

**CENTRO UNIVERSITÁRIO ASSIS GURGACZ
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**BRUNA BRAGA BUSTAMANTE
NATHIELY APARECIDA PERIN**

**A RELAÇÃO DO PERCENTUAL PARA ABERTURA DE CRÉDITOS ADICIONAIS
SUPLEMENTARES COM A PREVISÃO/EXECUÇÃO DO PLANEJAMENTO
ORÇAMENTÁRIO**

Cascavel - Paraná

2022

BRUNA BRAGA BUSTAMANTE
NATHIELY APARECIDA PERIN

**A RELAÇÃO DO PERCENTUAL PARA ABERTURA DE CRÉDITOS ADICIONAIS
SUPLEMENTARES COM A PREVISÃO/EXECUÇÃO DO PLANEJAMENTO
ORÇAMENTÁRIO**

Projeto de Pesquisa na Coordenação de
Pesquisa e Extensão – COOPEX como
requisito para aprovação na Disciplina de TCC
II, do curso de Ciências Contábeis do Centro
Universitário FAG.

**Prof.
CAVICHOLI** **Orientadora:** **DENIZE**

Cascavel - Paraná

2022

RESUMO

O objetivo do presente estudo é analisar qual a relação do percentual para abertura de créditos suplementares na LOA e da razão executado/previsto dos orçamentos públicos dos municípios que pertencem a AMOP (Associação dos Municípios do Oeste do Paraná). A pesquisa caracteriza-se quanto aos procedimentos como documental. Quanto à abordagem do problema e quanto ao método de procedimentos com os dados, ela é quantitativa e descritiva. Para cumprir com o objetivo foi realizada a coleta de dados receita/despesa prevista em todos os portais da transparência dos 47 municípios da Associação dos Municípios do Oeste do Paraná, e a coleta de dados no site SICONFI, onde valores de receita/despesa são informados pelos municípios ao final de cada exercício. Com relação ao referencial teórico foram abordados alguns estudos anteriores sobre o mesmo assunto - a flexibilidade do orçamento público perante a execução orçamentária - para ter como base e comparação para o presente estudo. Quanto aos resultados, identificou-se que alguns municípios possuem uma maior flexibilidade referente ao percentual para abertura de créditos, isto resulta em uma menor efetivação do orçamento planejado de origem, dando margem para mudanças conforme as necessidades e eventuais equívocos que podem ser corrigidos dentro desse limite alto, tendo assim relação direta com a razão executado/previsto dos orçamentos, respondendo assim o objetivo em questão. Já os municípios com menor percentual para abertura de créditos têm uma menor flexibilidade em seus orçamentos, tendo em vista o baixo limite. Conclui-se de maneira geral que os municípios possuem diferenças em sua forma de utilização do percentual para abertura de créditos, visando às porcentagens variadas que limitam individualmente cada um deles.

Palavras-chave: Créditos Suplementares. Orçamento Público. Execução Orçamentária.

1 INTRODUÇÃO

O sistema público municipal, assim como outros órgãos, é responsável por zelar e garantir que o interesse público seja alcançado. Ele possui papel fundamental mediante a sociedade, tendo em vista a necessidade de uma eficiente aplicação dos recursos arrecadados pelos municípios para o bom andamento dos serviços prestados à população (LEONE, 2000).

A administração tem como base a Constituição Federal, as leis e regulamentos, os quais são norteadores para o desempenho de todos os trabalhos. Levando em consideração os interesses públicos, um dos desafios da administração é desenvolver uma metodologia na qual as demandas sejam atendidas na distribuição correta e com maior precisão em cada ação a ser executada (CONSTITUIÇÃO FEDERAL, 1988; art. 165 a 167). Para isso, a cada ano elabora-se a Lei Orçamentária Anual (LOA), uma ferramenta de execução orçamentária, onde o governo coloca em prática todos os projetos e programas que foram previstos no Plano Plurianual (PPA), e as prioridades existentes na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) (PALUDO, 2010).

Contudo, pode-se elencar que algumas alterações no decorrer da administração são inevitáveis, levando em consideração os imprevistos orçamentários, ou a não previsão aproximada da realidade e das necessidades que eventualmente venham acontecer em momentos inesperados (PEREIRA, 2003). Essas alterações são realizadas a partir de despesas não computadas ou da insuficiência de saldo orçamentário para as dotações previstas na lei, sendo elas divididas em três espécies: Créditos Suplementares, Créditos Especiais e Créditos Extraordinários, onde serão utilizados por sua vez em situações em que exista alguma particularidade (ROCHA, 2009).

O orçamento público contará com o texto da lei e informações complementares, mas o conteúdo essencial girará em torno das previsões de receita e das autorizações de despesa (GIACOMONI, 2019). A legislação que orienta o orçamento público é a Lei nº 4.320/64, que institui a maneira como serão elaborados e apresentados os controles de orçamentos e balanços, oriundos da União, Estados, Municípios e o Distrito Federal (BRASIL, 1964).

O orçamento público é um planejamento, onde ocorre a fixação das despesas e as estimativas de receitas, realizado pela administração pública com o escopo de atingir as demandas de forma mais eficiente, eficaz e efetiva. Os princípios orçamentários nada mais são do que regras criadas com a função de auxiliar o controle parlamentar sobre o Executivo. Diante de todas as demandas exigidas, é dito que qualquer tomada de decisão por parte dos gestores é baseada em fatos contábeis registrados, na certeza de sua confiabilidade e transparência (GIACOMONI, 2010).

Os estudos anteriores que abordam essa temática são das autoras Feitosa e Oliveira (2013), que objetivaram analisar o orçamento público e evidenciar as irregularidades na elaboração e aplicação do orçamento planejado. Já o trabalho de Francisco (2019), teve como objetivo estudar os créditos adicionais suplementares e os efeitos partidários que implicam nestas suplementações ao decorrer da gestão.

Este trabalho diferencia-se dos demais, pois busca analisar a influência do percentual para créditos suplementares na Lei Orçamentária Anual (LOA), na razão executado/previsto dos orçamentos, no entanto evidencia como o planejamento tem suas peculiaridades, quando se trata de cidades de grande e pequeno porte, analisando os valores e a organização do planejamento mediante as necessidades de cada demanda municipal.

Diante deste contexto, levantou-se a seguinte lacuna como problema de pesquisa: **Qual a relação do percentual para créditos suplementares na LOA com a razão executado/previsto dos orçamentos?**

A fim de obter a solução para o problema, a pesquisa tem como objetivo geral analisar qual a relação do percentual para abertura de créditos suplementares na LOA e da razão

executado/previsto dos orçamentos.

Para elaboração deste objetivo geral serão seguidas algumas etapas: a) verificar o orçamento público dos municípios do oeste do Paraná; b) analisar o executado do planejamento orçamentário; c) identificar os percentuais de abertura de créditos suplementares via decreto.

Este estudo contribui como base para futuros trabalhos e pesquisas a darem continuidade e avançar nas resoluções dos problemas sobre o presente tema, visando serem elaboradas maneiras e estratégias de melhor planejamento orçamentário e aplicação de recursos públicos. No âmbito da contabilidade pública, o estudo ainda se destaca por investigar a relação existente entre o planejamento orçamentário e as suplementações orçamentárias, visando contribuir para uma melhor aplicação dos recursos públicos de cada município. Resultado destes objetivos é uma sociedade que poderá usufruir de maneira plena dos recursos destinados aos contribuintes e habitantes do respectivo município.

Além disso, no âmbito social a AMOP (Associação dos Municípios do Oeste do Paraná) é uma instituição que foi fundada em 1969 e é a responsável pelas grandes conquistas regionais, sendo elas a Ferrovia da Produção, Hospital Universitário, Ponte de Guaíra, e que também se destaca por ser uma região considerada modelo internacional pelo BID (Banco Interamericano de Desenvolvimento) em eficiência e gestão, por desenvolver programas e iniciativas permanentes em defesa do municipalismo e dos interesses dos municípios associados, deste modo o presente trabalho tem por objetivo contribuir para que os interesses públicos sejam assegurados.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO PÚBLICO

O Planejamento é a primeira função entre as quatro funções que integram o ciclo administrativo. Por isso, antes que sejam executadas as demais funções, é necessário que o planejamento seja realizado, pois é ele quem norteia os meios que serão utilizados para alcançar os objetivos determinados (CHIAVENATO, 2008).

Com o planejamento, a Administração pode se antecipar em relação aos imprevistos futuros, também há aumento das chances de saber lidar caso eles aconteçam, e amplia as possibilidades de assertividade nos objetivos traçados. Um bom planejamento define como as tomadas de decisões serão executadas, e garante que tenham maior êxito em sua aplicabilidade. É uma ferramenta imprescindível para a sobrevivência das organizações, que auxilia nas tomadas de decisão estabelecendo um direcionamento (LERCHE, AZEVEDO, 2013).

No setor público o planejamento tem a mesma função, pois os recursos que serão geridos por sua vez têm uma capacidade limitada, por este motivo é o planejamento que irá definir as prioridades a serem estabelecidas e realizadas em sua execução. Com isso, as decisões serão tomadas com base no planejamento, com o objetivo de alcançar as necessidades primárias da sociedade, mantendo o bom andamento das aplicações financeiras públicas.

2.2 PRINCÍPIOS DO ORÇAMENTO PÚBLICO

Os princípios orçamentários são normas previstas no ordenamento jurídico, ou seja, na Constituição Federal ou nas principais leis que tratam de finanças públicas. Estas normas são responsáveis por nortear como os orçamentos públicos devem ser manuseados. Esses princípios não têm caráter absoluto ou dogmático, mas constituem categorias históricas e,

como tais, estão sujeitos a transformações e modificações em seu conceito e significação (SILVA, 1997). Estes princípios serão apresentados na sequência, sendo eles: Princípio da anualidade; Princípio do equilíbrio; Princípio da exclusividade; Princípio da legalidade; Princípio da não afetação das receitas; Princípio da publicidade; Princípio da unidade orçamentária; Princípio da uniformidade; Princípio da universalidade; Princípio do orçamento bruto, os quais foram extraídos e possuem como base a Constituição Federal, Lei nº 101/2000, Lei nº 4.320/64.

Quadro 1 – Princípios Orçamentários

PRINCÍPIOS	DESCRIÇÃO
Princípio da Anualidade	De acordo com este princípio o orçamento deve ter vigência sua vigência limite a um ano de exercício financeiro, este exercício financeiro por sua vez deve ser concomitante com o ano civil, (art. 34 da Lei nº 4.320/64). Outro quesito deste princípio é que as obrigações assumidas no exercício devem ter compatibilidade com os recursos arrecadados neste mesmo exercício, tendo em vista a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).
Princípio do Equilíbrio	Assim como o princípio da anualidade, este princípio também vem garantir que o equilíbrio seja levado em consideração, na forma em que os recursos serão aplicados. Primeiramente levando em conta o montante das despesas não serem maiores que a arrecadação dos recursos, com o objetivo de evitar resultados negativos para a Administração, e que venham comprometer o cumprimento das metas fiscais. Sendo assim, os valores gastos, devem ser compatíveis com a arrecadação das receitas.
Princípio da Exclusividade	Este princípio está previsto no art. 165, § 8º, da Constituição Federal, o qual prevê que não poderá conter nenhuma matéria estranha à fixação das despesas e à previsão das receitas na lei orçamentária anual. No entanto, existe ainda a sua exceção que prevê as possíveis alterações orçamentárias por meio de autorizações para abertura de créditos adicionais suplementares e operações de créditos por antecipação de receita.
Princípio da Legalidade	O princípio da legalidade é o que exige que os padrões considerados no orçamento público estejam em conformidade com a lei. Assim como o nome já faz referência, estas leis e limites estão estabelecidos na Constituição Federal, aplicáveis a União, Estados e municípios.
Princípio da não afetação	Segundo este princípio é estabelecido que as receitas arrecadadas tenham destinos específicos e não poderão ser utilizadas para certas finalidades, se não seu objetivo, e prioridade. A Constituição Federal em seu art. 167 veda a vinculação de receita de impostos a certas despesas, existem algumas exceções que permitem a distribuição para fundos de participação, sendo eles para o serviço público de saúde, educação e ensino, atividades tributárias e garantias às operações de crédito por antecipação da receita.
Princípio da Publicidade	O princípio da publicidade é o que rege e obriga a Administração Pública, ser o mais transparente possível, sendo assim, dando publicidade dos atos administrativos por ela executados e permitindo que o acesso seja livre e de conhecimento de quem possa interessar.

Princípio da Unidade Orçamentária	Estabelece que o orçamento deve ser uno, todas as receitas e despesas devem estar previstas em uma só lei orçamentária, apresentado de modo integrado e não segmentado, o qual é possível ter uma visão geral das finanças, ou seja, o orçamento é único.
Princípio da Uniformidade	A uniformidade é o princípio definidor de que as informações apresentadas no orçamento devem ser similares em todos os exercícios, em sua elaboração, classificação para que posteriormente quando necessário sejam realizadas comparação de forma descomplicada.
Princípio da Universalidade	O art. 3º da Lei nº 4.320, de 1964 define que A Lei de Orçamentos compreenderá todas as receitas, inclusive as de operação de crédito autorizadas em lei, ou seja, este princípio estabelece que todas as receitas e despesas devem estar previstas na lei orçamentária, sem que sejam omitidas quais quer uma. No intuito de evitar valores superestimados, e de que o verdadeiro impacto de todos os gastos não fossem explanados com veracidade
Princípio do Orçamento Bruto	O art. 3º da Lei nº 4.320, de 1964 define que A Lei de Orçamentos compreenderá todas as receitas, inclusive as de operação de crédito autorizadas em lei, ou seja, este princípio estabelece que todas as receitas e despesas devem estar previstas na lei orçamentária, sem que sejam omitidas quais quer uma. No intuito de evitar valores superestimados, e de que o verdadeiro impacto de todos os gastos não fossem explanados com veracidade.

Fonte: Elaborado pelas autoras (2022).

2.3 LEI Nº 4.320 E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL

A Lei nº 4.320 de 17 de março de 1962, foi instituída para definir normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, municípios e Distrito Federal. Esta lei garante que a elaboração e o controle dos orçamentos sejam embasados nas normas gerais estabelecidas por lei e também na Constituição Federal de 1988. Esta lei encontra-se em vigência até os dias de hoje, parametrizado os orçamentos a partir da homologação da lei. Além disso, existem termos que irão compor a lei orçamentária, sendo eles o Sumário Geral da Receita, que descreve de onde virá o recurso que irá entrar no caixa do ente, e também a despesa por funções, ou seja, especificando os gastos em saúde, educação, agricultura, cultura, etc.

Contudo, é necessário também um quadro demonstrativo da receita e da despesa, seguindo as categorias econômicas, ou seja, o tipo de receita e o tipo de despesa, e um quadro discriminativo da receita por fontes e respectiva legislação, e um quadro das dotações, separados por órgão, tendo em vista os valores respectivos que cada órgão irá utilizar (Lei nº 4.320/1964, art.1 e 2) (BRASIL, 1964).

O orçamento público é dividido em três leis, sendo elas: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA), e elas têm o objetivo de nortear os planos de governo e orientar a execução destas metas. No entanto, a elaboração destas leis também é guiada pela Lei nº 4.320/64, cumprindo as diretrizes definidas e a aplicabilidade de cada uma delas.

2.4 CRÉDITOS ADICIONAIS SUPLEMENTARES

Créditos adicionais suplementares são autorizações computadas ou não computadas

dotadas na lei de orçamento, ou seja, são alterações não previstas no planejamento orçamentário, conforme art. 40 da Lei nº 4.320/1964, eles são utilizados para realização de mudanças no orçamento público, ao decorrer de sua execução. As principais características dos créditos adicionais estão previstas nos art. 165 a 167 da Constituição Federal e nos artigos 40 a 46 da Lei nº 4.320/1964.

Os créditos adicionais se classificam em três modalidades, que consistem em especiais, suplementares e extraordinários, a serem apresentados a seguir especificamente conforme suas peculiaridades (art. 41 da Lei 4.320/1964): os créditos adicionais especiais são aqueles destinados a atender despesas ou programas não existentes na LOA, que não tenham dotação orçamentária específica. Assim sua autorização é derivada de lei prévia destinada a créditos especiais, sua finalidade é atender a novas dotações, sua vigência é o exercício de abertura da mesma, no entanto se esta abertura foi realizada nos últimos quatro meses do exercício em execução, esta pode ser prorrogada ao ano seguinte pelo limite de saldo, sendo sua origem de recursos disponíveis a serem indicados. Os créditos suplementares, por sua vez, são aqueles com finalidade de reforçar uma dotação já existente, e que precise suprir algum valor que nela não seja suficiente. Além disso, é necessária prévia em Lei especial ou incluída na LOA, e sua vigência é para o exercício de abertura, sendo vedada a prorrogação para anos posteriores, requer indicação de recursos disponíveis para abertura. Já os créditos extraordinários são destinados à despesas urgentes e imprevisíveis (casos de guerra, comoção interna ou calamidade pública), sua autorização é independente, ou seja, não depende de autorização legislativa, visto que sua necessidade é decorrente de eventos imprevisíveis. Sua finalidade é atender despesas urgentes, e sua vigência perdura no exercício de abertura, mas assim como o crédito especial, se autorizado nos últimos quatro meses, pode ser prorrogado ao ano seguinte pelo limite de saldo, sua origem dispensa a indicação de recursos.

2.5 A UTILIZAÇÃO DOS CRÉDITOS ADICIONAIS SUPLEMENTARES

A efetivação dos créditos adicionais suplementares é realizada através de decreto publicado no diário oficial de seu respectivo município, no entanto, existem condições e limites para estas autorizações que precisam ser respeitadas pela Administração Pública.

Os créditos suplementares têm sua vigência estendida até o exercício financeiro que foi realizado, ou seja, até o último dia do mês do ano. Já os créditos especiais e extraordinários têm sua peculiaridade, que se abertos nos últimos quatro meses do ano, podem ser reabertos no ano posterior e assim incluídos no orçamento vigente. Para a abertura de créditos adicionais é necessário que existam recursos disponíveis para tal ato, conforme Lei nº 4.320/64, art. 43.

Os recursos disponíveis são citados no parágrafo 1º, do art.43 da Lei 4.320/64, e no parágrafo 8º, do art. 166 da CF/88, sendo eles:

- I – o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior;
- II – os provenientes de excesso de arrecadação;
- III – os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em lei;
- IV – o produto de operações de crédito autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao Poder Executivo realizá-las; (Lei nº 4.320/1964; art.43)

§ 8º Os recursos que, em decorrência de veto, emenda ou rejeição do projeto de lei orçamentária anual, ficarem sem despesas correspondentes poderão ser utilizados, conforme o caso, mediante créditos especiais ou suplementares, com prévia e específica autorização legislativa. (CF, 1988: art. 166, parágrafo 8º)

O *Superávit* é o resultado de uma operação financeira, dentro desta operação existem saldos positivos e saldos negativos, ou seja, o resultado desta operação sendo ele positivo, é chamado de *Superávit*. Este termo é utilizado nas contas públicas para esclarecer quais foram os resultados de um determinado governo durante um determinado período de tempo (SANTOS; ALVES, 2011).

Na contramão do *Superávit*, existe também o termo utilizado para saldos negativos, conhecido como *Déficit*. Isto se dá no momento em que as contas públicas são maiores que as receitas arrecadadas pela administração, um cenário comum na maioria das gestões que persiste em *déficits* elevados em relação às dívidas públicas, no entanto estes resultados não podem ser baseados somente em fatores econômicos ou por resultados anteriores, uma vez que as diferentes configurações de administração afetam as definições e resultados (BARROS, 1979).

O excesso de arrecadação (art. 43 Lei nº 4.320/1964) é o saldo computado mês a mês no que diz respeito a toda arrecadação que estava prevista e o que de fato foi utilizado. Deve ser deduzido deste excesso, o crédito extraordinário, citado anteriormente, para então chegar ao seu verídico resultado.

As anulações dos saldos podem ser totais ou parciais, no entanto a regra é que seja obrigatoriamente da mesma fonte de recursos para que possa ser realizada a suplementação. Já na operação de crédito é necessário o acompanhamento dos limites e das possibilidades para a autorização de sua alteração (CONSTITUIÇÃO FEDERAL, art. 166, § 8º; Lei nº 4.320/1964, art. 43).

A reserva de contingência inserida na Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 5º, Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000), por sua vez, é uma parte reservada para que sejam sanados eventuais imprevistos de maneira atípica cuja sua forma de utilização e montante serão estabelecidos na LDO, não somente o poder público tem esta reserva, mas também muitas empresas são adeptas deste método, como uma forma de segurança em casos inesperados.

2.6 ORÇAMENTO PREVISTO/EXECUTADO

A previsão orçamentária é o planejamento dos gastos do ano seguinte, com base no ano vigente, sendo de grande relevância para o bom andamento e execução dos recursos públicos, neste momento são levantadas todas as despesas e custos previstos para o próximo ano (ALBUQUERQUE, 2011).

O momento da elaboração é onde são levantadas todos os tipos de despesas, sendo elas de aluguel, telefonia, recursos humanos, obras públicas, alimentos, propaganda, medicamentos, dentre muitas outras despesas que cada município necessita, é o passo crucial para que seja realizado uma boa distribuição dos recursos visando atender às necessidades da população. Na aprovação é o período em que tudo o que foi previsto pelo Poder Executivo, passara por uma aprovação do Poder Legislativo para que sejam revisadas e aprovadas diante da Lei (CONSTITUIÇÃO FEDERAL, 1988, art. 165).

No entanto, quando este orçamento está na fase de execução é neste momento que surgem os imprevistos e fatos que não se podem prever, que podem ser influenciados por diversos fatores, e estes fatores podem ser o motivo da necessidade da abertura de créditos adicionais suplementares (ROCHA, 2009).

Contudo, é possível apontar uma lacuna quando o assunto trata-se de créditos suplementares, o qual é utilizado como ‘escape’ para erros na previsão do orçamento, tornando assim cada vez mais utilizado e como forma de correção muitas vezes de um planejamento elaborado de maneira errônea (ALBUQUERQUE, 2011).

2.7 ESTUDOS ANTERIORES

As pesquisas que antecederam este trabalho foram tabuladas e apresentadas conforme o Quadro 2:

Quadro 2 – Estudos Anteriores

AUTORES	TÍTULO	OBJETIVO	RESULTADOS
Francisco de Assis Carlos Filho (2019)	Abertura de Créditos Adicionais: Estudo sob Ótica da Teoria da Escola Pública	Relacionar se o vínculo partidário dos prefeitos dos municípios paraibanos com a manipulação do orçamento no setor público, através da anulação de créditos adicionais.	Conforme os resultados, nem em 2017 e nem em 2018, houve diferenças estatísticas significativas entre os partidos políticos em relação às anulações do orçamento.
Angelo Ricardo Milanezi / Danilo Soares Monte-mor (2017)	O Efeito da utilização de créditos adicionais suplementares no julgamento das contas anuais dos municípios capixabas	Analisa se o nível de utilização de créditos adicionais suplementares - CAS pelos municípios capixabas aumenta a probabilidade de rejeição das contas anuais ou da aprovação delas com ressalva, tendo por base os pareceres prévios julgados pelo Tribunal de Contas do Estado, referentes a 2008-2011	Os resultados revelam que a maior utilização de créditos suplementares não aumenta o risco de rejeição, mesmo que ultrapasse os limites autorizados em lei. O fato da coligação do prefeito ser minoritária foi significativa para a rejeição. No entanto, as variáveis com aspectos políticos e de gestão fiscal reduzem esse risco. Os resultados ainda sugerem que os excessos de utilização de CAS elevam a probabilidade dos pareceres prévios serem aprovados com ressalva, enquanto as variáveis políticas reduzem tal possibilidade.
Maria Clara Estevam (2008)	Controles dos créditos suplementares ao orçamento em Minas Gerais	Discutir como ocorre o controle dos créditos suplementares ao orçamento fiscal de Minas Gerais.	Resposta de controle mostra-se mais voltada aos resultados sem dispensar a burocracia e com o uso de análises técnicas não necessariamente orçamentárias.
Clóvis Fiirst / Denize Cavichioli / Keila Priscila dos Santos / Leandro Augusto Toigo (2017)	Determinantes Para Abertura de Créditos Adicionais: Um estudo com municípios paranaenses	Demonstrar os determinantes que influenciam a abertura de créditos adicionais suplementares nos municípios da Associação dos Municípios do Oeste do Paraná (AMOP) no período de 2013 a 2015.	Identificou-se que oito das variáveis analisadas explicam a abertura de créditos adicionais a um nível de significância de 5%. Ademais, observou-se que dessas oito variáveis, duas influenciam negativamente o valor dos créditos adicionais, ao passo que seis explicam positivamente.
Christiano Coelho / José Marcelo Araújo dos Santos (2016)	Uma análise do uso dos créditos adicionais na execução orçamentária do governo estadual da Paraíba nos anos de 2013 a 2015	Analisa a utilização dos Créditos adicionais na execução orçamentária em uma Administração Pública Estadual, tem por objetivo demonstrar as alterações realizadas no orçamento para adequação do planejamento à realidade apresentada.	Constatou-se que a redução se deu em virtude da escassez de recursos disponíveis para abertura dos Créditos adicionais. A fonte anulação de dotações orçamentárias foi utilizada em percentuais superiores a 50% do montante de Créditos adicionais abertos, indicando que o Governo da Paraíba não atende parcial ou totalmente as demandas contempladas no orçamento, em decorrência de

			ações mal planejadas que necessitam de recursos com valores superiores ao previsto no planejamento inicial.
Júlio César Montano Scaravelli (2001)	Créditos Adicionais: Importância da flexibilidade na programação da despesa pública	Demonstrar a participação dos Créditos Adicionais como mecanismo retificador do orçamento público.	Sempre haverá mecanismos para que se possa resolver e/ou alterar, modificar dificuldades que irão surgir no decorrer da execução do orçamento público. Estes mecanismos legalmente são os créditos adicionais.
Evelyn Cristina Lopes / Denis Dall Asta / Tarcísio Pedro da Silva (2019)	A Influência dos créditos adicionais no desempenho financeiro dos municípios do estado do Paraná	Avaliar qual a influência da abertura de créditos adicionais no desempenho financeiro dos municípios paranaenses, com base na teoria dos ciclos políticos, sendo que o período analisado compreende de 2013 a 2016.	Os resultados indicam que a abertura de créditos adicionais influencia positivamente o desempenho financeiro, e a partir disso foi possível concluir e afirmar o que propõe a teoria dos ciclos políticos quanto à alavancagem financeira no desempenho municipal no período eleitoral.

Fonte: Elaborado pelas Autoras (2022).

Conforme o Quadro 2 é possível notar que foram encontrados alguns estudos que tem como objetivo central aprofundar-se nos créditos adicionais suplementares. Como forma de embasamento para o presente estudo, pode-se observar a relevância e os impactos que tais créditos têm, não somente no orçamento público, mas em tantos outros aspectos que implicam de uma forma social em relação ao setor público.

3 METODOLOGIA

A pesquisa aplicada caracteriza-se quanto aos objetivos como descritiva, uma vez que serão analisadas e descritas as variáveis que tem relação com previsto/realizado dos municípios. Quanto à abordagem do problema a pesquisa é quantitativa, uma vez que estes dados passam por uma análise estatística de modo a testar a relação do percentual para abertura de créditos, com a razão do previsto/executado.

A população deste estudo consiste nos municípios localizados na região oeste do estado do Paraná, os quais consistem num total de 55 municípios a serem estudados e a amostra refere-se a uma pequena parcela de toda uma população (MALHOTRA, 2001).

Em relação aos procedimentos utilizados para tal coleta, a pesquisa foi documental, pois foram utilizados dados disponibilizados através de LOAs que estabelecem os orçamentos, por intermédio dos quais são estimadas as receitas e fixadas as despesas da administração e decretos publicados nos órgãos oficiais de cada município, do exercício fiscal 2021. Além disso, foram usados dados disponíveis no site SICONFI, por meio do qual é possível encontrar as prestações de contas dos municípios ao final de cada exercício. Após a coleta de tais dados, os mesmos foram tabulados em planilha no *Office Excel*, no entanto os resultados e objetivos serão embasados em uma amostra selecionada, e retirada de um montante. Foram eliminados 7 municípios (Anahy, Braganey, Ouro Verde do Oeste, Palotina, Santa Lúcia, Santa Tereza do Oeste e Tupãssi), porque não existem dados disponíveis. Assim, resultou uma amostra de 48 municípios.

É quantitativa porque serão testadas inferências de modo a verificar a relação do

percentual para abertura de créditos adicionais suplementares com a previsão/execução do planejamento orçamentário, por meio de correlação que se refere a uma medida entre duas ou mais variáveis que se relacionam (SILVA, 2003).

No que diz respeito à forma de análise, para obter o resultado razão foi dividido o valor da receita prevista pelo valor da receita executada, e o valor das despesas previstas pelo valor das despesas executadas, o material foi sujeito ao procedimento de correlação de Pearson, que possibilita detectar com precisão a relação do percentual para abertura de créditos adicionais no orçamento dos municípios. Além disso, foi utilizada a estatística descritiva para descrever como se comporta o conjunto de dados coletados. Na sequência apresenta-se o Quadro 3, o qual representa o constructo da pesquisa com base nos objetivos específicos deste trabalho:

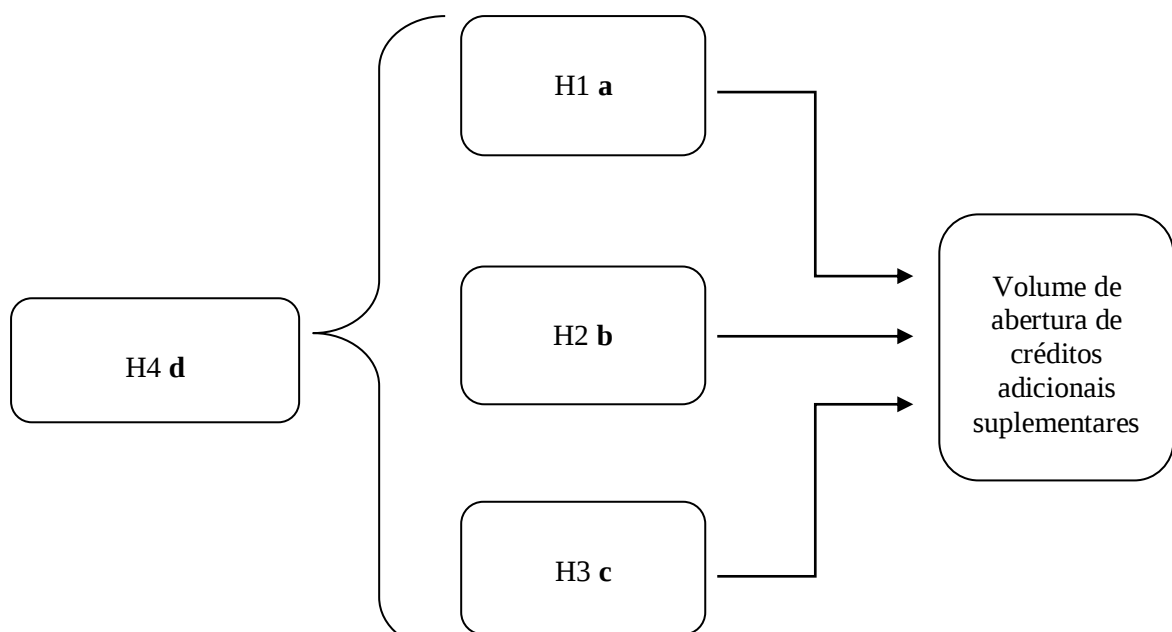
Quadro 3 – Variáveis do estudo

Análise	Variável	Instrumento	Autoria
Percentual dos créditos adicionais suplementares	Percentual	Decretos publicados no órgão oficial de cada município e/ou site de prestação de contas SICONFI	Relatórios Municipais
	Receita Realizada		
	Despesa Realizada		

Fonte: Elaborado pelas Autoras (2022).

A Figura 1 faz representação da forma como são as demandas de créditos adicionais e os influenciadores que são elementos determinantes para tal resultado. Pode-se observar como as variáveis do estudo irão se relacionar entre si:

Figura 1 – Relação dos influenciadores no volume de abertura dos créditos adicionais suplementares



Fonte: Elaborado pelas Autoras (2022).

Deste modo, a Figura 1 apresenta os principais fatores como sendo Percentual, Receita Realizada e Despesa Realizada, os quais têm por objetivo explicar as variáveis da relação dos créditos adicionais no orçamento público. Neste modo tais fatores influenciam no volume de abertura de créditos adicionais suplementares. Isto posto, abrem-se as hipóteses da pesquisa:

H1 **a**: Cada município da AMOP possui um limite de percentual particular de abertura de créditos adicionais que atende as suas necessidades de flexibilidade orçamentária.

H2 **b**: O limite do percentual tem relação direta com o previsto/executado do orçamento.

H3 **c**: Influência do limite de percentual para abertura de créditos no resultado da razão previsto/executado.

H4 **d**: Planejamento orçamentário errôneo resulta em necessidade de ajustes por meio de abertura de créditos adicionais suplementares.

4 DADOS ORÇAMENTÁRIOS MUNICIPAIS

Nesta seção, serão exploradas as informações dos dados coletados de cada município, dados que são de utilidade pública e estão disponíveis nos portais municipais e em sites governamentais de prestações de contas. Pode-se tirar proveito de alguns dados que mostram como se comportam estes dados e de que maneira influencia nos orçamentos municipais.

Primeiramente foram coletados os dados dos percentuais de limites para créditos adicionais suplementares de cada município. Na sequência, foram coletados também os valores referentes às receitas e despesas previstas e executadas, e foi calculada sua consequente razão executado/previsto no exercício de 2021. Para obter o resultado da razão foi dividido o valor da receita prevista pelo valor da receita executada, e o valor das despesas previstas pelo valor das despesas executadas.

Nesta pesquisa pode-se observar a variação em escala dos limites para abertura de créditos adicionais suplementares, os quais se alteram de 2% até 50%, alternando também a quantidade de municípios com frequência em cada porcentagem. Na Tabela 1 demonstra-se como se dão os limites e frequências em relação às porcentagens dos municípios, demonstrando a variação entre eles:

Tabela 1 – Demonstração Limites/Frequência/Porcentagem

Limites	Frequência	Porcentagem (%)
2%	1 município	2,1277%
5%	6 municípios	12,7662%
7%	2 municípios	4,2554%
8%	4 municípios	8,5108%
10%	7 municípios	14,8939%
13%	1 município	2,1277%
15%	9 municípios	19,1493%
20%	3 municípios	6,3831%
25%	7 municípios	14,8939%
30%	3 municípios	6,3931%
35%	1 município	2,1277%
50%	3 municípios	6,3931%
TOTAL	47 municípios	100%

Fonte: Elaborado pelas Autoras (2022).

Os municípios com maior porcentagem de limite possuem alta flexibilidade em suas alterações orçamentárias, enquanto na contramão, os municípios que possuem menor porcentagem, consequentemente tem uma pequena margem para mudanças em seus

orçamentos. Conforme demonstra a Tabela 1, somente 3 municípios possuem limite de 50%, ou seja, metade do seu orçamento é flexível, o que corresponde a 6,38% da amostra.

Com relação aos valores de receita prevista/realizada, a maior receita é da cidade de Cascavel no valor de R\$ 1.376.745.931,70, montante arrecadado no exercício de 2021, e a menor é da cidade de Diamante do Sul sendo no valor de R\$ 26.755.378,78 arrecadados no exercício 2021. Vale ressaltar que os valores de receita e despesa previstos devem obedecer ao Princípio do Equilíbrio, sendo eles similares, visando não obter resultados negativos ao final de cada exercício.

Outra informação relevante verificada foi a razão executado/previsto das receitas, a partir da qual foram encontrados valores que variam de 0,067215023% até 1,720050066%. Considera-se que os municípios onde o orçamento tem melhor planejamento estes números se aproximam de 0,00%, que é o mais próximo do previsto em seu planejamento inicial. Já na razão executado/previsto das despesas realizou-se o mesmo parâmetro de análise, e pode-se observar que os valores variam de 0,0512332234% até 1,325331149%, assim como na receita os municípios que mais se aproximaram no indicador 0,00% são os que têm seu planejamento melhor elaborado. A Tabela 2 demonstra a razão executado/previsto das receitas e despesas de cada município.

Tabela 2 – Razão Executado/Previsto – Receitas e Despesas

Município	Razão Receitas	Município	Razão Despesa
Iguatu	0,067215023	Iguatu	0,051232234
Ramilândia	0,120052777	Ramilândia	0,101595747
Cantagalo	0,444558875	Cantagalo	0,357627427
Nova Aurora	0,891460055	Nova Aurora	0,689047161
Cascavel	0,9346544	Campo Bonito	0,744353623
Catanduvas	0,956518364	São Miguel do Iguaçu	0,808643208
Campo Bonito	0,970516931	Céu Azul	0,833853595
São Miguel do Iguaçu	0,982538069	Ubiratã	0,846593263
Três Barras do Paraná	1,034177485	Ibema	0,848204766
Céu Azul	1,045785796	Brasilândia do Sul	0,859032863
Quatro Pontes	1,058296159	Terra Roxa	0,890703929
Guaíra	1,058914656	Capitão Leônidas Marques	0,895939054
Brasilândia	1,060939287	Boa Vista da Aparecida	0,908963864
Toledo	1,061081812	Três Barras do Paraná	0,931246584
Capitão Leônidas Marques	1,091034046	Toledo	0,937545103
Boa Vista da Aparecida	1,091148634	Catanduvas	0,939956533
Ubiratã	1,095963489	Cafelândia	0,96406517
Terra Roxa	1,127090459	São Pedro do Iguaçu	0,96828775
Quedas do Iguaçu	1,135259362	Quatro Pontes	0,969972836
Foz do Iguaçu	1,14819767	Santa Terezinha de Itaipu	0,980661274
São Pedro do Iguaçu	1,152055675	Iracema do Oeste	0,984908309
Ibema	1,158023659	Lindoeste	0,985474422
Itaipulândia	1,181076069	Vera Cruz do Oeste	0,996943636
Lindoeste	1,182823525	Matelândia	0,998149778
Santa Helena	1,184447054	Medianeira	1,011067083
Medianeira	1,199812669	Quedas do Iguaçu	1,020752824
Cafelândia	1,201816098	Santa Helena	1,024963751
Mercedes	1,23275159	São José das Palmeiras	1,034930636
Marechal Cândido Rondon	1,242750253	Guaíra	1,037803951
Corbélia	1,264970356	Marechal Cândido Rondon	1,038905021
Guaraniaçu	1,26831658	Mercedes	1,053539297
Pato Bragado	1,269104838	Maripá	1,05998603
Iracema do Oeste	1,278446313	Pato Bragado	1,061649166
Matelândia	1,28086726	Cascavel	1,068263124

Nova Santa Rosa	1,285029009	Entre Rios do Oeste	1,073007357
Maripá	1,302447754	Foz do Iguaçu	1,118165307
Assis Chateaubriand	1,31232192	Missal	1,119582918
Entre Rios do Oeste	1,321055251	Corbélia	1,125597197
São José das Palmeiras	1,3218588	Guaraniaçu	1,137866017
Vera Cruz do Oeste	1,32508548	Nova Santa Rosa	1,137990682
Santa Terezinha de Itaipu	1,363251978	Serranópolis do Iguaçu	1,14915251
Missal	1,364037473	Assis Chateaubriand	1,149906503
Serranópolis do Iguaçu	1,423995956	Jesuítas	1,163673514
Jesuítas	1,478698119	Itaipulândia	1,16533628
Formosa do Oeste	1,640909376	Diamante do Sul	1,217190706
Francisco Alves	1,652944605	Formosa do Oeste	1,226429157
Diamante do Sul	1,720050066	Francisco Alves	1,325331149

Fonte: Elaborado pelas Autoras (2022).

A realidade econômica de cada município é derivada de sua diferença populacional entre os analisados, visto que este fator interfere diretamente na receita realizada/prevista e na despesa realizada/prevista em cada prefeitura no momento da elaboração de seus planejamentos orçamentários, onde municípios com capacidade populacional maior tem uma margem de arrecadação maior, e consequentemente uma receita para ser utilizada de maneira mais flexível do que os municípios com menos população (COUTO, NETO & RESENDE, 2017).

Diante dos resultados obtidos através das pesquisas realizadas nos 47 municípios, verifica-se o Desvio Padrão, ou seja, a média estatística que descreve a variabilidade em relação ao previsto e a razão da despesa. Na Tabela 3 é possível visualizar tal resultado:

Tabela 3 – Estatística Descritiva / Percentual para Abertura de Créditos X Razão da Despesa

	Média	Desvio Padrão	N
Percentual Para Abertura de Créditos	18,1915%	11,61640%	47
Razão da Despesa	0,94	0,247	47
Razão da Receita	1,00	0,361	47

Fonte: Elaborado pelas Autoras (2022).

A média referente ao percentual previsto de créditos adicionais suplementares é de 18,1915%, e em relação ao desvio padrão de 11,61640%, tem-se uma variação 6,5751%, isso significa que não houve mudanças significativas entre os créditos adicionais suplementares dos municípios dessa pesquisa.

No que tange a Razão da Despesa, a média entre os 47 municípios foi de 0,94, o critério define que quanto mais próximo de 1,00 melhor. Nesse sentido, entende-se que as prefeituras pesquisadas se aproximam do planejado.

Já no tocante à Razão da Receita, a média entre os 47 municípios foi de 1,00, aplicando o parâmetro para a análise, quanto mais próximo de 1,00 melhor, ou seja, com este resultado conclui-se que as prefeituras em seus planejamentos de Receitas estão próximas de pleno planejamento do que foi planejado em seus orçamentos no início de cada mandato.

4.1 ANÁLISES DA RELAÇÃO ENTRE O PERCENTUAL PARA ABERTURA DE CRÉDITOS E O EXECUTADO DE RECEITAS/DESPESAS

No que se refere às análises do percentual para abertura de créditos, utilizou-se o procedimento de correlação de Pearson para analisar a relação entre o limite de abertura de créditos adicionais e a razão das despesas, conforme Tabela 5:

Tabela 5 – Correlações / Percentual para Abertura de Créditos X Razão da Despesa

		Percentual Previsto	Razão da Despesa
Percentual Para Abertura de Créditos	Correlações de Pearson	1	0,035
	Sig. (2-tailed)		0,817
	N	47	47
Razão da Despesa	Correlações de Pearson	0,035	1
	Sig. (2-tailed)	0,817	-
	N	47	47

Fonte: Elaborado pelas Autoras (2022).

O coeficiente de correlação entre o Percentual para abertura de créditos e a Razão da Despesa é de 0,817. O critério para análise da correlação define que forte são aqueles coeficientes que se aproximam de 1,00. Com isso, nota-se que há uma relação forte entre o que foi previsto enquanto percentual que permite alteração, de acordo com a LDO e a razão do que foi previsto/realizado no que se refere à despesa.

Tabela 6 – Correlações / Percentual para Abertura de Créditos X Razão da Receita

		Percentual Previsto	Razão da Receita
Percentual para Abertura de Créditos	Correlações de Pearson	1	0,026
	Sig. (2-tailed)		0,863
	N	47	47
Razão da Receita	Correlações de Pearson	0,026	1
	Sig. (2-tailed)	0,863	-
	N	47	47

Fonte: Elaborado pelas Autoras (2022).

A correlação em relação ao Percentual Previsto e a Razão da Receita é de 0,863, o critério para análise da correlação define que forte são aqueles que se aproximam de 1,00. Com base nos resultados pode-se observar que existe relação forte entre o percentual para abertura de créditos e a razão do previsto/executado. Ressaltando que quanto maior for o percentual que o município analisado tem para abertura de créditos adicionais suplementares, isso resulta em uma razão tanto da Receita quanto da Despesa, que irá se distanciar daquilo que foi previsto. Isto se dá no momento em que quanto maior o percentual, mais o município pode realizar alteração, ou ajuste de erros que eventualmente ocorreram no planejamento orçamentário.

Sendo assim, a partir da relação evidenciada, os municípios com maior flexibilidade nas alterações orçamentárias, consequentemente realizam seus planejamentos iniciais com fidelidade, pois se beneficiam do limite alto para mudanças em seu orçamento. Já os municípios que possuem menor percentual para abertura de créditos adicionais suplementares, terão uma margem menor para correções de seu planejamento orçamentário, uma vez que o percentual tem relação com a razão do previsto/executado destes municípios.

Estudos anteriores sobre o mesmo tema mostraram resultados similares. Couto, Neto e Resende (2017) apresentaram que há uma relação mínima entre as variáveis de percentual para abertura de créditos adicionais em relação à variável razão, e atribuem este resultado a outros fatores, fatores estes que são de cunho político, e justificativas sem embasamento que são eventualmente elaboradas por técnicos através de lei orçamentária. Outro estudo demonstrou que a utilização do percentual para abertura de créditos adicionais suplementares obteve redução ao longo dos exercícios analisados, isto é, apresentaram melhora na qualidade de seus planejamentos orçamentários, esta queda se deu pela restrição quanto às fontes de recurso para abertura de créditos. Outro aspecto relevante em estudos sobre o mesmo assunto

é a relação política diretamente influenciada pelos limites de créditos adicionais, tendo em vista que eles são capazes de alterar o que foi previsto no orçamento, beneficiando assim o gestor que necessitar fazer uso desta flexibilidade a seu favor (Coelho & Santos, 2016).

A flexibilidade de municípios com maior percentual para abertura de créditos se manteve em relação aos municípios de menor percentual. Também se observou nestes estudos que, diferente desta pesquisa, não existiu nenhuma relação no que diz respeito ao percentual de abertura de créditos e a razão do previsto/executado, já neste trabalho com base nas correlações apresentadas pode-se observar que existe uma relação relevante para a análise.

4.2 DISCUSSÃO DAS HIPÓTESES

Na metodologia deste estudo foram levantadas ao início da pesquisa quatro hipóteses. A primeira hipótese é a de que os municípios possuem um limite de percentual que atende as necessidades de flexibilidade orçamentária. Em relação a essa hipótese, observou-se com base nos dados apresentados que a diferença de percentual para abertura de créditos é muito limitada para alguns municípios, e para outros alta, possibilitando uma maior movimentação.

A segunda hipótese apresentada é que o limite do percentual tem relação direta com o previsto/executado do orçamento, e através dos dados pode-se confirmar esta hipótese uma vez que é o limite que determina a quantidade de aberturas de créditos que cada município pode realizar. Esta hipótese está interligada à próxima hipótese de que existe influência do limite de percentual para abertura de créditos no resultado da razão previsto/executado, e sim, por meio dos dados foi confirmado que este limite influencia no índice da razão dos municípios. Tal valor é observado no momento em que a receita prevista é dividida pelo valor receita realizada, e sucessivamente este processo foi repetido com a despesa prevista/realizada. A razão indica o quão próximo cada orçamento previsto esta do que foi realizado no exercício, quanto mais próxima de 1,00 melhor e quanto mais longe deste número indica a ineficiência do orçamento planejado, que origina a última hipótese abordada neste estudo.

A última hipótese é de que um planejamento orçamentário errôneo resulta em necessidade de ajustes por meio de abertura de créditos adicionais suplementares. Esta hipótese também foi confirmada uma vez que a utilização dos percentuais para abertura de créditos tem por finalidade cobrir uma necessidade que não foi prevista na elaboração do planejamento orçamentário, isto é, um erro que precisa ser corrigido futuramente por meio da abertura dos créditos adicionais suplementares, visando manter uma carência do serviço público em andamento.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A seguinte questão orientou a pesquisa: Qual a relação do percentual para créditos suplementares na LOA com a razão executado/previsto dos orçamentos? Para responder esta pergunta, 47 municípios foram analisados a respeito de seus planejamentos orçamentários e limite de créditos adicionais suplementares e execução do orçamento.

Constatou-se que existem diferentes limites de percentuais para abertura de créditos adicionais suplementares entre os municípios analisados, isto se dá conforme o orçamento de cada um deles. Neste aspecto pode-se ressaltar que a realidade de cada município se origina da quantidade de habitantes de cada cidade analisada, consequentemente estes dados interferem diretamente em suas receitas e despesas previstas/realizada, definindo o tamanho de suas despesas e arrecadações.

Com base nas análises dos dados, pode-se confirmar que o percentual para abertura de

créditos tem relação direta com o resultado razão dos municípios, comprovando que aqueles municípios com maior limite para movimentações de seus orçamentos têm maior flexibilidade e estão sujeitos a não seguir à risca o que foi planejado no início da gestão em exercício. Por outro lado, aqueles municípios com menor limite para movimentações orçamentárias, terão uma menor flexibilidade no que diz respeito à eventuais correções no orçamento, tendo em vista o baixo percentual para abertura de créditos.

As limitações encontradas para a elaboração do estudo foram as dificuldades para coleta de dados, no que diz respeito ao portal de transparência de alguns municípios (Anahy, Braganey, Ouro Verde do Oeste, Palotina, Santa Lúcia, Santa Tereza do Oeste e Tupãssi), resultando na exclusão desta parte da amostra para utilização na análise. Outra limitação foi estudar uma região específica do estado do Paraná, que foi a região oeste. Com base nestas limitações, sugerem-se alguns temas para futuras pesquisas, dentre eles: entrevistar servidores que sejam responsáveis pela elaboração da LOA, com intuito de conhecer os critérios para previsão da aplicação dos recursos; analisar a clareza do portal da transparência, para diminuir a complexidade do acesso às informações, e estender a pesquisa para outras regiões, de forma que possam ser comparados os resultados.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Edson Dias de; LINHARES, Fabrício Carneiro (2011). Determinantes do controle e planejamento nos orçamentos públicos municipais do estado do Piauí. (Dissertação Mestrado) Programa de Pós-Graduação em Economia, CAEN, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, CE, Brasil.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964 (1964). Estatuto de Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. DOU de 05/05/2000, p.1. Acesso em: Agosto de 2022.

CHIAVENATO, Idalberto (2006). Administração Geral e Pública. Rio de Janeiro: Elsevier

COELHO, Christian; SANTOS, José Marcelo Araújo dos (2016). Uma análise do uso dos créditos adicionais na execução orçamentária do governo estadual da Paraíba nos anos de 2013 a 2015. Anais do II Seminário de Ciências Contábeis e Atuárias da UFPB.

COUTO, Lucas Carrilho do, NETO, João Estevão Barbosa & RESENDE, Leandro Lima (2017). Flexibilidade do Orçamento público perante a execução orçamentária. Revista Mineira de Contabilidade – CRCMG, Disponível online em <http://revista.crcmg.org.br/index.php?journal=rmc> Acesso em: Outubro de 2022.

GIACOMONI, James. (2005). Orçamento público. (13a ed.) São Paulo: Atlas.

GIACOMONI, James. (2010). Orçamento Público. 15ª Ed. São Paulo: Atlas

PALUDO, Augustinho Vicente. Administração Pública: teoria e mais de 500 questões. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

PEREIRA, João Manoel (2003). Finanças públicas: a política orçamentária no Brasil (2a ed.) São Paulo: Atlas.

ROCHA, Cinara Maria Carneiro (2009). Orçamento público no Brasil: Um estudo dos créditos adicionais. Contabilidade, Gestão e Governança, 4(2).

SANTOS, Sandra Regina Toledo & ALVES, Tiago Wickstrom (2011). O impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal no desempenho financeiro e na execução orçamentária dos municípios no Rio Grande do Sul de 1997 a 2004.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro (2003). Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: Orientação de estudos, projetos, relativos a monografias, dissertações, teses. São Paulo: Atlas.

SILVA, Jair Cândido da; VASCONCELOS, Edilson Felipe. Manual de Execução

Orçamentária e Contabilidade Pública. Brasília, DF: Brasília Jurídica, 1997.

SILVA, José Aparecido (2005).Direito constitucional positivo (10a ed.). São Paulo: Malheiros.

SILVA, Lino Martins da. Contabilidade Governamental: Um enfoque administrativo. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA, Lino Martins (2009).Contabilidade Governamental: Um enfoque administrativo da nova contabilidade pública (8a ed.). São Paulo: Atlas.