma finalidade de aplicação nas despesas. Por meio do orçamento público, as FRs são associadas a determinadas despesas, evidenciando os meios para alcançar os objetivos públicos (STN, 2023).

A LOA será dividida conforme estabelece a Constituição Federal, em orçamento fiscal, seguridade e investimentos. O orçamento fiscal, por sua abrangência, constitui-se como o principal dos três, pois corresponde ao custeio da administração pública direta e indireta. O orçamento de seguridade refere-se às despesas com saúde, assistência social e previdência, também da administração direta e indireta. Já o orçamento de investimentos abrange os investimentos realizados em empresas nas quais o poder público detenha, direta ou indiretamente, a maioria do capital social com direito a voto (GIACOMONI, 2022).

Após a elaboração da LOA, esta segue para apreciação e aprovação do Legislativo, conforme a legislação vigente. Após sua aprovação, o Executivo tem o prazo de 30 (trinta) dias, conforme a LRF, para publicar a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolsos, que servirão como guia para a execução orçamentária. Esses documentos orientarão o Legislativo, os órgãos de controle, a sociedade na fiscalização dos atos praticados pelo Executivo, e a contabilidade no processo de apropriação e reconhecimento das receitas e despesas, e outros eventos com implicação contábil.

2.5. Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP)

A contabilidade aplicada ao setor público tem como finalidade fornecer aos seus usuários

informações sobre a situação orçamentária, financeira, econômica e patrimonial, apoiando o processo de tomada de decisões, a prestação de contas, a transparência na gestão fiscal e oferecendo instrumentos para o controle social (MCASP, 2023). Para isso, utiliza-se das demonstrações contábeis. Além delas, os relatórios exigidos pela LRF, como o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório da Gestão Fiscal, compostos por seus anexos, também fornecem informações que contribuem para esse fim.

Nas organizações privadas, o controle gerencial é realizado por meio da análise de balanços, com o objetivo de conhecer sua situação financeira e patrimonial. Da mesma forma, uma análise criteriosa dos balanços e demonstrativos das entidades públicas concede ao administrador público critérios para decisões que asseguram o cumprimento dos princípios da administração pública, promovendo uma mudança cultural entre os usuários dos recursos públicos (ANDRADE, 2013).

Segundo Andrade (2013), a análise consiste no exame detalhado de cada parte e do todo contábil, por meio da aplicação de procedimentos próprios ou externos, buscando explicações para a evolução e involução de resultados, para as variações qualitativas e quantitativas e para a natureza dos fatos. Dessa forma, uma análise rigorosa dos demonstrativos, elaborados, fortalece o controle interno dos órgãos públicos e oferece subsídios para um planejamento mais eficaz e a formulação de melhores políticas públicas. Slomski (2013) apresenta técnicas de análise que podem ser utilizadas para acompanhar a evolução dos dados presentes nos anexos do Relatório Resumido da Execução Orçamentária e do Relatório da Gestão Fiscal. Andrade (2013), por sua vez, sugere uma metodologia para a análise das contas públicas, que se dá por meio da análise de índices ou quocientes, como os índices de liquidez, liquidez corrente, liquidez imediata, situação financeira líquida, resultado orçamentário, comprometimento da receita corrente líquida com a despesa com pessoal, índices de endividamento dos municípios, comportamento da arrecadação, comportamento da execução da despesa, relação entre receita e despesa, índice de gastos com pessoal e restos a pagar.

A análise dos demonstrativos contábeis e financeiros dos entes públicos é frequentemente utilizada por diversos autores para alcançar diferentes objetivos. Clemente e Gerigk (2012) buscam mensurar e avaliar os fatores que determinam o espaço de manobra da gestão financeira dos municípios brasileiros de porte médio, por meio da regressão linear múltipla e utilizando os dados disponibilizados pelos municípios através da STN. O espaço de manobra é definido como o montante de recursos financeiros disponíveis sobre o qual o gestor público municipal exerce capacidade de escolha, decidindo como e quando gastar. Os autores concluíram que o espaço de

gerenciamento financeiro nos municípios brasileiros de porte médio depende basicamente das despesas com pessoal e do volume de receitas relacionadas ao crescimento do endividamento público (CLEMENTE & GERIGK, 2012).

A pesquisa de Filho, Silva e Silva (2011) observou o comportamento dos gastos públicos municipais no Piauí, nos anos de 2001 e 2009, sob os impactos da LRF, utilizando a regressão linear múltipla. Os resultados indicaram aumento dos gastos per capita pelos municípios piauienses, além da elevação do poder explicativo das variáveis gastos com o Legislativo, educação e cultura, e saúde e saneamento, em detrimento da redução das demais variáveis na explicação dos gastos públicos municipais (FILHO, SILVA & SILVA, 2011).

Abrantes, Ribeiro e Zuccolotto (2009) realizaram um estudo com o objetivo de avaliar o planejamento municipal, analisando as características do comportamento das finanças públicas nas capitais dos estados brasileiros, de acordo com os preceitos da LRF. Para isso, foram construídos indicadores de desempenho a partir dos demonstrativos extraídos do site da Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, referentes ao período de 1998 a 2006. O estudo revelou o aumento da dependência dos municípios de recursos de outras esferas de governo para promover suas políticas públicas, a insuficiência dos mecanismos de arrecadação tributária em todos os municípios, o aumento expressivo da carga tributária, a considerável elevação nas despesas com pessoal e a correspondente redução nas demais contas de despesas. Contudo, observou-se uma melhora na situação financeira dos municípios ao longo dos anos (ABRANTES, RIBEIRO & ZUCCOLOTTO, 2009). Nas três pesquisas citadas, a análise dos demonstrativos dos entes públicos permitiu diagnosticar a situação financeira dos municípios estudados, apontando comportamentos que devem ser observados pelos gestores para aprimorar a gestão pública.

2.6. Demonstrativos Contábeis

As demonstrações contábeis aplicáveis ao setor público (DCASP) estão amparadas pela Lei 4.320/64. No entanto, o Decreto Federal nº 6.976 e a publicação do primeiro MCASP, ambos em 2009, apresentaram a estrutura necessária para as demonstrações contábeis no setor público. Em seguida, a obrigatoriedade de apresentação dessas demonstrações foi estabelecida a partir de 2014, com a padronização da estrutura para atender ao novo padrão internacional.

As demonstrações contábeis, também chamadas de demonstrações de propósitos gerais (NBC TSP EC), são fundamentais na gestão pública, pois, além de evidenciar a situação e as

variações do patrimônio público, desempenham papel relevante para o país, possibilitando a tomada de decisões por parte dos gestores públicos, promovendo a *accountability*, a transparência e o controle social (Bezerra Filho, 2022). O MCASP (2023) apresenta o conjunto de demonstrações obrigatórias, conforme evidenciado no Quadro 04. Este quadro apresenta as demonstrações exigidas pela Lei 4.320/64 e pelo MCASP 2023, além de abordar os impactos causados em cada classe de contas durante o processo de elaboração dos demonstrativos contábeis.

Quadro 4: Demonstrativos obrigatórios

Demonstrativo	Composição	Finalidade	Elaboração	Base Legal
Balanço Orçamentário	Execução dos Restos a Pagar Não Processados; Quadro da Execução dos Restos a Pagar Processados	Demonstrar as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas.	Classe 5 (Orçamento Aprovado), Grupo 2 (Previsão da Receita e Fixação da Despesa); Classe 6 (Execução do Orçamento), Grupo 2 (Realização da Receita e Execução da Despesa) (PCASP):	Lei nº 4.320/1964 Anexo 12 MCASP 2023
Balanço Financeiro	Receita e despesa orçamentária realizada por fonte de recurso, discriminando as ordinárias e as vinculadas; os recebimentos e os pagamentos extraorçamentários as transferências financeiras recebidas e concedidas, os aportes de recursos para o RPPS; e o saldo em espécie do exercício anterior e para o exercício seguinte.	Evidencia as receitas e despesas orçamentárias, bem como os ingressos e dispêndios extraorçamentários, conjugados com os saldos de caixa do exercício anterior e os que se transferem para o início do exercício seguinte	Classes 1 (Ativo) e 2 (Passivo) Recebimentos e Pagamentos Extraorçamentários de Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados, Saldo em Espécie do Exercício Anterior e para o Exercício Seguinte; Classe 3 (Variações Patrimoniais Diminutivas) para as Transferências Financeiras Concedidas; Classe 4 (Variações Patrimoniais Aumentativas) para as Transferências Financeiras Recebidas; Classe 5 (Orçamento Aprovado) para a Inscrição de Restos a Pagar; Classe 6 (Execução do Orçamento) para a Receita e Despesa Orçamentária, e Pagamento de Restos a pagar	Lei nº 4.320/1964 Anexo 13 MCASP 2023

Balanço Patrimonial	Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes; Contas de Compensação (controle); Superávit / Déficit Financeiro.	Evidencia, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública por meio de contas representativas do patrimônio público	Ativo e passivos financeiros e Permanentes: Classe 1 (Ativo), a classe 2 (Passivo e Patrimônio Líquido) contas da classe 6 “Crédito Empenhado a Liquidar” e “Restos a Pagar Não Processados a Liquidar”. Contas de Compensação: classe 8 (Controles Credores) Superávit/ Déficit Financeiro:	Lei nº 4.320/1964 Anexo 14 MCASP 2023
Demonstração das Variações Patrimoniais	O resultado patrimonial do período é apurado na DVP pelo confronto entre as variações patrimoniais quantitativas aumentativas e diminutivas.	Alterações no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária,	A DVP será elaborada utilizando-se as classes 3 (variações patrimoniais diminutivas) e 4 (variações patrimoniais aumentativas)	Lei nº 4.320/1964 Anexo 15 MCASP 2023
Demonstração de Fluxo de Caixa	Transferências Recebidas e Concedidas, Desembolsos de Pessoal e Demais Despesas por Função, Juros e Encargos da Dívida	Entradas e saídas de caixa e os operacional, de investimento e de financiamento	Operacionais; de investimento; de financiamento.	Lei nº 4.320/1964 Anexo 18 MCASP 2023
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido		Aumento ou redução do patrimônio líquido	Elaborada utilizando o grupo 3 (patrimônio líquido) da classe 2 (passivo) do PCASP	Lei nº 4.320/1964 Anexo 19 MCASP 2023
Notas Explicativas	Informações insuficientes ou que não constam nas demonstrações.	Apresentar informações adicionais às DCASP		

Elaborado pela autora, (2024)

As demonstrações contábeis devem ser processadas pelo sistema de contabilidade do ente, em conformidade com os atos e fatos que ocorrem diariamente, observando as características qualitativas que melhoram a informação contábil: compreensibilidade, comparabilidade, verificabilidade, tempestividade, sem esquecer da fidedignidade da informação e da neutralidade. Nesse contexto, os lançamentos devem ocorrer de acordo com o plano de contas aplicado ao setor público, conectados aos eventos de natureza orçamentária, patrimonial e de controle. Além disso, toda DCASP deve ser acompanhada de notas explicativas, contendo uma explicação sucinta das principais políticas contábeis e outras informações relevantes (BEZERRA FILHO, 2022).

De modo geral, as DCASP podem ser apresentadas de duas formas: consolidadas e não consolidadas. As consolidadas referem-se à prestação de contas anual de governo, que recebe parecer prévio do tribunal de contas competente (chamadas de contas de governo). No caso do município em estudo, as contas consolidadas abrangem a administração direta e indireta do município, bem como o legislativo. Já as não consolidadas compreendem a prestação de contas ou tomada de contas anual dos administradores públicos (contas de gestão). A apresentação das DCASP nesse formato promove a instrumentalização da *accountability*, da transparência e do controle social, e possibilitar a tomada de decisões.

2.7. Participação Social

Inevitavelmente, ao discutirmos controle social, nos referimos a *accountability*. Nesse contexto, toda a sociedade é convidada a participar: o cidadão comum, os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, além de entes e órgãos de controle, como Tribunais de Contas, Ministério Público, entidades da sociedade civil, entre outros. Nessa conjuntura, a transparência da coisa pública e a massificação do controle social são essenciais. Isso é democracia! A *accountability* no Brasil surge com a Constituição de 1988, que consolidou a democracia. Essas alterações prometiam fortalecer o Estado, promovendo uma atuação mais eficiente e controlável (PINHO & SACRAMENTO, 2009).

Ainda sob a ótica das reformas, Pinho e Sacramento (2009) e Castro (2011) defendem que, no Brasil, a legislação tem se dedicado à criação de mecanismos que permitam o controle político do Estado pela sociedade, mas isso depende da participação social e do esforço da sociedade em mobilizar-se e assumir seu papel, o que é entendido como controle social. O controle do Estado não pode existir sem *accountability*, pois, para que haja fiscalização por parte do cidadão, duas condições são imprescindíveis: do lado da sociedade, o surgimento do cidadão consciente, organizado em torno das reivindicações cuja consecução pelo poder público signifique a melhoria das condições de vida de toda a coletividade; e, da parte do Estado, o provimento de informações completas, claras e relevantes para toda a população (MAWAD, 2002, p. 522).

Cunha (2003) assinala o controle social como uma conquista da sociedade civil, devendo ser entendido como um instrumento e uma expressão da democracia. A democratização visa eliminar as formas autoritárias e tradicionais de gestão das políticas sociais, além de adotar práticas que favoreçam maior transparência das informações e maior participação da sociedade no

processo decisório (SILVA et al., 2007). Cada cidadão tem fundamental importância na tarefa de participar da gestão e exercer o controle social sobre as políticas públicas e os recursos nela investidos. Embora seja um direito do cidadão exercer o controle social, também é um dever. No entanto, observa-se um certo desinteresse da sociedade, em sua maioria, em praticar essa ação. Esse desinteresse decorre da descrença da população na política e, conseqüentemente, na gestão (CGU).

A CF de 1988, conhecida como a "Constituição Cidadã", nos posiciona como participantes ativos do Estado, atribuindo-nos o dever de fiscalizar o gasto público e as atividades do governo. Contudo, o controle social ainda é limitado, pois grande parte da população desconhece esse direito e dever, e aqueles que têm conhecimento muitas vezes não sabem como exercê-lo. Essa falta de participação enfraquece a governança orçamentária, já que uma das dimensões propostas pela OCDE é justamente a participação. Portanto, é essencial implementar ações que incentivem a participação popular na formulação, acompanhamento e fiscalização de políticas públicas.

2.8. Estudos Empíricos Encontradas no Brasil

O debate sobre governança orçamentária no Brasil tem experimentado progressos históricos. No entanto, há uma maior concentração de estudos na esfera federal, embora os resultados possam ser considerados e aplicados nas esferas estaduais e municipais, devido à transversalidade e aplicabilidade legal. Com o objetivo de corroborar com o objeto desta pesquisa, foram incorporados a este trabalho alguns estudos que abordam a temática. Nesse contexto, o estudo de Couto e Cardoso JR (2018, p. 80) buscou relacionar as principais mudanças no processo orçamentário pós-Constituição Federal de 1988 e os atores envolvidos no processo de governança orçamentária, conforme a visão dos autores.

A relação do planejamento com o orçamento, foco nos resultados das políticas públicas à sociedade, fragiliza-se em detrimento da ênfase eminentemente fiscal. Os controladores, distantes da sua posição de independência, inibem, ao lado dos guardiões, a ação dos executores, ao tempo que preservam sua posição de definidores de gastos prioritários. Contudo, a própria capacidade do Executivo de promover suas prioridades é limitada, revelando a fragilidade do equilíbrio atual.

É inegável que a capacidade de atender às demandas do Estado é limitada, o que frustra a expectativa de atendimento pleno às políticas públicas previstas no planejamento orçamen-

tário. Isso é compreensível, dado a escassez de recursos em diversas áreas. Considerando essa previsibilidade, os gestores devem utilizar os instrumentos de governança orçamentária para otimizar os recursos públicos e reduzir os riscos de desequilíbrio fiscal, uma vez que esse risco compromete a eficácia das políticas públicas. Outro ponto relevante é o cumprimento constitucional e legal dos limites fiscais, cuja observância garante a sustentabilidade das contas públicas. Corroborando com a discussão, o trabalho de Oliveira, Catapan e Vicentin (2015, p. 10) descreve aspectos de governança que se conectam ao controle social e à transparência, conforme os autores.

O controle social, precisa ser exercido ao nível de controle das ações do governo com questionamentos, da efetividade das ações públicas e não apenas pela apreciação pura e simples da eficiência numérica através de instrumentos efetivos.

Confirmando o entendimento da OCDE, a dimensão participativa reforça a importância dos documentos orçamentários serem acessíveis e transparentes, e as escolhas orçamentárias, debatidas e realistas. Significa que o cidadão deve ser protagonista nas decisões públicas. De acordo com a CF, a transparência pública é uma obrigação constitucional, reafirmada por leis complementares e princípios intrínsecos e extrínsecos da administração pública. A participação popular também é garantida como direito do cidadão. No entanto, a pesquisa de Oliveira, Catapan e Vicentin (2015, p. 10).

Conclui que a simples publicação e disponibilização de dados, atendentes ao princípio da legalidade, não necessariamente atendem à transparência de fato como matéria prima do controle social, cujo espectro esperado vai além da simples publicização, esperando se daí, informações com características de preditividade, relevância, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade.

Vale salientar que há uma diferença considerável entre publicização de dados e transparência. A publicização limita-se à disponibilização e ao acesso às informações públicas, enquanto a transparência deve ser mais abrangente, utilizando linguagem compreensível e acessível. As características citadas pelo autor estão relacionadas ao disposto na Estrutura Conceitual da Contabilidade (CPC 00), que destaca a relevância dessas características para que a informação contábil e financeira seja útil no processo de tomada de decisão. Além disso, a governança orçamentária envolve diversos elementos que, somados, podem ser utilizados para autenticar as informações fornecidas nesse processo. A pesquisa de Rodrigues, Espanhol e Guzzo (2021, p.

16) teve como objetivo avaliar fatores que podem contribuir para a melhoria dos indicadores da dimensão “Gestão” no cálculo do IGM/CFA do município de Colatina/ES. As autoras consideram...

O fator planejamento, se revelou a variáveis mais insatisfatórias e, que podem estar intervindo de forma negativa na avaliação e no Índice de Governança Municipal em relação aos demais indicadores.

Ratificando o entendimento das autoras, a própria Constituição Federal trata da importância do planejamento, considerando os instrumentos de planejamento como ponto de partida para a implementação de projetos públicos. Assim, embora na gestão pública haja divisões, como orçamento público, execução orçamentária e contabilidade patrimonial, todas derivam do planejamento orçamentário, o que reforça a necessidade de governança orçamentária, de acordo com os princípios, regras e métricas constitucionais e legais. Nesse contexto, o IGM (Índice de Gestão Municipal) é considerado um importante termômetro da boa gestão municipal e da execução de políticas públicas. Além disso, os orçamentos devem alinhar-se às metas e prioridades do governo, buscando contemplar o desenvolvimento local. O trabalho de Dornellas, Oliveira e JR Farah (2016, p. 81) buscou elucidar e analisar as peças orçamentárias e identificar como ocorre a priorização de políticas públicas municipais. Os autores demonstram...

Priorização das políticas públicas secundárias de forma hierarquizada, apontando um desalinhamento entre as peças orçamentárias e inconsistência no lançamento dos dados contábeis e rubricas figurativas.

O estudo tem como base os Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária, o Plano Plurianual e a Lei Orçamentária Anual, permitindo a análise a partir das funções e subfunções. Isso possibilita um olhar crítico sobre as inconsistências orçamentárias e as funções proformas. Este estudo se aproxima da proposta desta dissertação pela similaridade entre os instrumentos de análise, o que torna este trabalho ainda mais relevante para a comunidade a que se destina. O trabalho de Carneiro (2018, p. 07) teve como objetivo avaliar o padrão de governança na gestão orçamentária das 27 unidades federativas do Brasil, com dados disponíveis entre 2014 e 2017. A pesquisa analisou a evolução da imprecisão orçamentária desses entes em um período que inclui a transição para mudança de governo. Segundo o autor...

Os resultados do estudo permitiram constatar um menor padrão de governança do lado da despesa pública, muito embora em termos globais todos os indicadores tenham se mantido dentro de um padrão considerado aceitável para governança no orçamento público.

De modo geral a fragilidade costuma ocorrer na despesa, haja vista que a receita é sempre estimada e a despesa fixada, sendo assim na ocorrência de frustração de receita já se percebe prejuízos causados na despesa, outro fato preponderante a ocorrências de casos fortuitos e de força maior que tende aumentar a despesa e sem que ocorra aumento de receita. A *accountability* atua como aliada da gestão, pois o monitoramento da execução orçamentária salvaguarda o equilíbrio orçamentário que de forma transversal relaciona-se com o equilíbrio fiscal e impacta diretamente na fluidez da execução de políticas públicas. Posto isto, a governança orçamentária deve ser vista como aliada da gestão para que o interesse público seja alcançado e as políticas públicas de fato realizadas.

3. METODOLOGIA

O presente trabalho configura-se como uma pesquisa aplicada, com abordagem exploratória e descritiva. Para tanto, foi realizada uma análise bibliográfica em leis, decretos, artigos, dissertações, teses e livros relacionados à temática, com o objetivo de embasar a análise dos dados. Após o processo de familiarização com o tema, foi conduzida uma análise documental para verificar o cumprimento das normativas e regulamentos legais pelo município de Feira de Santana. Além disso, foi aplicado um questionário com o intuito de captar a percepção dos servidores acerca do objeto de pesquisa.

Na fase de levantamento de dados documentais, foram consultados o Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI), o Portal de Transparência do município e o site do Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia (TCM- BA). O objetivo dessa etapa foi evidenciar a governança orçamentária no município, analisando funções e sub-funções, o comportamento do endividamento público e o cumprimento dos índices constitucionais e legais, conforme relatado nos Relatórios Resumido de Execução Orçamentária (RREO) e Relatório de Gestão Fiscal (RGF) disponibilizados no SICONFI. As informações extraídas dos pareceres do TCM-BA foram confrontadas com os dados da base do SICONFI, a fim de verificar o cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e a efetividade da governança orçamentária.

3.1. Classificação da Pesquisa

A pesquisa caracteriza-se como exploratória, pois busca um conhecimento mais apro-

fundado sobre o tema, com o objetivo de esclarecer questões e fornecer subsídios para estudos futuros. Esse tipo de abordagem visa proporcionar o entendimento de fatos relevantes para a tomada de decisões e a implementação consciente de políticas públicas.

A pesquisa também é descritiva, conforme os ensinamentos de Vergara (2007), pois permite o conhecimento de uma realidade específica, evidenciando fatos, características e problemas que enriquecem o objeto deste estudo. Andrade (1997) define a pesquisa descritiva como aquela em que os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira diretamente neles; ou seja, os fenômenos são estudados sem manipulação por parte do pesquisador.

Ao adotar essa abordagem metodológica, o objetivo é assimilar o conhecimento sobre a execução orçamentária e financeira do município de Feira de Santana de 2012 a 2021, discutindo as peculiaridades do tema e realizando uma análise sobre a importância da aplicação das políticas públicas para a sociedade. A ausência de sua implementação pode levar à descontinuidade ou à falta de atendimento aos interesses coletivos. Quanto à classificação qualitativa deste estudo, justifica-se pela não utilização de ferramentas estatísticas para a análise do problema, conforme exposto por Richardson (1999).

3.2. Delimitação da Pesquisa

Para delimitação deste estudo, foi selecionado o município de Feira de Santana, em razão de sua relevância econômica para o estado da Bahia. Em 2021, o município ocupava a 3ª posição no ranking do PIB estadual, com um PIB de R\$ 17.282 milhões e PIB per capita de R\$ 27.691,08. Em comparação com outros municípios baianos, ocupava a 37ª posição de 417, e no cenário nacional, a 2.353ª posição de 5.570. Em 2015, o percentual de receitas externas era de 63,7%, colocando o município na 371ª posição entre os municípios baianos e na 4.735ª posição no Brasil. Em 2017, o total de receitas realizadas foi de R\$ 1.167.088,57 mil e o total de despesas empenhadas foi de R\$ 1.099.658,83 mil, o que posicionava o município nas 3ª e 2ª colocações, respectivamente, entre os 417 municípios baianos e nas 66ª e 61ª posições, entre todos os municípios do Brasil (IBGE, 2023).

O estudo dos instrumentos de planejamento, bem como da execução orçamentária e financeira de Feira de Santana, permitirá avaliar se as políticas públicas implementadas atendem às necessidades dos cidadãos e acompanham o crescimento do município. A análise da execução orçamentária e financeira será realizada com base nos critérios estabelecidos pela Portaria

Ministerial nº 42, de 14 de abril de 1999.

A pesquisa abrange o período de 2012 a 2021, com a escolha de 2012 como ponto de início devido à promulgação da Lei de Acesso à Informação. Esse intervalo permite a análise de três gestões distintas: 2012-2015, 2016-2020 e 2021-2025. O recorte temporal oferece uma visão abrangente, incluindo uma crise econômica, a pandemia de COVID-19, que impactou parte da gestão 2016-2020, e dois períodos considerados "comuns" (2012- 2015 e 2021-2025). A análise deste último será parcial, pois a execução orçamentária ainda está em andamento, e os julgamentos de contas não foram realizados pelo TCM-BA.

Feira de Santana possui uma população de 616.272 habitantes, o que requer uma estrutura administrativa robusta. Em 25 de março de 2023, o município implementou uma reforma administrativa por meio da Lei Complementar nº 139/2023, passando a contar com 17 secretarias e 6 autarquias. Com o objetivo de melhorar o atendimento à população, o Quadro 05 apresenta a estrutura administrativa atual. Após a atualização, o município não disponibiliza um organograma geral atualizado, sendo possível encontrar apenas os organogramas de algumas secretarias e órgãos no portal eletrônico oficial.

Quadro 5: Estrutura Administrativa Com Base na Lei Complementar 139/2023.

Entidade e Órgãos	Estrutura Administrativa
Superintendência Municipal de Esportes	
Fundação Municipal de Tecnologia da Informação, Telecomunicações e Cultura Egberto Tavares Costa	Administração Indireta
Controladoria Geral do Município – CGM	
Procuradoria Geral do Município – PGM	
Superintendência Municipal de Operações e Manutenção – SOMA	Administração Indireta
Gabinete do Prefeito – GAPB	
Secretaria Municipal de Administração	Administração Direta
Secretaria Municipal de Agricultura, Recursos Hídricos e Desenvolvimento Rural	Administração Direta
Secretaria Municipal de Cultura, Esporte e Lazer	Administração Direta
Secretaria Municipal de Comunicação Social	Administração Direta
Secretaria Municipal de Desenvolvimento Social	Administração Direta
Secretaria Municipal de Educação	Administração Direta
Secretaria Municipal de Desenvolvimento Urbano	Administração Direta
Secretaria Municipal da Fazenda	Administração Direta
Secretaria Municipal de Governo	Administração Direta
Secretaria Municipal de Habitação e Regularização Fundiária	Administração Direta
Secretaria Municipal de Meio Ambiente e Recursos Naturais	Administração Direta
Secretaria Municipal de Planejamento	Administração Direta
Secretaria Municipal de Prevenção à Violência	Administração Direta
Secretaria Municipal de Serviços Públicos	Administração Direta

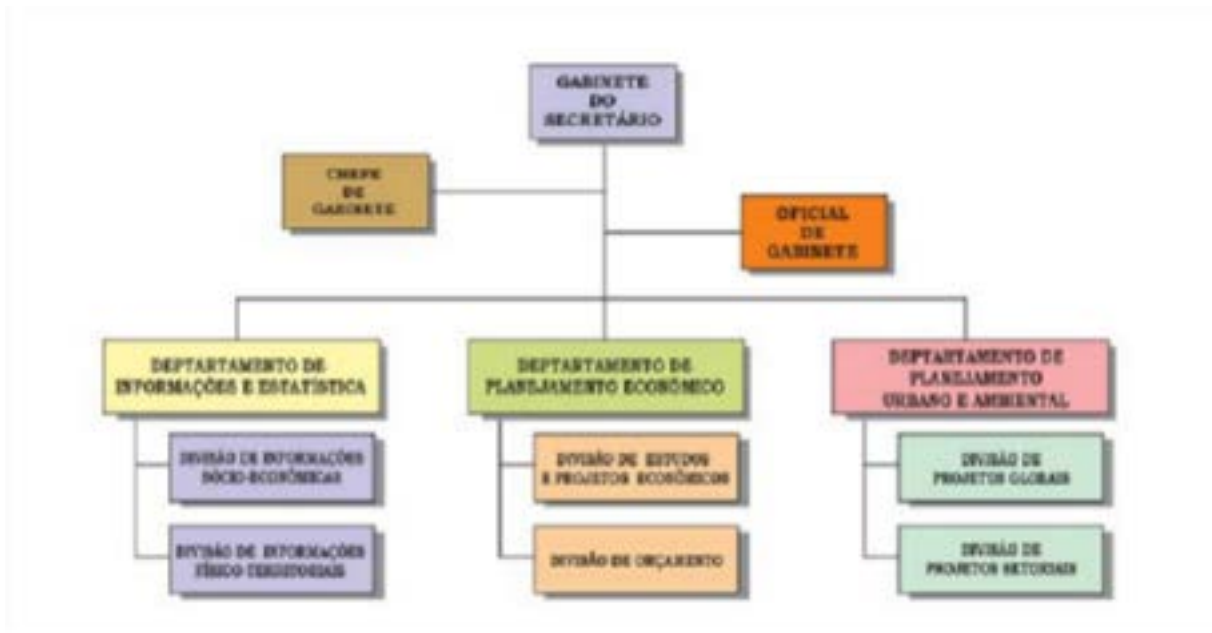
Secretaria Municipal do Trabalho, Turismo e Desenvolvimento Econômico	Administração Direta
Secretaria Municipal de Saúde	Administração Direta
Secretaria Municipal de Transportes e Trânsito	Administração Direta
Fundação Hospitalar de Feira de Santana	Administração Indireta
Agência Reguladora de Feira de Santana	Administração Indireta
Superintendência Municipal de Proteção e Defesa do Consumidor	Administração Indireta
Superintendência Municipal de Trânsito	Administração Indireta
Instituto de Previdência de Feira de Santana	Administração Indireta

Elaborado pela Autora, (2014).

A estrutura administrativa adotada pelo município abrange órgãos e entidades da administração direta e indireta. A Lei Complementar nº 139/2023 vincula ao gabinete do prefeito as entidades Superintendência Municipal de Esportes e Superintendência Municipal de Operações e Manutenção, enquanto os demais órgãos e entidades estão subordinados diretamente ao prefeito municipal. Para fins de delimitação do estudo, a pesquisa será aplicada a um grupo de 20 (vinte) pessoas pertencentes às Secretarias de Planejamento e Fazenda do município. Os participantes serão compostos por servidores efetivos, comissionados e terceirizados, bem como secretários, diretores e chefes das respectivas pastas, que atuam nas etapas de planejamento, execução e controle, uma vez que são os órgãos diretamente relacionados ao objeto da pesquisa.

A Figura 06 apresenta o organograma da Secretaria Municipal de Planejamento, enquanto a Figura 07 mostra o organograma da Secretaria Municipal da Fazenda. A Figura 06 foi extraída da página oficial da Secretaria Municipal de Planejamento, e a Figura 07 foi disponibilizada por meio de consulta realizada na sede da Secretaria da Fazenda do município.

Figura 6: Organograma Secretaria de Planejamento



Fonte: Prefeitura Municipal de Feira de Santana- BA, (2024)

No âmbito da Secretaria Municipal de Planejamento, a pesquisa foi aplicada nos departamentos de informações e estatísticas e departamento de planejamento econômico.

Figura 7: Organograma Secretaria da Fazenda



Fonte: Prefeitura de Feira de Santana, (2024)

3.3. Método de Coleta

Na coleta de dados, foram utilizadas duas ferramentas investigativas: consulta documental e aplicação de questionários. A partir dessas ferramentas, realizou-se o confronto entre as informações fornecidas pelos participantes e os dados obtidos nas plataformas SICONFI, e-T-CM-BA e Portal de Transparência de Feira de Santana, seguidos da análise e interpretação dos dados.

Os questionários foram aplicados nas Secretarias de Planejamento e Fazenda do município, com respondentes sendo os secretários, diretores, chefes de setor, técnicos em planejamento orçamentário e execução orçamentária, e técnicos da área contábil. A escolha deste grupo se deu pela sua atuação direta na governança orçamentária municipal. O objetivo foi identificar os desafios enfrentados e sugerir melhorias para a governança orçamentária.

3.4. Questionário

A construção do questionário seguiu o modelo da OCDE, baseado em quatro dimensões, que contemplam as temáticas abordadas pela legislação descritas no Quadro 06.

Quadro 6: Dimensões Orçamentária Amparo Legal.

Dimensão	Conteúdo
Fiscal	Despesa com Pessoal Art.21a 23 Lei 101/2000 Despesa com Saúde Art.198 Constituição Federal de 1988 Despesa com Educação Art.212 Constituição Federal de 1988 Despesa com Fundeb Art.212 Constituição Federal de 1988 Dívida Pública Art. 29 Lei 101/2000 LRF Restos a Pagar Art.42 Lei 101/2000 LRF Lei 4.320/64 art... e LRF art...
Programática	Art.22 a 32 Lei4.320/64 Art.165 Constituição Federal de 1988, e Art.4 a 7 Lei 101/2000 LRF
Participativa	Art. 8 Lei 101/2000 LRF Art.48 Lei 101/2000 LRF Art. 5 Constituição Federal de 1988, e
Accountability	Art.75 a 81 Lei4.320/64 Art. 70 e 71 Constituição Federal de 1988, e Art.48 Lei 101/2000 LRF

Fonte: Elaborado pela autora, (2024)

Outrossim, analisou-se o atendimento aos princípios de governança orçamentária em cada dimensão analisada:

a) **Dimensão fiscal** – Gerenciamento do orçamento dentro dos limites fiscais, de forma clara, crível e previsível e a existência de sustentabilidade de longo prazo, que identifica, avalia e gerencia riscos fiscais.

b) **Dimensão programática** – Alinhamentos orçamentários e as prioridades estratégicas de médio prazo do governo. O orçamento de capital é projetado para atender às necessidades de desenvolvimento, de forma eficiente, efetiva e coerente. E a existência de avaliações de desempenho como parte integrante do orçamento.

c) **Dimensão participativa** – Os dados e documentos orçamentários são abertos, transparentes e acessíveis. E o debate sobre as escolhas orçamentárias é inclusivo, participativo e realista.

d) **Dimensão da *accountability*** - A execução orçamentária é planejada, gerenciada e monitorada de forma ativa. A integridade e a qualidade das projeções orçamentárias do planejamento fiscal, da execução orçamentária, mediante rigorosa e assegurada qualidade, o que inclui auditoria independente.

O questionário, composto por 20 questões baseadas nas dimensões da OCDE, ficou disponível de 25 de março a 12 de maio de 2024, período em que foram coletadas as respostas. O tempo estimado para preenchimento foi de 15 minutos. Ao disponibilizar o questionário, solicitou-se aos respondentes que informassem seus e-mails e telefones, a fim de permitir o monitoramento das respostas pelo pesquisador.

3.4. Coleta dos Dados

Para diagnosticar os obstáculos enfrentados pelo município na implementação da governança orçamentária, foi realizado um levantamento de dados orçamentários e de execução financeira, utilizando as plataformas de controle externo SICONFI, E-TCM-BA e o Portal de Transparência do município de Feira de Santana. Além disso, aplicou-se um questionário, por meio da plataforma Google Forms, a servidores municipais das Secretarias de Planejamento e do setor de contabilidade, que atuam no planejamento e execução do orçamento. O questionário seguiu a escala Likert de cinco pontos, variando de "discordo totalmente" (1) a "concordo totalmente" (5), e foi dividido em quatro dimensões: fiscal, programática, participativa e *accountability*. O objetivo foi identificar a percepção dos servidores sobre a governança orçamentária, com a pesquisa apresentando a média das respostas individuais por dimensão dos princípios de governança.

3.5. Análise dos Dados

Trata-se de uma pesquisa aplicada, na qual foram utilizados dados secundários extraídos das plataformas de controle externo SICONFI, E-TCM e Portais de Transparência, além de dados primários coletados por meio da aplicação de questionários. Posteriormente, será realizado o tabulamento das informações com o objetivo de transformar os dados coletados em material útil para a análise e tomada de decisões.

A análise dos questionários utilizará a escala de Likert de cinco pontos, variando de "discordo totalmente" (1) a "concordo totalmente" (5). Esse método consiste em um conjunto de afirmações ou opiniões para as quais se solicita a reação dos participantes (SAMPIERI, COLLADO e LUCIO, 2013, p. 261).

O instrumento de análise visa identificar as percepções dos entrevistados em relação às questões apresentadas. O Quadro 08 exibe a escala de percepção baseada em Likert, com variação de 1 a 5, sendo as opções: discordo totalmente, discordo, nem discordo nem concordo, concordo e concordo totalmente. É importante destacar que na escala de cinco pontos, os valores atribuídos variaram entre 1 e 5.

Quadro 7: Escala de Percepção Baseada em Likert

1	2	3	4	5
Discordo Totalmente	Discordo	Não Concordo e Nem Discordo	Concordo	Concordo Totalmente

A análise das questões, seguiu os critérios adotados por Oliveira (2005), onde utilizou-se o cálculo do ranking médio (RM) proposto que é obtido através da relação entre a média ponderada (MP), e o número de sujeitos (NS) que opinaram na questão. Assim, $RM = MP / NS$, onde $MP = \sum(fi \cdot vl)$, $NS = n^{\circ}$. de sujeitos,

fi = frequência de cada resposta em cada item,

vl = valor de cada item.

Os blocos de questões foram organizados por dimensões, com o objetivo de analisar o ranking médio (RM) de cada questão conforme a dimensão a qual pertence. Para a análise, adotou-se o seguinte critério: valores menores que 3 foram considerados discordantes, e valores maiores que 3, concordantes, considerando a escala de 5 pontos. Para valores iguais a 3, foi considerado que o respondente não tinha opinião formada, configurando-se como um ponto neutro na escala. Os resultados do questionário serão apresentados em um quadro, com os va-

lores do ranking médio obtido por dimensões e questões.

O instrumento de análise mencionado é amplamente utilizado em pesquisas que abordam percepções, gostos e preferências. A aplicação de escalas em pesquisas visa aumentar o grau de confiabilidade do estudo, pois, ao emitir suas percepções, os respondentes tornam possível mensurar a realidade do objeto de pesquisa. Segundo Krosnick e Berent (1993) e Matos e Trez (2012), a utilização dessas escalas exige cuidados essenciais para garantir resultados satisfatórios e confiáveis, que permitam conclusões apropriadas. Tourangeau e Rasinski (1988) afirmam que a resposta em uma escala envolve um processo mental de quatro estágios: (1) interpretação do item, (2) recuperação de pensamentos e sentimentos relevantes, (3) formulação de um julgamento baseado nesses pensamentos e sentimentos e (4) seleção de uma resposta. A aplicação da escala de Likert de cinco pontos parte do ponto neutro (escalas ímpares), permitindo um nível adequado de confiabilidade sem exigir um grande número de respondentes para se chegar a inferências.

No que se refere ao acompanhamento da evolução dos dados encontrados nos demonstrativos decorrentes da Lei de Responsabilidade Fiscal, foram utilizadas as técnicas de análise sugeridas por Slomski (2013). Foram analisadas as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público: Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC), Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e Balanço Orçamentário. Além disso, realizou-se a catalogação dos dados publicizados nas plataformas de controle, com o intuito de comparar as informações apresentadas. Posteriormente, os resultados encontrados foram apresentados, evidenciando sua aproximação com a literatura e a legislação específica sobre o tema. Foram acompanhadas a evolução dos demonstrativos de receita e despesa previdenciárias, o demonstrativo relativo à apuração da receita corrente líquida, os resultados nominal e primário, bem como comparativos dos limites de despesa total com pessoal, dívidas consolidada e mobiliária, concessão de garantias e operações de crédito, despesas com juros e restos a pagar.

4. RESULTADOS E DISCUSSÃO

Este capítulo aborda a análise dos dados extraídos das plataformas SICONFI e E-TCM-BA, além de investigar a percepção dos executivos, gestores e profissionais técnicos atuantes nas áreas de planejamento, execução orçamentária e controle do município de Feira de Santana, no que se refere à governança orçamentária.

Foram analisados dez exercícios, no período de 2012 a 2021, abrangendo quatro gestões distintas. A primeira fase foi marcada pela implantação da LAI e da Lei de Transparência, além de ser o primeiro quadriênio em que se utilizou o plano de governo como guia para a elaboração do Plano Plurianual. A segunda fase corresponde a um período comum. A terceira foi marcada pela pandemia de Covid-19, que exigiu dos municípios maior destreza na utilização dos recursos públicos, além da adoção de medidas como o orçamento de guerra. A quarta fase, pós-Covid, ainda apresenta resquícios da crise sanitária.

A seguir, serão apresentados os resultados analisados e interpretados. O objetivo deste trabalho é contribuir para o desenvolvimento das práticas técnicas na área e para a literatura acadêmica. A análise dos pareceres do TCM-BA forneceu informações relevantes para o aprimoramento da governança orçamentária de Feira de Santana.

4.1. Dimensão Programática

O quadro 09, na dimensão programática, abrange a etapa de elaboração do orçamento, sua execução e o comportamento do município quanto à formulação e aplicação orçamentária, além de avaliar o atendimento aos princípios de governança orçamentária: alinhamento das prioridades estratégicas de médio prazo do governo, orçamento de capital para o desenvolvimento nacional de forma eficaz e avaliações de desempenho como parte do processo orçamentário.

O quadro apresenta o comportamento do município no período de 2012 a 2021, com base nos dados dos exercícios mencionados. Analisou-se a conduta da gestão nos processos de suplementação e elaboração de demonstrativos orçamentários. A partir dessa análise, pode-se inferir que a dimensão programática é essencial para um planejamento e acompanhamento orçamentário eficiente. A pesquisa de Couto e Cardoso JR (2018) corrobora a relevância dessa dimensão, indicando que a relação entre planejamento e orçamento resulta em políticas públicas que beneficiam a sociedade, quando acompanhadas de ações bem planejadas e eficazes que garantem a prestação de serviços públicos de qualidade e melhorias na vida da população.

A análise do eixo programático revela que o município se preocupa em publicar as leis orçamentárias e os documentos relacionados dentro do prazo legal, e que tais documentos estão acessíveis em sites de domínio público. No entanto, ao detalhar a LDO, observou-se que, em todos os anos do estudo, o município manteve o limite de suplementação de 80% do orçamento, o que centralizou as decisões no executivo e limitou a autonomia do legislativo. Outro ponto relevante é a participação popular limitada na construção do orçamento.

Ao analisar o eixo da execução orçamentária, notaram-se alguns problemas ao longo dos anos, como gastos antieconômicos, pagamento de juros e multas, o que resultou em prejuízos ao erário público, inobservância da Lei de Licitações no que se refere a aditivos contratuais sem previsão, déficit público, passivos a descoberto e descumprimento do artigo 42 da LRF em 2012. Apesar dessas falhas, é evidente o esforço das gestões para corrigir tais lacunas.

Quadro 8: Dimensão programática.

ITEM	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
CRÉDITOS ADICIONAIS SUPLEMENTARES	Atentos por anulação de dotação, superávit financeiro e encerramento de arrecadação									
CRÉDITOS ADICIONAIS ESPECIAIS	Atentos em conformidade com a legislação									
BALANÇO ORÇAMENTÁRIO	Arrecadação efetiva 97,69%, e despesa executada 93,38%	Arrecadação efetiva 96,70%, e despesa executada 93,62%	Arrecadação efetiva 81,73%, e despesa executada 91,88%	Arrecadação efetiva 83,96%, e despesa executada 86,54%	Arrecadação efetiva 121,83%	Arrecadação efetiva 94,63%, e despesa executada 97,18%	Arrecadação efetiva 120,82 e despesa executada 97,29%	Arrecadação efetiva 103,85 e despesa executada 87,14 %	Arrecadação efetiva 99,88 e despesa executada 85,82 %	Arrecadação efetiva 100,28%, despesa executada 114,09%
BALANÇO FINANCEIRO	Atende ao disposto no Art. 163 da Lei nº 4.320/64.			Apresenta divergência de saldos						Atende ao disposto no Art. 163 da Lei nº 4.320/64.
DEMONSTRAÇÕES DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS	deficit para o período de R\$488.411.115,48.	deficit para o período de R\$54.309.947,69	deficit de R\$141.778.734,48.	superavit de R\$352.235.996,31	Superavit de R\$50.416.393,89.	superavit de R\$81.436.967,59	superavit de R\$209.008.829,68	deficit de R\$2.059.221.556,13	superavit de R\$27.309.783,81.	deficit 39.827.317,55
BALANÇO PATRIMONIAL	Passivo Real a Descoberto de R\$417.478.512,96.	Passivo real a descoberto de R\$476.198.287,31	Não há divergência de informação entre o somatório dos grupos ativo e passivo, para efeito de comparação e resultado na visão da Lei Federal 4.320/64 e da mesma operação conforme MCGASP				Divergência existente entre o somatório do Passivo Financeiro e Passivo Permanente (visão Lei 4.320/64) e o somatório do Passivo Circulante e Passivo Não Circulante (conforme MCGASP)			
PASSIVO FINANCEIRO / DÍVIDA FLUTUANTE	Saldo de R\$412.328.476,11.	Saldo de R\$488.326.341,82		Saldo de R\$66.846.841,29				Saldo R\$122.907.981,90	Saldo de R\$111.003.677,29	

Elaborado pela Autora, (2024) com base nos pareceres emitidos pelo Tribunal de Contas da Bahia.

O orçamento público brasileiro é composto por três peças orçamentárias que se complementam ao longo da gestão para a qual foram elaboradas: o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual . Da LOA derivam a programação orçamentária financeira, o cronograma de desembolso e o quadro de detalhamento da despesa, todos com previsão legal. Segundo Assumpção (2011), o PPA abrange as propostas do novo gestor municipal e visa atender a metas de longo prazo, durante um período de quatro anos. A LDO, por sua vez, estabelece as metas e os principais objetivos de curto prazo, que servem de base para a LOA, que realiza estimativas de receitas e fixa despesas dentro de um exercício financeiro.

Durante a análise dos dados do município, observou-se o cumprimento integral da legislação vigente. No entanto, houve alterações nos Quadros de Detalhamento da Despesa (QDD)

em todos os exercícios analisados, realizadas por meio de decretos. Essas alterações ocorreram principalmente devido à abertura de créditos adicionais, suplementares e especiais. Foi identificado que, ao longo dos anos, as Leis Orçamentárias municipais foram aprovadas com percentuais de 80% para anulação parcial ou total das dotações; 100% do superávit financeiro; 100% do excesso de arrecadação; e 100% das operações de crédito. Sabe-se que esses dados passaram pelo crivo do legislativo e foram aprovados, mas destaca-se que a utilização desses percentuais retira parte da autonomia do legislativo, pois permite a reorganização orçamentária ao longo do exercício.

No que tange às alterações orçamentárias realizadas pelo ente federado, observou-se um elevado número de suplementações, conforme evidenciado no quadro 10. Ressalta-se que o processo de alteração orçamentária é comum na gestão pública, visto que o orçamento é composto por etapas do planejamento, e pode ocorrer variação tanto positiva quanto negativa. No caso em estudo, as alterações positivas decorreram do excesso de arrecadação e do superávit financeiro, enquanto as anulações ocorreram devido à necessidade de adequação do orçamento ao longo do exercício.

Quadro 9: Alterações por Suplementação.

Exercício	Total dos Créditos Abertos	Anulação de Dotação	Excesso de Arrecadação	Superávit
2012	R\$238.752.425,73	R\$223.469.359,24	R\$9.493.000,00	R\$ 0,00
2013	R\$302.923.579,84	R\$280.145.344,84	R\$22.778.235,00	R\$ 0,00
2014	R\$354.153.152,20	R\$318.343.152,20	R\$20.610.000,00	R\$15.200.000,00
2015	R\$237.253.945,47	R\$224.931.945,47	R\$ 0,00	R\$12.322.000,00
2016	R\$261.529.147,57	R\$250.269.147,57	R\$ 0,00	R\$11.260.000,00
2017	R\$292.897.077,58	R\$272.212.077,58	R\$14.000.000,00	R\$6.685.000,00
2018	R\$315.859.881,86	R\$301.459.881,86	R\$ 0,00	R\$14.400.000,00
2019	R\$ 442.200.600,44	R\$340.650.600,44	R\$ 0,00	R\$101.550.000,00
2020	R\$476.605.848,06	R\$327.898.103,88	R\$207.744,18	R\$148.500.000,00
2021	R\$ 887.135.752,23	R\$ 672.065.987,17	R\$ 68.871.955,06	R\$ 145.646.380,00

Elaborado pela Autora, (2024) com base nos pareceres emitidos pelo TCM- BA.

As suplementações evidenciadas no quadro acima têm amparo legal no artigo 167, inciso V, da Constituição da República, devendo-se observar os limites estabelecidos nesse dispositivo. O município em estudo cumpriu a determinação legal, mas é importante destacar que a governança orçamentária visa mitigar os riscos e reduzir a necessidade de ajustes orçamentários, pois, quando há um planejamento prévio detalhado, as alterações devem ser mínimas.

Observou-se que as alterações realizadas por meio de créditos especiais seguiram os parâmetros legais e buscaram contribuir para o progresso do município.

Quanto ao balanço orçamentário, a arrecadação efetiva foi superior à estimada apenas nos exercícios de 2016, 2018 e 2019. Nos demais exercícios, a arrecadação ficou abaixo da estimativa, sendo a dificuldade na cobrança da dívida ativa um dos fatores que pode ter contribuído para isso.

No balanço financeiro, foram encontradas divergências entre os dados apresentados de 2015 a 2020. Em 2015, o saldo da conciliação bancária, registrada no sistema SIGA, divergiu dos valores no Balanço Patrimonial. Em 2016, a divergência ocorreu no saldo financeiro para o exercício seguinte. Para 2017, identificou-se divergência entre as disponibilidades do exercício anterior no Balanço Financeiro e o saldo da Conta Caixa e Equivalentes de Caixa no Balanço Patrimonial. Além disso, as Transferências Recebidas registradas no Balanço Financeiro divergiram das registradas no DCR. Em 2018, o total de transferências recebidas foi diferente das transferências concedidas, evidenciando divergências entre o Balanço Financeiro e o DCR. Em 2019, houve divergência entre as contas "Saldo do Período Anterior" e "Saldo para o Exercício Seguinte". Já em 2020, as Receitas Orçamentárias não corresponderam aos valores registrados no Demonstrativo Consolidado da Receita do SIGA de dezembro/2020. Nas Demonstrações das Variações Patrimoniais, foi encontrado déficit nos períodos de 2012, 2013, 2014, 2019 e 2021.

Um ponto de atenção na utilização do superávit financeiro para a abertura de créditos adicionais, após sua utilização no Balanço Orçamentário, é que isso evidencia um desequilíbrio entre a previsão da receita e a dotação atualizada. Isso ocorre porque, quando o superávit financeiro de exercícios anteriores é utilizado como fonte de recursos para a abertura de créditos adicionais, ele não pode ser considerado parte da receita orçamentária no Balanço Orçamentário, pois já foi registrado como receita em exercícios anteriores (MCASP, 2023).

A aplicação do questionário revelou que os executivos da instituição tiveram uma percepção positiva em relação à programação orçamentária e financeira, com um ranking médio de 3,24. Os seguintes indicadores obtiveram os seguintes rankings médios: relação dos instrumentos de planejamento com as prioridades estratégicas de médio prazo do governo (3,41), adequação do orçamento de capital para o desenvolvimento municipal e regional (3,36), e presença de programas de avaliação de desempenho da execução orçamentária (2,95), este último sendo o único indicador com uma avaliação negativa. Outros itens, como eficiência no planejamento orçamentário (3,09), controle dos saldos de contrato (3,59), fracionamento de despesas (3,41) e

controle de juros e multas (3,27), também foram avaliados positivamente. O quadro 11 apresenta os resultados dos executivos em relação à programação orçamentária e financeira.

Quadro 10: Ranking Médio Dimensão Programática.

Conteúdo	RM	Atitude
Programação Orçamentária e Financeira e Execução Orçamentária e Financeira	3,24	POSITIVA
Como os instrumentos de planejamento estabelecem relação com prioridades estratégicas do governo no médio prazo	3,41	POSITIVA
Como o orçamento de capital é projetado para atender as necessidades de desenvolvimento municipal e regional	3,36	POSITIVA
O município possui programas de avaliação de desempenho da execução orçamentária	2,95	NEGATIVA
O Planejamento orçamentário do município é eficiente	3,09	POSITIVA
O município adota algum procedimento para controlar os saldos de contrato	3,59	POSITIVA
O município adota algum procedimento para evitar o fracionamento de despesas	3,41	POSITIVA
Existe controles para diminuir o pagamento de juros e multas	3,27	POSITIVA

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Os resultados da pesquisa evidenciam o cumprimento da legislação na elaboração dos instrumentos determinados em lei. No entanto, é necessário um maior foco nas questões relacionadas ao desenvolvimento local e regional, na avaliação do desempenho orçamentário e no controle de contratos, especialmente na área da saúde, para evitar desabastecimento. Outro ponto de atenção são os processos de dispensa de licitação, para que não ocorram fracionamentos de despesa ou desvios de licitação. Além disso, as multas e juros merecem atenção devido ao iminente prejuízo ao erário; nesses casos, deve-se instaurar processo de responsabilidade para identificar o agente causador.

Outro aspecto relevante são os investimentos em desenvolvimento local. Embora o município tenha realizado investimentos, estes ainda são insuficientes para atender à demanda da sociedade feirense. No planejamento orçamentário, as receitas e despesas são separadas entre orçamento corrente e de capital, sendo que as despesas correntes correspondem ao custeio da administração pública e as despesas de capital aos investimentos realizados. De acordo com a Confederação Nacional de Municípios (CNM, 2008), as despesas correntes envolvem a prestação de serviços aos cidadãos e a conservação da infraestrutura, enquanto as despesas de capital para investimento abrangem obras públicas e a compra de equipamentos. As despesas de capital para pagamento de dívidas referem-se às dívidas com bancos, judiciais e à assistência para a previdência municipal.

4.2. Dimensão Fiscal

A dimensão fiscal envolve a análise do cumprimento de dispositivos legais, como a Lei de Direito Financeiro, a Constituição Federal e a Lei de Responsabilidade Fiscal. Ela abrange aspectos como despesa de pessoal, saúde, educação (MDE e FUNDEB), limites da dívida pública, restos a pagar e equilíbrio fiscal, evidenciando aspectos de governança que impactam diretamente nas contas públicas. Ao considerar os limites constitucionais, observa-se que parte do orçamento público já está comprometido: 25% (vinte e cinco por cento) para a Manutenção do Ensino Básico (MDE), 15% (quinze por cento) para saúde, 54% (cinquenta e quatro por cento) com a folha de pagamento do executivo e 6% (seis por cento) com a folha de pagamento do legislativo. Couto e Cardoso JR (2018) afirmam que a capacidade do Executivo de promover suas prioridades é limitada, revelando a fragilidade do equilíbrio fiscal atual. Esse entendimento é confirmado ao se analisar a estrutura orçamentária do ente público, onde o orçamento encontra-se majoritariamente comprometido com limites legais e constitucionais, exigindo do gestor habilidade no planejamento e execução para atender às necessidades da população.

Além dos aspectos legais, é fundamental observar a promoção do bem comum. Dornelas, Oliveira e Farah Júnior (2016) defendem que o planejamento público municipal é um instrumento de implementação de propostas que refletem a vontade da sociedade. Isso implica a necessidade de políticas de comunicação que permitam ao cidadão acompanhar as atividades públicas e identificar problemas locais. Apresentar aos cidadãos os obstáculos fiscais locais é essencial para demonstrar, de forma clara e objetiva, a situação fiscal do município, suas possibilidades de implementação de políticas públicas e as limitações enfrentadas.

Os dados analisados indicam que o município tem atendido aos preceitos constitucionais e legais, com alguns pequenos deslizes, mas também com uma clara intenção de reparo. Além dos itens mencionados, a análise observou o cumprimento dos princípios da OCDE, como limites fiscais claros, retrato confiável das finanças públicas e gestão prudente da sustentabilidade de longo prazo e riscos fiscais. O quadro 12, sobre a dimensão fiscal, apresenta o comportamento fiscal do município nos anos analisados.

Quadro 11: Dimensão Fiscal.

ITEM	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
RESTOS A PAGAR	Descumprimento do Art. 42 LRF	Divergências entre Demonstrativos Contábeis.	Satisfaz as exigências legais	Satisfaz as exigências legais	Satisfaz as exigências legais	Divergências entre Demonstrativos Contábeis.	Satisfaz as exigências legais.	Divergências entre Demonstrativos Contábeis.	Satisfaz as exigências legais	Satisfaz as exigências legais
DÍVIDA FUNDADA INTERIO	R\$ 120.188.703,12	R\$ 141.230.326,36	R\$ 146.147.113,42	R\$ 157.412.350,96	-	R\$ 149.213.813,17	R\$ 110.886.964,43	R\$ 14.008.112,89	R\$ 300.661.884,40	R\$ 201.348.011,65
DÍVIDA ATIVA	Tributária R\$ 148.822.619,21. Não tributária de R\$ 431.392,96	Tributária R\$ 163.324.853,57 Não Tributária R\$ 483.383,78	Tributária R\$ 223.337.939,71 Não tributária de R\$ 343.389,33	Tributária de R\$ 243.290.136,50 Não tributária de R\$ 117.149.172,41	-	R\$ 338.983.908,74	Tributária R\$ 29.426.035,95 Não Tributária R\$ 814,60	Tributária -43.702.341,33 Não Tributária 934.337,31	R\$ 478.686.413,32	R\$ 39.536.930,00
DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA	17,89% RCL	9,33% RCL	18,80% RCL	16,69% RCL	16,37% RCL	13,03% RCL	10,07% RCL	16,27% RCL	24,33% RCL	2,07% RCL
EDUCAÇÃO	25,87%	27,43%	26,76%	27,33%	26,89%	28,30%	27,62%	28,68%	25,17%	25,91%
FUNDEB	73,82%	83,28%	81,38%	91,61%	83,48%	93,29%	96,30%	96,12%	89,23%	308,27%
DESPESAS COM AÇÕES E SERVIÇOS PÚBLICOS DE SAÚDE	38,60%	21,34%	21,50%	25,15%	27,6%	28,15%	26,78%	30,08%	35,44%	27,58%
TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS AO PODER LEGISLATIVO	Devolução R\$ 33.829,60 ao poder executivo					Atende ao art. 29-A, da CF				
LIMITE DA DESPESA TOTAL COM PESSOAL	31,93%	32,48%	30,78%	41,18%	33,98%	43,70%	43,52%	41,37%	34,88%	31,17%

Elaborado pela Autora, (2024) com base nos pareceres emitidos pelo Tribunal de Contas da Bahia

Os restos a pagar estão disciplinados pelo Art. 42 da Lei 101/2000 (LRF) e pela Lei 4.320/64, correspondendo às despesas comprometidas no orçamento e não pagas até 31 de dezembro de cada exercício. São divididos em restos a pagar processados, representados pelas despesas liquidadas até 31/12, e restos a pagar não processados, aquelas que estão apenas empenhadas. No município em estudo, foi detectado descumprimento do Art. 42 da LRF nos exercícios de 2012 e 2015. Vale salientar que o disposto no referido artigo deve ser observado não apenas em ano eleitoral, mas em todos os exercícios, uma vez que impacta diretamente no equilíbrio fiscal. Nos exercícios de 2013, 2017 e 2019, foram encontradas divergências entre os relatórios contábeis apresentados, mas estas foram esclarecidas pela gestão, sem impacto nos resultados. Em 2014, 2016, 2018, 2020 e 2021, houve pleno atendimento aos dispositivos legais.

A dívida fundada interna, conforme o Art. 98 da Lei 4.320/64, refere-se aos compromissos com exigibilidade superior a doze meses, contraídos para atender a desequilíbrios orçamentário ou financeiro em obras e serviços públicos. Observa-se um aumento gradual dos compromissos financeiros do município, com leve declínio em 2018. Em 2016, não foram informados valores.

A Dívida Ativa, fundamentada no Art. 39, § 2º da Lei 4.320/64, corresponde ao crédito da Fazenda Pública proveniente de tributos, adicionais e multas, bem como da Dívida Ativa não tributária. Verifica-se uma cobrança abaixo da média nacional e de municípios de porte semelhante a Feira de Santana, sendo motivo de apontamento nas prestações de contas anuais. A ausência de cobrança pode caracterizar renúncia de receita.

A dívida consolidada líquida reflete o percentual de endividamento do ente sobre a receita corrente líquida. Em todos os exercícios analisados, o município cumpre os limites estabelecidos pela legislação vigente.

Em relação às despesas com a Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE), previstas no Art. 212 da Constituição Federal de 1988, houve cumprimento do dispositivo legal em todos os exercícios analisados. As despesas com o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica (FUNDEB), também previstas no mesmo artigo, foram esclarecidas satisfatoriamente, atingindo 100% no exercício de 2021.

Quanto à saúde, o município destaca-se, pois a previsão constitucional, segundo o Art. 198 da CF de 1988, é de 15%, e a aplicação do município foi superior a esse percentual. Em relação aos gastos com pessoal, o município cumpriu os limites impostos pelos Arts. 21 a 23 da Lei 101/2000 em todos os exercícios, exceto em 2019, 2020 e 2021.

A aplicação do questionário revelou que os executivos da instituição tiveram uma percepção positiva em relação à dimensão fiscal, com ranking médio de 3,30 para os indicadores avaliados. O procedimento de controle de restos a pagar obteve ranking médio de 3,68, e o gerenciamento de risco orçamentário, 2,90, sendo este o único item com avaliação negativa entre os executivos. A adoção de medidas para cobrança e execução da dívida ativa obteve ranking médio de 3,27. O quadro 13 apresenta a percepção dos executivos em relação à dimensão fiscal.

Quadro 12: Ranking Médio Dimensão Fiscal.

Conteúdo	RM	Atitude
Fiscal	3,30	POSITIVA
O município adota procedimentos de controle de restos a pagar	3,68	POSITIVA
Existe gerenciamento de risco orçamentário	2,91	NEGATIVA
O município adota medidas para cobrança e execução da dívida ativa	3,27	POSITIVA

Fonte: Dados da pesquisa (2024)

Os executivos identificam fragilidade no gerenciamento de risco orçamentário, o que se confirma na análise documental, evidenciando o aumento gradual da dívida consolidada e a

dificuldade na cobrança da dívida ativa. Embora os executivos tenham manifestado atitude positiva em relação à cobrança da dívida ativa, os documentos analisados indicam uma cobrança incipiente, o que pode caracterizar renúncia de receita e representar risco de comprometimento do lastro financeiro do município no longo prazo.

4.3. Dimensão Participativa

“Todo poder emana do povo, que o exerce por meio de seus representantes.” A participação social é uma conquista da Constituição Cidadã, que, ao ser promulgada, marcou a história da democracia no país, colocando o cidadão como sujeito ativo, desde a escolha de seus representantes até a cobrança e fiscalização de seus atos.

A dimensão participativa busca evidenciar o cumprimento dos dispositivos legais relacionados à apresentação dos resultados de cada exercício aos cidadãos, bem como verificar o estímulo à participação da sociedade nas políticas públicas implementadas pela gestão e o atendimento aos princípios da OCDE. O quadro 14, denominado "Dimensão Participativa", demonstra o cumprimento dos dispositivos legais em cada exercício analisado.

Quadro 13: Dimensão Participativa.

ITEM	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Relatórios de Gestão Fiscal e Resumido da Execução Orçamentária	Atende ao disposto no art. 52 e 55 § 2º da LRF								Não atende ao disposto no art. 52 e 55 § 2º da LRF	
Audiências Públicas	Atende ao disposto no item 31 do art. 9º da Resolução e § 4º do art. 9º da LRF, TCM nº 1060/05								Inobservância do disposto no § 4º, do art. 9º, da Lei Complementar nº 101/00 – LRF.	

Elaborado pela Autora, (2024) com base nos pareceres emitidos pelo Tribunal de Contas da Bahia.

Os Relatórios de Gestão Fiscal (RGF) e o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) são exigidos pela Constituição Federal, pelas Leis 4.320/64 e 101/2000. O SICONFI tornou-se obrigatório para o governo federal, estados e o Distrito Federal em 2012, e para os municípios em 2013. Os relatórios RREO e RGF apresentados pelo município em 2012 e 2013 foram publicados em jornal de grande circulação, em conformidade com a legislação. As De-

clarações de Contas Anuais (DCAs) foram apresentadas por meio da plataforma SICONFI em ambos os exercícios. O município atendeu aos dispositivos legais em todos os exercícios, exceto em 2020 e 2021. Os demonstrativos foram publicados até 30 dias após o encerramento de cada bimestre. Em 2017, 2018, 2019, 2020 e 2021, ocorreram retificações nos demonstrativos de RGF, incluindo a DCA de 2017, sem evidências claras sobre os dados retificados.

Os demonstrativos mencionados têm como finalidade revelar a eficiência da gestão orçamentária, por meio da interconexão entre planejamento, execução e controle do orçamento público. Além disso, as informações contidas nesses relatórios evidenciam o atendimento aos limites constitucionais e legais, incluindo os limites de endividamento público, relacionando-se com a dimensão fiscal e a participação. Oliveira, Catapan e Vicentin (2015) afirmam que o controle social é legitimado como direito republicano, sendo exercido por meio da participação do povo, que questiona seus governantes. A publicação dos relatórios resumidos de execução orçamentária visa apresentar aos cidadãos a evolução das receitas e despesas.

Os dados informados no SICONFI também se relacionam com as informações divulgadas nas plataformas SIOPE (Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação) e SIOPS (Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde). Por meio dessas plataformas, é possível verificar os recursos aplicados nas respectivas áreas. As audiências públicas são o meio pelo qual esses dados são apresentados aos cidadãos.

As audiências públicas permitem ao Poder Executivo demonstrar e avaliar o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre. Os pareceres emitidos pelo TCM-BA indicam que o município cumpre os dispositivos legais em todos os exercícios, exceto em 2020 e 2021, quando as audiências foram realizadas fora do prazo.

No que se refere à participação social na formulação de políticas públicas, o município realiza audiências públicas para ouvir a população durante o processo de elaboração do orçamento. Os chamamentos ocorrem por meio do site oficial do município, mas a participação da população ainda é tímida. Algumas propostas inseridas nas peças orçamentárias não são executadas devido à falta de viabilidade financeira, ingerência governamental ou embargos políticos.

Em relação aos documentos orçamentários, o município mantém os dados acessíveis e transparentes, permitindo que qualquer interessado tenha acesso sem restrições.

A análise do questionário aplicado revelou que os executivos do município apresentaram reação positiva em relação a essa dimensão, com o ranking médio alcançando 3,48. Os itens avaliados foram: ouvir as necessidades da população (3,68), contemplação da população no orçamento por meio de políticas públicas (3,45), audiências públicas quadrimestrais com partici-

pação e linguagem acessível (3,32), impacto da participação social na governança orçamentária (3,64), e abertura e transparência dos documentos orçamentários (3,55). O quadro 15 apresenta o ranking médio da dimensão participativa.

Quadro 14: Ranking Médio Dimensão Participativa.

Conteúdo	RM	Atitude
Na elaboração do planejamento orçamentário o município busca ouvir as necessidades da população	3,68	Positiva
As demandas da população são contempladas no orçamento por meio da implantação de políticas pública	3,45	Positiva
As audiências públicas quadrimestrais contam com a participação da população e possuem linguagem acessível	3,32	Positiva
Participação social impacta na governança orçamentária do município	3,64	Positiva
Os documentos orçamentários e de execução orçamentária são abertos e transparentes	3,55	Positiva

Fonte: Dados da pesquisa (2024)

Os resultados obtidos na aplicação dos questionários confirmam as evidências documentais, embora as informações apresentem linguagem acessível apenas àqueles que possuem conhecimento mínimo sobre a temática, devido à presença de termos técnicos nos documentos. Embora o município atenda à Lei de Transparência, é necessário realizar melhorias, considerando sua posição no ranking nacional. A pesquisa de Platt Neto, Cruz, Enssli e Enssli (2005) destaca três elementos essenciais para a transparência: publicidade, compreensibilidade e utilidade para decisões. Esses elementos interagem para garantir uma transparência eficaz. Além disso, a escala utilizada para medir a percepção dos executivos, de cinco pontos, mostra que a pontuação de todos os itens analisados é inferior a quatro, indicando uma posição de neutralidade nos entrevistados, apesar de a avaliação ser, em termos gerais, positiva.

4.4. Dimensão da Accountability

A *accountability* refere-se à responsabilização da gestão pelos atos praticados, ou seja, à prestação de contas. Constitucionalmente, os entes públicos devem prestar contas sobre a aplicação dos recursos públicos aos órgãos de controle e à sociedade. No estado da Bahia, os entes municipais prestam contas ao TCM-BA. Esta dimensão está vinculada a princípios da OCDE. Foram analisados os itens controle interno e transparência pública, conforme apresentado no quadro 15.

Quadro 15: Dimensão Accountability

ITEM	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
RELATÓRIO DE CONTROLE INTERNO	Atende ao incisos I a IV do art. 74 da CF; incisos I a IV do art. 90 da Carta Estadual; e ao disposto na Resolução TCM nº 1120/05.	Não atende às exigências constantes dos incisos I a IV, do art. 74, da CF, dos incisos I a IV, do art. 90, da Constituição do Estado da Bahia e da Resolução TCM nº 1.120/05			Atende ao incisos I a IV do art. 74 da CF; incisos I a IV do art. 90 da Carta Estadual; e ao disposto na Resolução TCM nº 1120/05.	Não atende às exigências constantes dos incisos I a IV, do art. 74, da Constituição Federal, dos incisos I a IV, do art. 90, da Constituição do Estado da Bahia e da Resolução TCM nº 1.120/05				Atende ao incisos I a IV do art. 74 da CF; incisos I a IV do art. 90 da Carta Estadual; e ao disposto na Resolução TCM nº 1120/05.
TRANSPARÊNCIA PÚBLICA – LEI COMPLEMENTAR Nº 131/2009	Atende o art. 48-A da LRF, e Lei Complementar nº 131 de 27/05/2009									

Elaborado pela Autora, (2024) com base nos pareceres emitidos pelo Tribunal de Contas da Bahia.

Analisando os pareceres emitidos pelo TCM-BA no período em estudo, observa-se que houve frequentes apontamentos sobre a qualidade das informações nos relatórios de controle. O órgão de controle destaca que os dispositivos legais foram atendidos apenas nos exercícios de 2012, 2016 e 2021. Nos demais exercícios analisados, os problemas estavam relacionados à ausência de resultados das ações de controle interno e à falta de monitoramento contínuo das atividades desenvolvidas.

Para atender à Resolução 1.120/2005, os municípios devem adotar condutas que possibilitem a avaliação da gestão pública e o acompanhamento de programas e políticas públicas, além de evidenciar a legalidade e a razoabilidade dos atos praticados. Deve-se também avaliar os resultados em termos de economia, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional. Para que o controle interno exerça suas funções de maneira eficaz, é necessário que exista autonomia para o controlador, sendo imprescindível a presença de servidores de carreira na controladoria. Outro ponto importante é a necessidade de uma estrutura técnica adequada, pois estruturas muito enxutas sobrecarregam os servidores e limitam as análises.

Além disso, é fundamental a existência de um plano de ação que permita a análise dos objetivos e metas da gestão, sendo revisado constantemente para atender às necessidades locais.

Em relação à transparência, o TCM-BA também fez apontamentos, constatando que o

município cumpriu os dispositivos legais durante todo o período de análise. No entanto, o Tribunal de Contas avaliou a transparência de Feira de Santana como moderada, pois as informações não estavam totalmente disponíveis para o contribuinte. O Mapa Brasil Transparente, no período de 01/04/2020 a 31/12/2020, atribuiu nota 6,2 a Feira de Santana, ocupando a posição 377 no ranking nacional, enquanto a média dos municípios foi 6,88 e a do estado foi 8,6. Os problemas identificados estão descritos no relatório de conformidade, que consta no apêndice IV, e são sanáveis, sendo necessária, contudo, uma revisão no fluxo e nos processos.

A implantação do SIAFIC, por meio do decreto 10.540/2020, contribuiu significativamente para a melhoria da transparência municipal, pois determina que as informações sejam disponibilizadas em D+1, permitindo que órgãos de controle e a sociedade tenham acesso tempestivo às informações.

O quadro 16, que apresenta o ranking médio da dimensão accountability, revela uma reação positiva dos executivos, com uma pontuação média de 3,41 para todos os itens analisados.

Quadro 16: Ranking Médio Dimensão Accountability

Conteúdo	RM	Atitude
<i>Accountability</i>	3,41	Positiva
O município adota procedimento para melhorar a qualidade da transparência pública	3,41	Positiva
O município possui mecanismo para atender a estrutura de relatório de controle interno determinada pelo Tribunal de Contas e demais Legislações vigentes	3,41	Positiva
Há procedimentos que contribuam para integridade e qualidade das projeções fiscais, e equilíbrio da execução orçamentária	3,41	Positiva

Fonte: Dados da pesquisa (2024)

O município tem apresentado resultados regulares nesta área, sendo possível melhorar a performance na controladoria por meio da ampliação do quadro de profissionais técnicos, além de aprimorar a transparência, o que aumentaria a confiança dos munícipes. Embora os resultados sejam regulares e a média das atitudes seja positiva, é importante destacar que o ponto três na escala utilizada corresponde à posição de neutralidade, indicando que a governança ainda pode ser aprimorada nesta dimensão.

4.5. Análise de dados Públicos Plataforma SICONFI

A análise dos dados abrange o período de 2012 a 2021, com foco na relação entre governança orçamentária e políticas públicas, sob a ótica das funções orçamentárias estabelecidas

na Portaria nº 42 de 1999. A classificação funcional (por funções e subfunções) serve como um termômetro dos gastos do governo, evidenciando a programação orçamentária a partir de grandes áreas de atuação governamental. Vale destacar que o orçamento é dividido em fiscal, seguridade e investimentos, sendo, no caso em estudo, dividido em fiscal e de seguridade, devido à natureza municipal e à inexistência de empresas estatais ou controladas pelo município. A análise dos dados segue os padrões estabelecidos pelas dimensões da OCDE.

Ressalta-se que os resultados da pesquisa não podem ser analisados de forma completa no exercício de 2012, pois o SICONFI começou a receber informações orçamentárias dos municípios apenas em 2013. De 2013 a 2014, os dados eram informados por meio da DCA (Declaração de Contas Anuais). A partir de 2015, as informações passaram a ser obrigatoriamente enviadas através do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e do Relatório de Gestão Fiscal (RGF), via SICONFI. No mesmo ano, o Tribunal de Contas dos Municípios passou a exigir as prestações de contas eletrônicas, e o município analisado passou a utilizar o Diário Oficial Eletrônico, conforme a Lei 3.520, de 26 de março de 2015. Em razão disso, os dados referentes a 2012 estão incompletos e foram excluídos da análise. A figura 08 apresenta a média de distribuição orçamentária no período de 2012 a 2021.

Figura 8: Média de Distribuição Orçamentária

Elaborada pela autora, (2024).

A figura evidencia a média de distribuição do orçamento anual. Para essa análise, os dados orçamentários de 2014 a 2021 foram catalogados, somados e divididos por 8, que corresponde ao número de exercícios analisados, resultando nos percentuais apresentados.

A análise dos dados orçamentários revelou que o município tem cumprido seu compromisso com a saúde pública, aplicando sempre acima do que é previsto na Constituição Federal. No que se refere à educação, embora a média indicada na figura demonstre aplicação de 24%, ao analisar individualmente, observa-se que os investimentos ficam ligeiramente acima do mínimo exigido. Embora o município pudesse investir mais para melhorar seus indicadores do IDEB, tem respeitado o mínimo estipulado. Em relação ao FUNDEB, os índices são cumpridos com facilidade.

Porém, ao analisar as classificações orçamentárias, alguns pontos merecem atenção: os gastos com saneamento básico, embora previstos no orçamento, não são executados; os gastos

com segurança pública são irrisórios para o porte do município; no transporte público, apesar das frequentes reclamações dos usuários, os valores propostos nas Leis Orçamentárias Anuais não são executados; e os gastos com comunicação frequentemente excedem o previsto na LOA. Esses pontos devem ser revistos pela gestão para preservar a governança orçamentária.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa sobre governança orçamentária para execução de políticas públicas teve como objetivo evidenciar o comportamento do município no período de 2012 a 2021, a partir da análise desses períodos identificou-se quais os pontos necessitam de melhoria. Baseado -se nos princípios de governança orçamentária estabelecidos pela OCDE e na Lei de Responsabilidade fiscal, e considerando os objetivos deste estudo realizou-se uma análise nos dados disponibilizados nas plataformas E-TCM e SICONFI bem como aplicou se um questionário baseado nas dimensões programática, fiscal, participativa e accountability com cinco pontos de percepção que foi prontamente respondido pelos técnicos e executivos do municípios.

Sob a ótica da da dimensão programática infere-se que as metas e prioridades do governo precisam ser melhor delineadas, haja vista muitos programas e ações comporem as peças orçamentárias mas não serem realizadas, concluir se que o município cumprir os prazos legais de publicação dos instrumentos de planejamento e documentos deles decorrentes, mas que o alinhamento de metas e prioridades precisam ser melhor ordenado a fim de proporcionar projeções mais realistas a sociedade assim como proporcionar gerenciamento sustentável dos riscos fiscais.

A análise realizada revela que na dimensão fiscal há considerável fragilidade na cobrança da dívida ativa do município, o que pode ensejar em um possível desequilíbrio fiscal, para além disto outro ponto de atenção é na dimensão accountability os resultados apontam que os controles internos é motivo de constantes apontamos pelo TCM-BA, a transparência apresenta uma leve incipiência. No que tange às aplicações em desenvolvimento local considerando o princípio da OCDE que trata da aplicação de capital para o desenvolvimento local e regional, pode concluir-se com base nos dados analisados que os investimentos para estas áreas são considerados brandos e que podem ser majorados.

De modo geral o ente municipal tem como objetivo tratar do interesse local, haja vista ser este que está mais próximo das demandas da população, inferes-se que a entrega de serviços aos cidadãos necessita de melhorias, afim de mitigar a desigualdade e promover o bem estar da

sociedade, para além disso proporcionar o cumprimento das garantias mínimas constitucionais elencadas nos Art. 5ª e 6ª da Constituição Federal. A participação popular é direito constitucional, nesta dimensão evidenciou-se que o município tem apresentados seus dados de forma aberta e transparente, contudo o nível de transparência apresentado pelo município carece de melhorias.

Nota-se com a pesquisa, um amadurecimento do municípios com o passar dos anos acerca da importância da participação popular, transparência e equilíbrio fiscal, e não mais importante o planejamento orçamentário. No entanto, alguns pontos merecem atenção.

Tendo em vista o cumprimento do prazo para realização deste trabalho, não foi possível realizar um aprofundamento maior em alguns tópicos como era o desejo da pesquisadora. De todo modo, sugere-se estudos mais aprofundados sobre inscrição e cobrança da dívida ativa municipal, bem como estudos de métricas que garantam o cumprimento de índices legais e constitucionais sem que comprometam a aplicação de recursos em políticas públicas, não contempladas por esta determinação legal, pois sabe-se que atualmente, 25% deve ser aplicado a manutenção do ensino e desenvolvimento e 15% na saúde, e 54% da RCL do orçamento municipal já se compromete com a folha de pessoal, 6% da RCL deve ser transferido a câmara, restando apenas uma pequena para aplicação em outras áreas. Para os próximos estudos propõe-se começar pelas alternativas de majoração de receitas e diminuição das despesas, com a finalidade de manutenção do equilíbrio fiscal e melhor oferta de serviços à população.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRANTES, Luiz Antônio; Ribeiro, Clarice Pereira de Paiva; ZUCCOLOTTO, Robson, Comportamento das Finanças Públicas Municipais nas Capitais dos Estados Brasileiros. Enfoque: Reflexão Contábil, vol28, n1, 2009. Disponível em <http://www.periodicos.uem.br/ojs/index.php/enfoque/article/view/8081>. Acesso em 18 de setembro de 2021.

ALBUQUERQUE, Claudiano; MEDEIROS, Márcio; FEIJÓ, Paulo Henrique. Gestão de Finanças Públicas: Fundamentos e Práticas de Planejamento, Orçamento e Administração Financeira Com Responsabilidade Fiscal. 2. ed. Brasília, DF: Coleção Gestão Pública, 2008.

ALMEIDA, Richardson Silveira. Governança de Tecnologia da Informação: Um Estudo da Implementação dos Mecanismos na Universidade Federal do Recôncavo da Bahia, 2018. Disponível em <[https://www.ufrb.edu.br/mpgestaoppss/dissertacoes/category/152018?download=145:richardson silveira-almeida](https://www.ufrb.edu.br/mpgestaoppss/dissertacoes/category/152018?download=145:richardson%20silveira-almeida)> Acesso 27 de junho de 2024

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à Metodologia do Trabalho Científico**. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 1997

ANDRADE, Nilton de Aquino et al. **Planejamento governamental para municípios: plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias e lei orçamentária anual**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**. 5ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2013.

ASSUMPÇÃO, Márcio José. **Contabilidade aplicada ao setor público**. 1. ed. Curitiba: Ibpx, 2011.

AZEVEDO, Ricardo R.; AQUINO, André Carlos B. **O Planejamento em Municípios de Pequeno Porte em São Paulo**. Revista de Contabilidade e Organizações, v. 10, n. 26, p. 63-76, 2016.

BASTOS, Celso Ribeiro. A Constituição de 1988 e seus Problemas. São Paulo: LTr, 1997. Disponível em http://jus.com.br/artigos/72127/o-municipio-na-constituicao-federal-de-1988-e-suas-repercussoes-no-federalismo-brasileiro#_78. Acesso em 14 de outubro de 2021.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1989.

BEZERRA FILHO, J. E. **Orçamento aplicado ao setor público**. São Paulo: Atlas, 2013.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da Republica Federativa do Brasil. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao.htm. Acesso em 14 de setembro de 2021.

BRASIL. Controladoria Geral da União- CGU- Controle Social. Disponível em <http://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/controle-social>. Acesso em 18 de outubro de 2021.

BRASIL. Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017. Dispõe sobre a Política de Governança da Administração Pública Federal, Direta, Autárquica e Fundacional. Diário Oficial ou Planalto Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/d9203.htm> Acesso em 18 de junho de 2024

Brasil, Decreto nº 200 de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Diário Oficial ou Planalto Disponível em < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decretolei/del0200.htm#view> Acesso em 18 de junho de 2024.

BRASIL. **Glossário em termos orçamentários**. Disponível em:< <https://www.congressonacional.leg.br/legislacao-e-publicacoes/glossario-orcamentario> > Acesso em 21 de fevereiro de 2023

BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística- IBGE. IBGE Cidades. Disponível em:< <http://cidades.ibge.gov.br>>. Acesso em 22 de maio de 2022.

BRASIL, Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000: Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial** da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 5 mai. 2000.

BRASIL, Lei nº 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. **Diário Oficial** da União, Brasília, 23 de março de 1964..

BRASIL, Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011: Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. **Diário Oficial** da União, Brasília, 18 de novembro de 2011.

BRASIL. Projeto de Lei nº 229/ 2009 Projeto de Lei de Qualidade Fiscal. Disponível em https://www.senado.gov.br/comissoes/CAE/AP/AP20100413_Ministerio_da_Fazenda.pdf Acesso em 09 de julho de 2023.

BRASIL. Projeto de Lei nº 9.163/2017 Projeto de Lei política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2163153> Acesso em 27 de novembro de 2023.

BRASIL. Projeto de Lei Complementar nº 295/2016 Projeto de Lei Finanças Públicas <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2088990> Acesso em 27 de novembro de 2023.

BRASIL, Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999: Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências. **Diário Oficial** da União, Brasília, 15 de abril de 1999

BRASIL, PORTARIA MF Nº 184, DE 25 DE AGOSTO DE 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=24439#:~:text=MF%20n%C2%BA%20184%2F2008&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20as%20diretri->

zes%20a,Contabilidade%20Aplicadas%20ao%20Setor%20P%C3%ABlico.> Acesso em 18 de junho de 2024.

BRASIL, PORTARIA 634/2013 Dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis, aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual.<<http://portalcgm.riobranco.ac.gov.br/portal/wp-content/uploads/2013/10/Portaria-STN-n%C2%BA-634-de-19-de-novembro-de-2013.pdf>> Acesso 18 de junho de 2024

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional- STN. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público-MCASP. Ed. 9. 2023. Disponível em <www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2021/26> . Acesso em 09 de junho de 2023.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional- STN. SICONFI- Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro. Disponível em: <<http://siconfi.tesouro.gov.br/siconfo/index.jsf>>. Acesso em 09 de julho de 2022.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos (1996), “Da Administração Pública Burocrática à Gerencial”. Revista do Serviço Público, jan./abr., ano 47, v. 120, no 1, Brasília: ENAP.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter., Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial. São Paulo: Editora FGV. (1998).

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos **Macroeconomia da Estagnação**, São Paulo: Editora 34: 167-190. Capítulo 6 (2007). Disponível em:< <http://www.bresserpereira.org.br/papers-cursos/Cap.6-Desequil%C3%81brio-fiscal.pdf>> Acesso em 18 de junho de 2024.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE MUNICÍPIOS. Planejamento municipal. Brasília: CNM, 2008

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. Mapa Brasil Transparente EBT Avaliação 360º 2ª Edição. Disponível em: < <https://mbt.cgu.gov.br/>> Acesso em 10 de junho de 2024.

CASTRO, Domingos. Poubel. de. Auditoria, contabilidade e Controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos, como suporte a governança corporativa. (4th ed.), São Paulo. Atlas. 2011.

CAZARE P, Juliana. Conselhos Municipais e Governança: uma análise do conselho de representantes de Paranapiacaba e Parque Andreense do Município de Santo André- SP. São Paulo, 2009, p. 01 a 177. Dissertação (M.S.) - Universidade de São Paulo. Disponível em: <<https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/6/6134/tde2109200z152457/publico/JulianaPellegrini.pdf>> Acesso em 24 de junho de 2024.

COUTO, Leandro Freitas Couto, CARDOSO JR José Celso. **Governança Orçamentária: Transformações e Lacunas nas Práticas de Planejamento e Orçamento no Brasil**. Cap. 10, 2018. Disponível em: <<https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8971>> Acesso em 27 de junho de 2024.

CKAGNAZAROFF, I. B.; ABREU, B. V. . Governança Local e Participação Como Estratégia na Avaliação e Promoção de Desenvolvimento Local. In: **5º CONGRESSO DO INSTITUTO FRANCO BRASILEIRO DE ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS**, Grenoble, 2009.

CLEMENTE, Ademir; GERIGK, Wilson. **Gestão Financeira dos Municípios de Porte Médio**. Revista Pretexto, Vol 13, nº1- janeiro/março 2012. Disponível em: <<http://www.fumec.br/revistas/pretexto/article/view/130>> Acesso em 12 de setembro de 2021.

DINIZ, E. Governabilidade, democracia e reforma do Estado: os desafios da construção de uma nova ordem no Brasil nos anos 90. Dados: Revista de Ciências Sociais, Rio de Janeiro, v. 38, n. 3, p. 385-416, 1995.

CUNHA, S. S. O controle social e seus instrumentos. Salvador 2003 Disponível em <<https://socialiris.org/imagem/boletim/arq493428c8bc3db.pdf>>. Acesso em: 22 maio 2022.

DORNELLAS Eduardo Dias, OLIVEIRA Antonio Gonçalves de, FARAH JÚNIOR Moisés Francisco. Análise do Sistema Orçamentário na Priorização de Políticas Públicas “Secundárias”: O Caso de um Município Paranaense de Pequeno Porte, Revista Brasileira de Gestão e Desen-

volvimento Regional, 2015. Disponível em: <<https://www.rbgdr.net/revista/index.php/rbgdr/article/view/2730>> Acesso em 20 de junho de 2024.

Dye, Thomas D. *Understanding Public Policy*. Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall. (1984)

FILHO, Luís Abel da Silva; Silva, FREITAS Adriano Olivier de, Willian Gledson. Finanças Públicas Municipais: Do Arcabouço Teórico às Evidências Empíricas. Revista Controle: Doutrinas e Artigos, v.9, n2, 2021. Disponível em: <<http://revistacontrole.ipc.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/viex/148>> Acesso em 12 de setembro de 2021.

DERVIS. K **Global Trends as Backgrounds for Global Governance Issues** . Course of Global Economic Governance, Week, 1, Module 2 (vídeo), Global Executive Masters in Public Administration, Columbia University.(2016)

GIACOMONI, James. Orçamento Público 14ª ed. São Paulo: Atlas 2009, p.54

GIACOMONI, James. Orçamento Público. 16ª edição, ampliada, revista e atualizada. São Paulo: Atlas, 2012. Disponível em <<http://www.nucleodoconhecimento.com.br/lei/responsabilidade-fiscal>> Acesso em 17 de outubro de 2021.

GIACOMONI, James. Orçamento público. 19.ed. São Paulo: Atlas, 2023.

GIUBERTI, Ana Carolina. **Lei de Responsabilidade Fiscal: efeitos sobre o gasto com pessoal dos municípios brasileiros**. In: ENCONTRO NACIONAL DE ECONOMIA ANPEC, 33.2005, Natal, RN. Anais... Natal, RN, 2005.

HART, O Corporate Governance: Some Theory and Implications. Economic Journal, 105,678-689. International Federation of Accountants .(1995). Disponível em: < <http://www.iaasb.org/system/files/publications/files/study-13governance-in-th-pdf>> Acesso em 25 de outubro de 2021.

HALLERBERG, M.; STRAUCH, R.; HAGEN, J. von. **The design of fiscal rules and forms of governance in European Union countries**. European Journal of Political Economy, v. 23, n. 2, 63

p. 338-359, 2007.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTING – IFAC. Governance in the public sector: a governing body- perspective, International Public Sector Study. Study 13. Nova York, 2001. Disponível em <<http://www.Ifac.org>> Acesso em 08 de julho de 2023

IUDÍCIBUS, S.de; Marion, J.C.,; PEREIRA, E Dicionário de termos de contabilidade. São Paulo: Atlas, 2003

JENSEN, M. C; MECKLING, W. H. Thory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. Journal of Financial Economics, 3(4), 305-360.(1976)

JUND, Sérgio. Administração, orçamento e contabilidade pública: teoria e 830 questões. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

MATIAS- PEREIRA, José. Manual de Gestão Pública Contemporânea. 4 Ed, Rio de Janeiro: Campus, 2015. Disponível em:<http://www.nucleodoconhecimento.com.br/lei/responsabilidade-fiscal>. Acesso em 17 de outubro de 2021.

MAWAD, Ana Paula de Barros. Sistema de Informação e Cidadania: Um desafio na Gestão de Recursos Públicos. VI Prêmio Tesouro Nacional 2001: Monografia Vencedora: Finanas Pública Brasília, STN, 2002, PP522.

KROSNICK, J.A.; BERENT, M.K. Comparisons of party identification and policy preferences: the impact of survey question format. American Journal of Political Science. v. 37, n. 3, p. 941-964, 1993.

LIKERT, R. A technique for the measurement of attitudes. **Archives of Psychology**. v. 22, n. 140, p. 44-53, 1932.

MARTINS, L. Crise de poder, governabilidade e governança. In: REIS VELLOSO, J.; ALBUQUERQUE, R. (orgs.) **Governabilidade e reformas**. Rio de Janeiro, José Olympio, p. 79-86, 1995.

MEAD, Lawrence. Public Policy: Vision, Potential, Limits. Policy Currents, Fevereiro: Vol 68, 1-4.1995. Disponível em< <https://www.scielo.br/j/soc/a/6YsWyBWZSdFgfSqDVQhc-4jm/?lang=pt>> Acesso em 24 de outubro de 2021

MELO, M. **Governança e Reforma do Estado: o paradigma agente x principal**. Revista do Serviço Público, Brasília, ano 47, v. 129, n. 1, jan-abr, p. 67-81, 1996.

MELLO, Gilmar. Ribeiro. Governança Corporativa no Setor Público Federal Brasileiro. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.(2006) Recuperado em 12 junho, 2022, de <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-28072006-093658>. Acesso em 09 de julho de 2022.

NASCIMENTO, Edson R.; DEBUS, Ilvo. **Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional (STN), 2016. Disponível em< https://www.researchgate.net/profile/Fernando-Almeida-Santos/publication/369668970_Tesouro_Selic_2025_e_CDB_DI_Um_estudo_de_duas_opcoes_a_poupanca/links/64271ca7315dfb4ccec142d4/Tesouro-Selic-2025-e-CDB-DIUm_estudo-de-duas-opcoes-a-poupanca.pdf#page=33> Acesso em 09 de julho de 2023

NOSSA, V.; KASSAI, J. R.; KASSAI, S. Encontro Anual da Associação Nacional de Pós- Graduação em Administração, **Anais A teoria do agenciamento e a contabilidade** Florianópolis, (2000)

OCDE. Draft Recommendation of the OECD Council on the Principles of Budgetary Governance. OECD Senior Budget Officials (2014).

OLIVEIRA, Antônio Gonçalves, CATAPAN Anderson, VICENTIN Ivan Carlos, **A Contabilidade Como Instrumento de Governança Pública e Controle Social: Accountability e Disclosure nas Contas do Município de Curitiba**. Revista Espacios, V.36, 2015. Disponível em: <<https://www.revistaespacios.com/a15v36n10/15361015.html>> Acesso em 15 de junho de 2024.

OLIVEIRA, Luciel Henrique de. Exemplo de cálculo de Ranking Médio para Likert. Notas de

Aula. Metodologia Científica e Técnicas de Pesquisa em Administração. Mestrado em Adm. e Desenvolvimento Organizacional. PPGA CNEC/FACECA: Varginha, 2005.

PALUDO, Augustinho Vicente. Orçamento Público, AFO e LRF. 4. ed. Rio Janeiro, RJ: Elsevier, 2013.

PLATT NETO Orion Augusto, Cruz Flávio Da, ENSSLIN Sandra Rolim, ENSSLIN Leonardo, Publicidade e Transparência das Contas Públicas: Obrigatoriedade e Abrangência Desses Princípios na Administração Pública Brasileira, 2005. Disponível em < <https://congressosp.fipecafi.org/anais/artigos52005/89.pdf> > Acesso em 15 de junho de 2024.

PAULO, L. F. A. O PPA como instrumento de planejamento e gestão estratégica. Revista do Serviço Público (RSP), Brasília, v. 41, n. 2, p. 171-187, abr./jun. 2010. Disponível em: < <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/44> > Acesso em: 18 fev. 2023.

PETERS, B. Guy. American Public Policy. Chatham, N.J.: Chatham House. 1986. Disponível em < <https://www.scielo.br/j/soc/a/6YsWyBWZSdFgfSqDVQhc4jm/?lang=pt> . Acesso em 22 de outubro de 2021.

PREFEITURA MUNICIPAL DE FEIRA DE SANTANA 2024. Disponível em <<https://www.feiradesantana.ba.gov.br/secretarias>> Acesso em 27 de junho de 2024 PINHO, José Antônio. Gomes de, SACRAMENTO, Ana Rita. Silva Accountability. Revista de Administração Pública, 43(6), 1343–1368. (2009). Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/2281/accountability--ja-podemos-traduzi-la-para-opo-->. Acesso em 09 de julho de 2022.

RODRIGUES Luenia da Silva, ESPANHOL Joanita Araújo, GUZZO Mauriceia Soares Pratisolli, Índice CFA de Governança Municipal (IGM-CFA): Um Estudo Sobre o Município de Colatina/ES, Revista Ifes Ciência, V6, 2021. Disponível em: < https://repositorio.ifes.edu.br/bitstream/handle/123456789/851/TCC_%C3%8DNDICE_%20CFA_%20DE_%20GOVERNAN%C3%87A_%20MUNICIPAL.pdf?sequence=1&isAllowed=y > Acesso em 20 de junho de 2024.

RODRIGUES, Marta M. Assumpção. Políticas Públicas. São Paulo: Publifolha, 2011. Dispo-

nível em: https://sguweb.unicentro.br/app/webroot/arquivos/atsubmissao/TCC_FINAL-13.pdf
Acesso em 09 de julho de 2023.

RIBEIRO, Maria de Fatima. Efetivação de Políticas Públicas e a Escassez de Recursos Financeiros. Disponível em: http://repositorio.bc.ufg.br/tede/bitstream/tede/7455/5/Tese%20de%20Resende%20Bruno%20de%20Avel_ar%20%202014.pdf. Acesso em 23 de Outubro de 2021.

RIBEIRO, M. Políticas de promoção da igualdade racial: impulso às ações afirmativas e à educação étnico-racial. Revista Pedagógica, Chapecó, v.16, n.33, p. 109-126, Jul./Dez. 2014.

RICHARDSON, Roberto Jarry. Pesquisa Social: Métodos e Técnicas. 3. Ed. São Paulo: Atlas 1999.

SANCHES, Osvaldo M.A Participação do poder legislativo na análise e aprovação do orçamento. Revista de Informação Legislativa. Brasília, v 3, n. 131, p. 6, jul/set.1996.

ROSA, Maria Berenice. Contabilidade do setor público. São Paulo, SP: Atlas, 2011.

ROSENAU, James N. Governança, Ordem e Transformação na Política Mundial In: Rosenau, James N. e Czempiel, Ernst-Otto. Governança sem governo: ordem e transformação na política mundial. Brasília: Ed. Unb e São Paulo: Imprensa Oficial do Estado, 2000. pp. 11-46.

SAMPIERI, R. H. COLLADO, C. F.; LUCIO, M. P. B. Metodologia de pesquisa. 5. ed. Porto Alegre: AMGH, 2013. 624p

SANTOS, Maria Helena de Castro. Governabilidade, Governança e Democracia: Criação da Capacidade Governativa e Relações Executivo – Legislativo no Brasil Pós Constituinte. In: DADOS – Revista de Ciências Sociais, Rio de Janeiro, Volume 40, nº 3, 1997, pp 335- 376.

SECCHI, Leonardo. Políticas Públicas: Conceitos, esquemas de análise, casos práticos, 2ª Ed. São Paulo: Ceengage Learning, 2014 Disponível em: <http://www.ucleodoconhecimento.com.br/historia/politicas-publica-leonardo-secchi>. Acesso em 12 de outubro de 2021.

SILVA, Alessandra. Ximenes; CRUZ, Elaine. Aparecida; MELO, Verbena. A importância Estratégica da Informação em Saúde Para o Exercício do Controle Social. *Rev Ciência & Saúde Coletiva*, Rio de Janeiro, v.12 n.3, p.683-688,2007. Disponível em: <http://www.scielo.br/j/csc/a/Tjn3kDrLnwTbSbFY9ZHwztP/?lang=pt#>. Acesso em 09 de julho de 2022.

SLOMSKI, Valmor. *Controladoria e Governança na Gestão Pública*. Atlas, 2009

SLOMSKI, Valmor. *Manual de Contabilidade Pública: de acordo com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público(IPSASB/IFAC/CFC)*. 3.ed. São Paulo: Atlas,2013.

TOURANGEAU, R.; RASINSKI, K.A. Cognitive processes underlying context effects in attitude measurement. *Psychology Bulletin*. v. 103, n. 3, p. 299–314, 1988.

TURNBULL, S. Corporate Governance: its Scope, Concerns and Theories. *Corporate Governance*, 5(4), 180-205.1997

VAINER, A.; ALBUQUERQUE, J.; GARSON, S. *Manual de elaboração: o passo a passo da elaboração do PPA para municípios*. 2. ed. Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão; Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), 2005.

VALLE, Vanice, Lírio, do. Planejamento orçamentário e políticas públicas: explorando uma alternativa de reconciliação pela indução. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rinc/a/wHJYz-JLNRf6qwr6vbBTrwMm/?format=pdf&lang=pt>.

Acesso em 09 de julho de 2022.

VERGARA, Sylvia Constant. *Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração*. 8. Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

WORLD BANK. *Governance and development*. Washington: World Bank, 1992. ZMITROWICZ, W.; Biscaro, C.; Marins, K. *A Organização Administrativa do Município e o Orçamento Municipal*. São Paulo: EPUSP.2013