



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

LENNON DA SILVA FELIPE

**CRÉDITOS ADICIONAIS NO ORÇAMENTO PÚBLICO: uma análise sobre a sua
execução e realização no orçamento nos municípios do Rio Grande do Norte.**

NATAL/RN

2018

LENNON DA SILVA FELIPE

CRÉDITOS ADICIONAIS NO ORÇAMENTO PÚBLICO: uma análise sobre a sua execução e realização no orçamento nos municípios do Rio Grande do Norte.

Monografia apresentada à Banca Examinadora do Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis, em cumprimento às exigências legais como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientação: Prof. Dr. Ridalvo Medeiros Alves de Oliveira.

Natal/RN

2018

AGRADECIMENTOS

A esta universidade, seu corpo docente, direção e administração que oportunizaram a janela que hoje vislumbro.

Ao meu orientador Ridalvo Oliveira, pelo seu suporte, correções e pela sua paciência.

Aos professores que me acompanharam e pelo conhecimento repassado durante todo o curso de graduação.

Aos meus pais, pelo incentivo e apoio.

A todos aqueles que direta e indiretamente me acompanharam e fizeram parte da minha formação, o meu muito obrigado.

RESUMO

O orçamento público tem sua principal missão de garantir o bem comum da população, sendo responsável também pela execução e continuidade dos serviços e bens públicos respectivamente. Com o surgimento de eventos não previstos no orçamento original é necessária a abertura de novos créditos, chamados de créditos adicionais. O presente trabalho visa analisar as variações nas aberturas dos créditos adicionais e execução das despesas no orçamento dos municípios do Rio Grande do Norte, no período de 2013 a 2017. Para isso foi selecionada de forma aleatória uma amostra das prefeituras totais existente no estado e levantados dados sobre os seus orçamentos, abertura de créditos e realização do que foi planejado. Como resultado, verificou-se entre os municípios analisados, uma quantidade expressiva de abertura de créditos gerando assim um aumento significativo do valor orçado, assim como uma frequência de altos valores entre anos por parte de certos municípios. Ao analisar a relação da abertura de créditos sobre o limite da LOA, em geral não houve grandes discrepâncias,

Palavras-chave: Orçamento Público. Créditos adicionais. Despesas.

ABSTRACT

The public budget has as main mission to guarantee the common good of the population, being also responsible for the execution and continuity of services and public goods respectively. With the appearance of events not foreseen in the original budget, it is necessary to open new credits, called additional credits. The present work aims at analyzing the variations in the openings of the additional credits and execution of the expenditures in the budget of Rio Grande do Norte cities, from year 2013 to 2017. For this a random sample was selected a sample of the total prefectures existing in the state and raised data on their budgets, opening credits and accomplishing what was planned. As a result, there was an expressive amount of credits opening among the cities analyzed, thus generating a significant increase in the budgeted amount, as well as a frequent attendance between years by certain municipalities. When analyzing the relation of the opening of credits on the limit of the LOA, in general there were not great discrepancies.

Keywords: Public budget. Additional credits. Expenses.

.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Variação entre Orçado Inicialmente e Final do exercício de 2013	19
Tabela 2 – Variação entre Orçado Inicialmente e Final do exercício de 2014	19
Tabela 3 – Variação entre Orçado Inicialmente e Final do exercício de 2015	20
Tabela 4 – Relação da PCA LOA com PCA Realizado do Exercício de 2016	21
Tabela 5 – Variação entre Orçado Inicialmente e Final do exercício de 2016	21
Tabela 6 – Relação da PCA LOA com PCA Realizado do Exercício de 2016	22
Tabela 7 – Variação entre Orçado Inicialmente e Final do exercício de 2017	23

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Análise da Execução das Despesas.

25

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ADCT: Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

LDO: Lei de Diretrizes Orçamentarias

LOA: Lei orçamentaria Anual

LRF: Lei de Responsabilidade Fiscal

PCA: Percentual de Créditos Adicionais

PPA: Plano Plurianual

TCE: Tribunal de Contas do Estado

Sumário

1 INTRODUÇÃO	10
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMATIZAÇÃO	10
1.2 OBJETIVOS	11
1.2.1 GERAL	11
1.2.2 ESPECÍFICOS	11
1.3 JUSTIFICATIVA	11
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	12
2.1 CONTABILIDADE PÚBLICA	12
2.2 ORÇAMENTO PÚBLICO	13
2.3 INSTRUMENTOS DE PLANEJAMENTO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	15
2.3.1 PLANO PLURIANUAL(PPA)	15
2.3.2 LEI DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS (LDO)	15
2.3.3 LEI ORÇAMENTARIA ANUAL (LOA)	16
2.4 RECEITAS PÚBLICAS	17
2.5 DESPESAS PÚBLICAS	18
2.6 CREDITOS ADICIONAIS	19
2.6.1 CREDITOS SUPLEMENTARES e ESPECIAIS	20
2.6.2 CREDITOS EXTRAORDINÁRIOS	22
3 METODOLOGIA	23
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	23
3.2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	24
3.3 LIMITAÇÕES DA PESQUISA	25
4 ANÁLISE DE DADOS E APRESENTAÇÃO DE RESULTADOS	26
4.1 ANÁLISE DE 2013	26
4.2 ANÁLISE DE 2014	27
4.3 ANÁLISE DE 2015	27
4.4 ANÁLISE DE 2016	28
4.5 ANÁLISE DE 2017	29
4.6 ANÁLISE DO ORÇAMENTO REALIZADO	31
5 CONCLUSÕES	32
REFERÊNCIAS	34

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMATIZAÇÃO

A principal missão da gestão pública é garantir o bem comum da população, sendo responsável também pela execução e continuidade dos serviços e bens públicos respectivamente, assim como resolver os problemas que atinge à toda sociedade.

O planejamento orçamentário governamental é organizado e formulado conforme as regras dispostas na Constituição de 1988, seguindo as três ferramentas: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA).

No PPA será onde se formará o planejamento estratégico, responsável por estabelecer as metas, objetivos e diretrizes da administração pública em um período de quatro anos. Já a LDO e a LOA integram o planejamento da parte operacional anualmente e são responsáveis pela execução dos programas previstos no PPA, sendo que o primeiro tem como princípio determinar as metas e prioridades da administração pública, orientando na elaboração da Lei Orçamentária Anual, que é o instrumento responsável por prever as receitas e fixar as despesas (SILVA, 2003).

Com o surgimento de eventos não previstos no orçamento original é necessária a abertura de novos créditos, chamados de créditos adicionais. A abertura desses créditos adicionais pode ser feita nas seguintes situações: insuficiência de dotação orçamentária (créditos suplementares); falta de dotação para tal evento (créditos especiais); ou o surgimento de despesas urgentes e imprevisíveis (créditos extraordinários).

Nesse contexto, com a sociedade atual estando cada vez mais interessada em assuntos relacionados à gestão pública, principalmente quando se menciona ao patrimônio público, foi realizado um estudo empírico baseado na análise dos créditos adicionais e orçamento dos municípios do Rio Grande do Norte no período de 2013 até 2017.

1.2 OBJETIVOS

Este trabalho apresenta o objetivo geral, o qual se divide em alguns objetivos específicos, conforme citados na sequência.

1.2.1 GERAL

A pesquisa tem como objetivo geral demonstrar e analisar as variações nas aberturas dos créditos adicionais e execução das despesas no orçamento dos municípios do Rio Grande do Norte, no período de 2013 a 2017.

1.2.2 ESPECÍFICOS

- Levantar o volume de créditos suplementares solicitados pelos municípios do Rio Grande do Norte durante os exercícios financeiros de 2013 até 2017;
- Calcular o percentual de créditos adicionais de cada município;
- Comparar o percentual de créditos adicionais suplementares autorizados inicialmente na LOA com o total dos créditos autorizados e realizados ao longo do exercício; e
- Comparar a quantidade de despesas orçadas do exercício com a realizada.

1.3 JUSTIFICATIVA

O presente trabalho se faz importante em relação a fornecer dados para que a população perceba, como está sendo feita a aplicação dos recursos públicos, verificando o que ocorre com o planejamento e a execução do orçamento dos municípios.

O estudo de créditos adicionais é de interesse primordial para a compreensão das políticas públicas e orçamentária, visto que esta ferramenta altera durante o ano o orçamento inicial aprovado previamente na LOA. Nessa perspectiva, é necessário verificar se a utilização desses valores está sendo feita de forma criteriosa, se a deficiência ou falta de créditos orçamentários ocorreu por causas inevitáveis ou por falta de planejamento adequado.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 CONTABILIDADE PÚBLICA

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público, atualmente chamado de Contabilidade Governamental teve o seu princípio na contabilidade comercial, esta que tem como objetivo básico a produção de informações que colaborem para a tomada de decisões dos gestores. (SILVA, 2015). Flores (2008, p. 01) cita que, “o departamento de contabilidade sempre foi fundamental para a gestão pública, seja como elemento de controle, seja como elemento imprescindível a prestação de contas dos gestores públicos”.

Enquanto que na Contabilidade Empresarial trabalha com a apuração do resultado (lucro/prejuízo), a contabilidade no setor governamental busca examinar a atividade financeira do Estado, compreendendo o estudo da receita, da despesa, do orçamento e do crédito público e ainda promover análise do fluxo financeiro dos recursos indispensáveis à satisfação das necessidades e ao desenvolvimento do Estado (SILVA, 2013, p.69).

Ainda citando sobre a correspondência entre esses dois ramos da Ciências Contábil, Andrade (2006, p.29) esclarece que a Contabilidade Pública é uma especialização que controla, registra e examina todos os movimentos administrativos e econômicos realizados no patrimônio de uma entidade pública, gerando assim informações precisas e resultados obtidos pela administração e por seus usuários.

O principal objeto de estudo da Contabilidade no primeiro setor é o patrimônio público, este que é composto pelos bens, direitos e obrigações que possuam relações e são conduzidos pela máquina pública. Ademais, a contabilidade tem como objetivo a fidedigna apresentação e análise das causas de suas mutações. (Lima; Guimarães 2009, p.15)

Tendo como base inicial a Lei 4.320 de 64, onde determina normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, Municípios e Distrito Federal. (BEZERRA FILHO, 2008). É dela a competência em orientar os processos da previsão da receita e fixação das despesas, assim como o seu nível de importância dentro desse processo, isso porque, dentro da organização orçamentária esta é uma das condições essenciais para o êxito do exercício financeiro em questão (CAMPOS et al., 2015).

2.2 ORÇAMENTO PÚBLICO

O orçamento é um instrumento legal que deve integrar todo processo administrativo e financeiro direcionado a alocação de seus recursos para as ações do Governo de forma planejada e integrada para assim atender as necessidades públicas (KRUSCHE, 2012). O Estado tem como ofício projetar o orçamento público. Mas para que o Governo possa atingir seus objetivos e metas estipuladas é necessário primeiramente a presença de um planejamento orçamentário (FLORES, 2008).

Segundo Kohama (1998, p. 64), “o orçamento é o processo pelo qual se elabora, expressa, executa e avalia o nível de comprimento da quase totalidade do programa de governo, para cada período orçamentário”.

É no orçamento público que serão divulgadas as medidas governamentais de caráter múltiplo-financeiro, político, gerencial e econômico adotadas pelo Estado. Deste modo, é a partir desse instrumento que o governante, seja ele presidente, governador ou prefeito, viabiliza a execução de seu projeto de governo. Isso é concretizado por meio de decisões acerca de quais serão os serviços públicos que o governo colocará à disposição da população e qual será a contrapartida, ou seja, o volume de recursos que deverá ser arrecadado para atingir aquela meta (ABRANTES E FERREIRA, 2010, p. 68).

Haddad e Motta afirmam:

O orçamento público é o ato administrativo revestido de força legal que estabelece um conjunto de ações a serem realizadas, durante um período de tempo determinado, estimando o montante das fontes de recursos a serem arrecadados pelos órgãos e pelas entidades públicas e fixando o montante dos recursos a serem aplicados por eles na consecução dos seus programas de trabalho, a fim de manter ou de ampliar os serviços públicos, bem como de realizar obras que atendam as necessidades da população. (HADDAD; MOTA, 2010, p. 17).

Para o entendimento de Andrade (2007), o atual orçamento público é denominado de orçamento-programa, em sua elaboração são considerados não só os custos dos programas e ações, mas também os aspectos administrativos e de planejamento, demonstrando assim onde serão aplicados os recursos públicos, a sua finalidade e o responsável por sua execução.

A importância do orçamento para uma entidade é bem descrita por Pires e Motta (2006, p.23):

A gestão de uma instituição, independentemente de sua natureza jurídica, tem no seu orçamento um instrumento capaz de orientar as decisões que devem ser tomadas no sentido de alcançar os objetivos pretendidos, através da materialização das ações pensadas e programadas para um período determinado, no caso, um ano. A elaboração do orçamento permite identificar previamente os recursos disponíveis e mobilizáveis, que serão aplicados segundo as prioridades estabelecidas em função da política implementada pelo governante. Por isso, o orçamento tem-se constituído no mais importante instrumento de gestão dos recursos públicos.

A fiscalização do orçamento pode ser feita por controles interno e externos. O Poder Legislativo em sua função de controle interno não possui eficiência para exigir a execução das normas aplicáveis aos atos públicos. É nesse momento que entra os Tribunais de Contas, com o fim de executar o controle externo avaliando as normas e verificando a regularidade dos atos feitos pelos órgãos (MELO, 2008).

Portanto, seja ele federal, estadual ou municipal, assim como qualquer outro órgão ou instituição que vá usufruir de recursos oriundos do Estado deve necessariamente, seguir e obedecer regras tais como as que se referem à Contabilidade pública (KRUSCHE, 2012).

Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), busca manter um maior equilíbrio nas finanças públicas. Com base na Lei complementar n. 101, de 04 de maio de 2000, onde sucederam algumas normas gerais que foram impostas aos três níveis do governo, tanto para o Federal, Estadual e Municipal. Dentre suas normas determinadas, exigiu a transparência dos governos em todas as suas etapas, desde o planejamento, no orçamento e na execução dos gastos programados (SILVA, 2012).

Pereira (2010), conclui sobre a LRF que:

O propósito da LRF é elevar a transparência na gestão do gasto público, permitindo que os mecanismos de mercado e o processo político sirvam como instrumento de controle e punição dos governantes que não agirem de maneira correta. Ao mesmo tempo, espera-se que os bons administradores sejam premiados com o reconhecimento da população e do mercado, inclusive com maior acesso a crédito, (PEREIRA, 2010, p. 236).

Como todos os órgãos no primeiro setor devem obedecer a leis, para que o poder público possa realizar e apresentar planos de governo que são realizados com

base na Constituição Federal de 1988 que são de três tipos: Plano plurianual (PPA) Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA). (SILVA, 2015).

2.3 INSTRUMENTOS DE PLANEJAMENTO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

2.3.1 PLANO PLURIANUAL(PPA)

O Plano Plurianual (PPA) se expressa como uma inovação por conter "a síntese dos esforços de planejamento de toda a administração pública, orientando a elaboração dos demais planos e programas de governo, assim como do próprio orçamento anual" (Giacomoni, 2009, p.215).

O PPA é um instrumento de planejamento estratégico no qual se ocorre em um período de quatro anos, onde este influencia diretamente na elaboração das demais leis orçamentárias, como a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei Orçamentária Anual (LOA) (LIMA, 2015).

Bezerra Filho relata:

O projeto de Lei do PPA é enviado pelo Presidente da República ao Congresso Nacional até 31 de agosto do primeiro ano de seu mandato, sendo devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa (22 de dezembro), O PPA que vigora por quatro anos, do segundo ano do mandato presidencial até o final do primeiro ano do mandato subsequente (art. 35, §, 2º, I, ADCT), estabelecem, de forma regionalizada, diretrizes, objetivos e metas da Administração Pública federal, para as despesas de capital, e outras delas decorrentes, e para as relativas aos programas de duração continuada. (BEZERRA FILHO, 2008, p. 21).

Logo, o Plano Plurianual é um planejamento de longo prazo, que tem como função estabelecer metas, objetivos e diretrizes para os gastos públicos, tendo seus objetivos a serem alcançados e executados através das outras leis orçamentárias.

2.3.2 LEI DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS (LDO)

Elaborada de forma anual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) estabelece metas e prioridades, baseando-se na PPA, de maneira que esta vá a orientar a LOA. Nas palavras de Kohama (2009, p.37) "a LDO tem a finalidade de nortear a elaboração dos orçamentos anuais, [...] de forma a adequá-los às diretrizes, objetivos e metas da administração pública, estabelecidos no plano plurianual".

A LDO é um ferramenta guia na elaboração da lei orçamentária anual, pois é nele que irá ocorrer o desenvolvimento ano a ano das metas anteriormente fixadas no PPA, para um período de quatro anos, devendo ainda determinar as prioridades da administração pública, selecionando os investimentos que serão efetuados no exercício financeiro seguinte (GAMA JUNIOR, 2009).

Outro conceito conforme defendido por Bezerra Filho seria:

O projeto da LDO é enviado anualmente pelo Presidente da República ao Congresso Nacional, até o dia 15 de abril, e devolvido para a sanção presidencial até o dia 17 de julho, sem que o Congresso Nacional esteja impedido de iniciar seu recesso de julho (art. 35, §2º, II, ADCT). Esta Lei compreende metas e prioridades da Administração Pública Federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orienta e elabora a LOA, dispõe sobre as alterações na legislação tributária e estabelece a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento". (BEZERRA FILHO, 2008, p. 22).

Perante essas informações, as funções contidas na LDO possibilitam que a Administração Pública se torne cada vez mais planejada e transparente, orientando a elaboração da LOA, fixando metas anuais e prioridades da administração pública, em concordância com os programas apresentado no PPA.

2.3.3 LEI ORÇAMENTARIA ANUAL (LOA)

A lei de Orçamento anual, também chamada de LOA, é um dos mecanismos do planejamento orçamentário e financeiro nacional. Sendo elaborada pelo Poder Executivo, onde segue as premissas antes definidas no Plano Plurianual, e praticando as metas e prioridades contidas na Lei das Diretrizes Orçamentárias.

É na LOA onde se apresenta de forma detalhada os gastos dos programas e ações governamentais listados anteriormente no Plano Plurianual para o exercício, devendo ser elaborada em conformidade com a LDO, ou seja, devendo apresentar: "A previsão das receitas, a autorização das despesas, a política financeira, o programa de trabalho de governo e os mecanismos de flexibilidade [...]"., segundo Salles (2010, p. 85).

É um instrumento de governo, de administração e de efetivação e execução dos planos gerais de desenvolvimento socioeconômico. [...] É um ato de previsão de receita e fixação de despesas para um período de tempo, geralmente, um ano,

e constitui o documento fundamental das finanças do Estado. (KOHAMA, 2009, p.63)

Nesse sentido, Gama Junior (2009) esclarece que a Lei Orçamentária Anual deve considerar a programação das ações que serão realizadas, para cumprir, ano a ano, as diretrizes, os objetivos e as metas do PPA, em conformidade com a LRF e LDO.

De acordo com Kohama, (2014, p.44), a Lei Orçamentária Anual deve conter:

- I – O orçamento fiscal referente aos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público;
- II – O orçamento de investimento das empresas em que o Estado, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto; e
- III – Do orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Na elaboração do orçamento fiscal, de investimento das empresas estatais e de seguridade social que culmina na Lei Orçamentária Anual é preciso atentar-se aos princípios orçamentários que Sanches (2004, p. 277) define como “um conjunto de proposições orientadoras que balizam os processos e as práticas orçamentárias”. Em meio aos princípios orçamentários existem aqueles clássicos (quadro 1) que orientam o processo orçamentário antes mesmo do aperfeiçoamento das técnicas de orçamento.

Desta forma, é possível ver que a LOA é um documento que traz, de forma detalhada, as ações que serão implementadas e executadas pelo poder público no período de um ano, considerando metas e prioridades estabelecidas anteriormente pela PPA em conjunto com a LDO.

2.4 RECEITAS PÚBLICAS

A receita pública é todo ingresso de recursos públicos não devolutivos, tendo por finalidade a alocação e cobertura das despesas públicas, todavia, os ingressos extra orçamentários, que tem caráter devolutivo, são registradas como receitas apenas para fins de controle (CARVALHO, 2010).

Bezerra Filho (2006) define que os recursos utilizados para desenvolver as ações do Estado são denominados de Receitas Públicas. Esses recursos podem ser classificados, assim como os gastos governamentais, em orçamentários e extra orçamentários.

As receitas orçamentárias são aquelas contidas no orçamento e que dependem de autorização do Poder Legislativo para serem arrecadadas, sendo estas realizadas pela execução orçamentária; classificam-se nas seguintes categorias econômicas: receita corrente e receita de capital. Já as receitas extras orçamentárias são aquelas que não se apresentam como parte do orçamento e sua arrecadação independe de autorização legislativa, não constituindo renda ao Estado que é mero depositário destes recursos (ANGÉLICO, 1995).

Portanto, as receitas públicas, são recursos estabelecidos e arrecadados pelo Poder Público com a finalidade de ser aplicado em gastos que atendam as exigências e demandas da sociedade. Cada receita, dentro de sua forma original, tem uma finalidade específica, que deve ser obedecida e que servirá como guia das respectivas despesas.

2.5 DESPESAS PÚBLICAS

Seguindo as palavras de Andrade (2007, p. 68) despesa pública “constitui-se de toda saída de recursos ou de todo pagamento efetuado, a qualquer título, pelos agentes pagadores para saldar gastos fixados na Lei do Orçamento e destinado a execução dos serviços públicos”.

Araújo e Arruda (2007, p.110) conceituam como:

A despesa pública pode ser definida como sendo o gasto ou o compromisso de gastos dos recursos governamentais devidamente autorizados pelo poder competente, com o objetivo de atender às necessidades de interesse coletivo previstas na Lei do Orçamento, elaborada em conformidade com o plano plurianual de investimentos, com a Lei de Diretrizes Orçamentárias e com a LRF. Em outras palavras, representa desembolso efetuado pelos agente pagadores do Estado, ou mesmo a promessa desse pagamento, em face do serviço prestado ou bem consumido

Outra definição apresentada Faccat (2008), define despesa pública como um gasto ou o comprometimento em desembolsar os recursos públicos, objetivando o atendimento do que foi exposto na lei orçamentária, esta constituída de acordo com o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e com a Lei de Responsabilidade Fiscal, ou seja, a despesa pública corresponde ao pagamento ou ao comprometimento dos recursos financeiros, mas obedecem a leis específicas (FACCAT, 2014).

As Despesas Públicas constituem segundo Kohama (2008, p.87), em:

[...] gastos fixados na lei orçamentária ou em leis especiais e destinados à execução dos serviços públicos e dos aumentos patrimoniais, à satisfação dos compromissos da dívida pública; ou ainda à restituição ou pagamento de importâncias recebidas a título de cauções, depósitos, consignações, etc.

Quanto a sua natureza, as despesas na área pública podem ser classificadas em dois grupos: Despesas orçamentárias e extra orçamentárias. As despesas orçamentárias são aquelas que dependem de autorização legislativa e não podem ser efetuadas sem créditos orçamentários equivalentes, sendo estas subdividindo-se em: Despesas Correntes, contemplando as Despesas de Custeio e as Transferências Correntes, e as Despesas de Capital, considerando os Investimentos, inversões Financeiras e Transferências de Capital (SOUZA, 2009).

Silva (2000) constata um fator que diferencia os dois grupos com a forma que ela contribui para a formação ou aquisição de um bem de capital, onde as despesas correntes não contribuem e as despesas de capital contribuem diretamente. (SILVA, 2000).

Despesas públicas são todos os dispêndios gerados pela União, sejam elas destinadas à manutenção dos Estados, Municípios e Distrito Federal, ou aqueles que foram destinados para sociedade. Todas elas devem ser definidas com antecedência, exceto as de cunho extraordinário.

2.6 CREDITOS ADICIONAIS

No planejamento inicial ao se preparar o orçamento não se conhece a possibilidade dos fatos que acontecerão, ou seja, “quando se elabora a proposta orçamentária, por mais perfeito que seja o planejamento, não se consegue adivinhar certas necessidades ou reivindicações da sociedade” CRUZ (2009, p. 162).

Tendo a possibilidade de ocorrerem algumas situações extraordinárias no momento da elaboração ou, através por hipótese surgidos durante a execução do orçamento ainda, para permitir a realização de novas despesas, inclusive as decorrentes de fatos imprevisíveis ou urgentes, o Poder Executivo pode apresentar créditos adicionais para alterar a programação fixada na Lei Orçamentária Anual vigente, e a ela se incorporando (ROSA, 2011).

Com base no art. 40 da Lei n.º 4.320 (BRASIL, 1964) principal lei que descreve sobre o tema, os define como: “São créditos adicionais as autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei do Orçamento.”

De acordo com Bezerra Filho (2008) créditos adicionais são autorizações de despesas não foram calculadas ou que não foram dotadas suficientemente no orçamento público; são abertas durante a execução do orçamento para a realização de ajustes ou acréscimos de novas dotações não apresentadas na LOA, e que passam a serem dotações orçamentárias após decreto onde é definido a natureza, a sua destinação e o valor fixado.

Essas incorporações podem ocorrer nas seguintes formas: créditos orçamentários que foi previsto no orçamento, mas a dotação que lhe foi consignada é insuficiente para atender as despesas; ou o crédito orçamentário que não foi previsto para atendimento de certas despesas. Os créditos adicionais classificam-se em: créditos suplementares, créditos especiais e créditos extraordinários (ROSA, 2011).

No ato de um pedido de abertura de crédito, devem apresentar as seguintes informações por meio de decreto do poder executivo (SCARAVELLI, 2001):

Importância, o valor declarado em sua abertura, pois não se deve permitir créditos de valor ilimitado e sim específico;

Espécie, declarar o tipo de crédito que será requerido;

Classificação da despesa, informar se é despesa corrente ou funcional.

O número da lei que autorizou o processo de abertura do crédito.

2.6.1 CREDITOS SUPLEMENTARES e ESPECIAIS

Silva (2008) relata que os créditos adicionais suplementares se destinam a reforçar a dotação orçamentária que ocorrem uma escassez durante a execução e a correção de erros no orçamento.

Os créditos adicionais do tipo suplementares são aqueles atribuídos a reforçar a dotação orçamentária já existente no orçamento, como por exemplo, o cenário inflacionário. Ou seja, como cita Cruz (2009, p. 162) “na ocasião da execução do orçamento, os custos vigentes no mercado poderão estar num montante acima daquele inicialmente programado.

Os créditos especiais se destinam principalmente a atender despesas que não estão registradas na LOA, em razão de terem surgido durante o exercício financeiro e, no caso de sua autorização ter ocorrido nos quatro últimos meses do exercício, podem ser reabertos após o seu encerramento, com seus respectivos saldos e assim adicionados ao orçamento do ano seguinte (GAMA JUNIOR, 2009).

Kohama (2008, p. 193), considera créditos especiais como “autorizados para cobertura de despesas eventuais ou essenciais e por isso mesmo não considerada na Lei do Orçamento”. Já conforme Silva (2008, p. 78) “se destinam a atender a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica, ou seja, sua ocorrência indica a existência de erros no planejamento”.

De acordo com o Manual de Créditos Adicionais (BRAZIL, 2017), para iniciar o procedimento de abertura dos créditos suplementar e especial, depende da existência de recursos disponíveis para ocorrer a despesa. Consideram-se recursos para o fim do artigo 43, desde que não comprometidos, aqueles descritos no seu parágrafo 1º, incisos de I a IV:

- 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; e
- IV – o produto de operações de crédito autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao Poder Executivo realizá-las.

Na lei orçamentaria de cada município, está presente um capítulo específico sobre limite percentual para abertura de créditos, esse valor é denominado de autorização genérica.

No art. 66 da lei 4.320/64 deixa claro que:

Art. 66. As dotações atribuídas às diversas unidades orçamentárias poderão quando expressamente determinado na Lei de Orçamento ser movimentadas por órgãos centrais de administração geral.
Parágrafo único. É permitida a redistribuição de parcelas das dotações de pessoal, de uma para outra unidade orçamentária, quando considerada indispensável à movimentação de pessoal dentro das tabelas ou quadros comuns às unidades interessadas, a que se realize em obediência à legislação específica (BRASIL, 1964).

De acordo com texto citado, o gestor pode fazer uma redistribuição de valores sem a autorização do poder legislativo, Porém, caso o limite encontrado na LOA for

excedido, será necessária a autorização prévia do Poder Legislativo que ao ser aprovado, este autorizará por meio de lei específica o crédito

Sendo assim Moro (2011) conclui que, podemos classificar as autorizações de abertura de créditos suplementares em duas maneiras: Autorização Genérica onde tem com base no percentual encontrado na própria LOA sem excedê-lo e Autorização Específica onde é necessária autorização do poder Legislativo visto que ultrapassou o limite encontrado no orçamento.

Verifica-se então que, os créditos suplementares são utilizados pela gestão pública a fim de corrigir possíveis erros de planejamento, em relação aos valores quantificados das despesas autorizadas inicialmente na LOA. Já os créditos especiais são utilizados em casos específicos de despesas imprevistas que aparecem durante a execução do orçamento.

2.6.2 CREDITOS EXTRAORDINÁRIOS

Os créditos extraordinários têm sua abertura ligados ao atendimento de despesas urgentes e imprevisíveis, como guerras, calamidade pública ou comoção interna, e ditadas por medida provisória, mas que devem ser destinadas ao Poder Legislativo com pena de perda de eficácia desta medida se não for convertida em lei dentro do prazo de sessenta dias, a partir de sua publicação, sendo este prazo prorrogável por mais sessenta dias (BEZERRA FILHO, 2008).

Angélico (2006) complementa que esse tipo de crédito é aberto por meio de decreto do chefe do executivo e, logo após sua abertura, deve ser justificado ao poder legislativo os motivos de sua criação, tendo validade até o encerramento do exercício em que foram abertos, contudo, podem ser utilizados no exercício seguinte, se abertos nos últimos quatro meses do exercício de sua criação.

Moro (2011) informa uma diferença em relação à informação de indicação de fontes de recursos comparada aos outros tipos de créditos: “[...]para os créditos adicionais e especiais é obrigatória a indicação da fonte dos recursos, porém para os créditos adicionais extraordinários é facultativa”.

3 METODOLOGIA

A utilização de um método de pesquisa auxilia na condução de uma pesquisa científica em chegar a uma conclusão. Thiollent (2000, p.25) confirma a ideia de que a metodologia trabalha com a avaliação de técnicas de pesquisa e com a concepção ou a experimentação que entregam os modos efetivos de captar e processar informações e solucionar variadas categorias de problemas teóricos e práticos. Com isso, nesse capítulo do trabalho, será apresentado os conjuntos de técnicas empregadas para a realização do projeto.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

De acordo com Zanella (2009), os tipos de pesquisas podem ser considerados seguindo dois critérios. O primeiro se refere aos fins podendo ser descritiva, exploratória, metodológica, aplicada e intervencionista. Já o segundo se classifica diante os meios utilizados, podendo ser pesquisa de campo, laboratório, documental, bibliográfica e estudo de caso.

Já seguindo os pressupostos de Beuren et al. (2012), diante das características únicas na contabilidade, os tipos de pesquisas aplicados com mais frequência a esta área de conhecimento podem ser reunidos nas categorias: quanto aos seu objetivo; quanto aos procedimentos; quanto à abordagem do problema

Portanto, em relação aos objetivos que está sendo buscado, a pesquisa se enquadra como descritiva, pois irá analisar a execução dos créditos adicionais nas prefeituras do estado do Rio Grande do Norte.

Na compreensão de Gil (1999), a pesquisa descritiva objetiva, principalmente, a descrever características de determinada uma população ou ao estabelecimento de relações entre as variáveis.

Já para Triviños (1987), o estudo descritivo demanda do pesquisador uma delimitação precisa de técnicas, métodos, modelos e teorias que orientarão a coleta e interpretação dos dados, cujo alvo é conferir validade científica à pesquisa (apud RAUPP; BEUREN, 2006).

Em relação aos procedimentos empregados, ou seja, a forma de como será conduzido o estudo e obtido os dados, assume-se a este trabalho as características de uma pesquisa bibliográfica e documental.

A pesquisa bibliográfica é elaborada mediante a realização de consultas em materiais já publicados anteriormente como resoluções, leis, normas, artigos científicos, livros entre outros Gil (2008).

Já Cervo e Bervian (2002), na pesquisa documental, são investigados documentos para descrever e comparar diversas características. Já nas palavras de Silva et al. (2003), o estudo documental “vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com o objetivo da pesquisa”. Nesse estudo foram utilizados documentos encontrados nos próprios sites das prefeituras, pela transparência no TCE RN e também pelo uso da Lei de Acesso a Informação.

Com relação à abordagem do problema este estudo adota a tipologia quantitativa, pois trabalha com dados numéricos, sob forma de análise, por exemplo, a afirmação colocada por Silva (2006, p. 28) “quantificar opiniões, dados, na forma de coleta de informações”. Neste trabalho o elemento numérico vem do valor orçamentário inicial dos órgãos encontrado na LOA, assim como os valores de abertura de créditos adicionais.

3.2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para elaboração deste trabalho, foi feito um estudo empírico, baseado na análise dos créditos adicionais de quinze prefeituras municipais escolhidas de forma aleatória dentre as mais de cento e sessenta e sete localizadas no estado do Rio Grande do Norte. Foram analisadas as informações contidas na LOA, decretos de leis e demais demonstrativos contábeis referentes aos exercícios do ano de 2013 a 2017, obtidos através de uma pesquisa documental nos sites das próprias prefeituras, do Tribunal de Contas do Estado do RN, Diário Oficial e também pela Lei de Acesso a Informação.

A manipulação das informações coletadas do período de 2013 a 2017 foi realizada como auxílio do software Microsoft Excel, desde a seleção das prefeituras que serão estudadas até a geração da análise dos dados obtidos.

Em seguida, foi feita uma pesquisa bibliográfica e análise com base nos dados adquiridos com intenção de verificar a execução dos pedidos de créditos adicionais, se ultrapassam o limite e sobre sua execução realmente for realizada. Organizando os dados colhidos separados por ano e calculando o percentual de créditos utilizados.

3.3 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

A pesquisa empírica analisou o orçamento e a abertura de créditos adicionais de quinze municípios do estado do Rio Grande do Norte. Porém, apesar da Lei nº12.527/2011 que regulamenta o direito constitucional de acesso às informações públicas e a própria lei complementar nº101/2000 que estabelece regras de transparência a seguir, houve uma insuficiência de informações na transparência de diversos órgãos selecionados. Em razão a esse ocorrido, foi preferido usar os dados encontrados na Transparência Jurisdicionada do Tribunal de Conta do Rio Grande do Norte TCE-RN. Apesar de nesta fonte, as informações de créditos adicionais nos anos de 2013 até 2015 não estarem completas, foi possível estudar o orçamento de todos os anos projetados a serem analisados nesse estudo.

Com os impasses encontrados no curso da pesquisa, o objetivo de estudo acabou se tornando restrito, prejudicando a investigação no sentido de proporcionar um melhor estudo sobre o orçamento público destas instituições.

4 ANÁLISE DE DADOS E APRESENTAÇÃO DE RESULTADOS

O trabalho foi desenvolvido por meio da análise das prestações de contas de quinze municípios. Os dados dessas entidades estão todos disponíveis no sítio do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte em sua Transparência dos Jurisdicionados, órgão este que é responsável em fiscalizar e emitir pareceres sobre as contas públicas dos municípios do estado.

Apresentam-se a seguir os resultados encontrados, separados por cada ano estudado.

4.1 ANÁLISE DE 2013

Tabela 1 – Variação entre Orçamento Inicialmente e Final do exercício de 2013

Nome do Município	Orçamento Inicial	Orçamento Final	% Orçado Inicial e Final
Alto do Rodrigues	52.056.000	64.561.091	24,02%
Barcelona	12.253.257	12.746.151	4,02%
Campo Redondo	21.943.334	22.338.834	1,80%
Coronel João Pessoa	17.329.181	18.562.724	7,12%
Ipueira	4.918.467	6.119.837	24,43%
Jardim do Seridó	29.984.350	29.984.350	0,00%
Macau	88.159.634	96.899.234	9,91%
Natal	2.170.411.000	2.385.823.194	9,92%
Parnamirim	349.726.632	501.045.928	43,27%
Passa-e-Fica	20.105.037	25.724.226	27,95%
Patu	25.623.863	25.990.863	1,43%
Pedra Grande	9.143.400	12.398.370	35,60%
São Rafael	18.625.262	18.698.862	0,40%
Tenente Ananias	18.071.500	19.101.500	5,70%
Upanema	-	-	-

Fonte: elaborado pelo autor.

Analisando a Tabela 1, podemos ver que a Prefeitura de Parnamirim apresentou uma maior modificação do seu plano orçamentário com significativos 43,27%, seguido desta temos Pedra Grande com 35,6% e Passa-e-Fica com 27,95%. Por outro lado, o município de São Rafael mostrou uma mudança de apenas 0,40%, Patu com 1,43% e Campo Redondo com 1,80% apresentando assim poucas mudanças em seus balanços. Também temos a Prefeitura de Jardim do Seridó que não apresentou nenhuma mudança sobre o seu planejamento de despesas.

4.2 ANÁLISE DE 2014

Tabela 2 – Variação entre Orçado Inicialmente e Final do exercício de 2014

Nome do Município	Orçamento Inicial	Orçamento Final	%Entre orçado Inicial e Final
Alto do Rodrigues	48.057.900	80.001.774	66,47%
Barcelona	14.238.977	14.521.467	1,98%
Campo Redondo	26.536.303	27.186.103	2,45%
Coronel João Pessoa	19.263.272	24.187.228	25,56%
Ipueira	6.968.387	6.350.596	-8,87%
Jardim do Seridó	32.547.965	32.547.965	0,00%
Macau	94.496.000	95.114.000	0,65%
Natal	2.287.191.000	2.632.834.564	15,11%
Parnamirim	414.006.800	423.441.229	2,28%
Passa-e-Fica	22.885.262	35.134.794	53,53%
Patu	34.894.529	34.954.529	0,17%
Pedra Grande	14.799.300	17.325.300	17,07%
São Rafael	18.925.806	22.501.826	18,89%
Tenente Ananias	18.294.550	27.431.112	49,94%
Upanema	-	-	-

Fonte: elaborado pelo autor.

Ao Observar a Tabela 2, podemos presenciar três municípios com mudanças significativas em seus planejamentos. A Prefeitura de Alto do Rodrigues aumentou em 66,47% o seu orçamento inicial, Passa-e-Fica teve 53,53% de aumento e Tenente Ananias com um acréscimo de 49,94%. Jardim Seridó novamente não apresentou mudanças em seu plano, Macau e Patu tiveram os menores com 0,65% e 0,17% respectivamente.

4.3 ANÁLISE DE 2015

Tabela 3 – Variação entre Orçado Inicialmente e Final do exercício de 2015

Nome do Município	Orçamento inicial	Orçamento Final	%Entre orçado inicial e final
Alto do Rodrigues	53.202.149	64.836.810	21,87%
Barcelona	15.428.167	16.861.100	9,29%
Campo Redondo	25.262.455	26.272.755	4,00%
Coronel João Pessoa	21.140.631	23.446.780	10,91%
Ipueira	7.080.080	6.968.387	-1,58%
Jardim do Seridó	32.404.890	32.605.890	0,62%
Macau	-	-	-
Natal	2.242.956.000	2.350.953.298	4,81%
Parnamirim	629.386.400	632.116.400	0,43%
Passa-e-Fica	20.905.850	33.443.801	59,97%

Patu	35.612.375	35.612.375	0,00%
Pedra Grande	16.368.000	18.855.000	15,19%
São Rafael	23.646.708	23.946.708	1,27%
Tenente Ananias	20.078.388	24.122.347	20,14%
Upanema	-	-	-

Fonte: elaborado pelo autor.

Em 2015, na gestão do município de Ipueira, foi decidido um valor menor ao apresentado inicialmente em sua LOA havendo assim uma diminuição de 1,58% do orçamento de despesas a realizar. Entretanto, Passa-e-Fica mostrou novamente uma mudança significativa em seu orçamento com uma adição de 59,97% seguido de Alto do Rodrigues e Tenente Ananias com 20,14%.

4.4 ANÁLISE DE 2016

Tabela 4 – Relação da PCA LOA com PCA Realizado do Exercício de 2016

Nome do Município	Orçamento inicial	Créditos Suplementares	PCA LOA	PCA Realizado
Alto do Rodrigues	\$54.417.750	17.541.127	-	32,23%
Barcelona	-	-	-	-
Campo Redondo	31.266.154	5.546.015	40%	17,74%
Coronel João Pessoa	23.340.150	0,00	-	0,00%
Ipueira	12.124.563	2.376.617	30%	19,60%
Jardim do Seridó	35.714.390	4.514.856	30%	12,64%
Macau	117.985.639	46.579.404	5%	39,48%
Natal	2.576.322.327	141.596.939	10%	5,50%
Parnamirim	505.000.000	168.322.883	40%	33,33%
Passa-e-Fica	30.424.401	0,00	40%	0,00%
Patu	39.497.423	7.296.400	50%	18,47%
Pedra Grande	23.350.304	8.588.538	30%	36,78%
São Rafael	24.123.500	5.118.785	-	21,22%
Tenente Ananias	21.550.000	0,00	-	0,00%
Upanema	50.500.000	0,00	-	0,00%

Fonte: elaborado pelo autor.

Ao observar a Tabela da relação dos percentuais de créditos adicionais (PCA) suplementares na LOA com os realizados, nota-se que nesse período apenas a Prefeitura de Pedra Grande ultrapassou o limite de abertura de mais créditos com 36,78% e Macau com 39,48%, altíssimo valor composta principalmente de anulações de dotações. As demais gestões ficaram ainda no valor limite e Parnamirim apresentou um valor bem próximo ao percentual limite.

Tabela 5 – Variação entre Orçado Inicialmente e Final do exercício de 2016

Nome de Município	Orçamento inicial	Orçamento Final	% Entre orçado inicial e final
Alto do Rodrigues	54.417.750	54.417.750	0,00%
Barcelona	-	-	-
Campo Redondo	31.266.154	31.441.154	0,56%
Coronel João Pessoa	23.340.150	27.800.595	19,11%
Ipueira	12.124.563	12.165.484	0,34%
Jardim do Seridó	35.714.390	35.714.390	0,00%
Macau	117.985.639	117.985.639	0,00%
Natal	2.576.322.327	2.576.322.327	5,50%
Parnamirim	505.000.000	505.000.000	0,00%
Passa-e-Fica	30.424.401	30.424.401	0,00%
Patu	39.497.423	39.497.423	0,00%
Pedra Grande	23.350.304	23.350.304	0,00%
São Rafael	24.123.500	24.123.500	0,00%
Tenente Ananias	21.550.000	28.015.809	30,00%
Upanema	50.500.000	50.500.000	0,00%

Fonte: elaborado pelo autor.

Pode-se verificar na tabela 5, que 2016 foi um período de pouca modificação nos orçamentos das prefeituras estudadas. Apenas os municípios de Tenente Ananias que teve um acréscimo de 30% do seu planejamento da LOA. A prefeitura de Coronel João Pessoa também modificou o seu orçamento com um acréscimo de 19,11% assim como Natal com um aumento de 5,50%. As prefeituras de Campo Redondo e Ipueira também fizeram modificações, porém foram pequenas as atualizações.

4.5 ANÁLISE DE 2017

Tabela 6 – Relação da PCA LOA com PCA Realizado do Exercício de 2017

Nome do Município	Orçamento inicial na LOA	Créditos Suplementares	PCA LOA	PCA Realizado
Alto do Rodrigues	63.200.000	12.949.214	25%	20%
Barcelona	15.536.697	9.255.103	20%	60%
Campo Redondo	32.667.750	22.267.830	30%	68%
Coronel João Pessoa	26.125.311	5.654.157	30%	22%
Ipueira	13.337.019	2.420.350	30%	18%
Jardim do Seridó	35.507.190	6.005.294	-	17%
Macau	122.298.129	37.539.958	5%	31%
Natal	2.473.902.570	244.681.388	10%	10%
Parnamirim	-	0,00	-	-
Passa e fica	33.868.104	0,00	0%	-

Patu	41.284.677	12.706.460	50%	31%
Pedra Grande	21.666.100	1.006.000	30%	5%
São Rafael	23.664.870	5.168.824	25%	22%
Tenente Ananias	22.100.000	10.467.969	50%	47%
Upanema	54.000.000	10.643.292	30%	20%

Fonte: elaborado pelo autor.

Em 2017, é possível constatar uma execução de aberturas de créditos suplementares com valores bastante significantes como é o caso da Prefeitura de Campo Redondo com o sua alteração de créditos de 68% remanejados no seu orçamento e ultrapassando assim o limite de 30% apresentado na LOA concluindo assim que 28% do orçamento foi feito de remanejamentos autorizados pelo poder legislativo. Barcelona no exercício em questão também acabou ultrapassando o limite de créditos, chegando assim em um total de 60%, 40% a mais do limite proposto na sua lei orçamentaria. As prefeituras de Upanema, Tenente Ananias e Alto do Rodrigues chegaram próximo ao valor limite de abertura de créditos na LOA.

Tabela 7 – Variação entre Orçado Inicialmente e Final do exercício de 2017

Município	Orçamento inicial	Orçamento Final	%Entre orçado inicial e final
Alto do Rodrigues	63.200.000	63.200.000	0,00%
Barcelona	15.536.697	15.738.776	1,30%
Campo Redondo	32.667.750	32.667.750	0,00%
Coronel João Pessoa	26.125.311	27.928.919	6,90%
Ipueira	13.337.019	13.337.019	0,00%
Jardim do Seridó	35.507.190	35.507.190	0,00%
Macau	122.298.129	125.995.180	3,02%
Natal	2.473.902.571	2.547.186.642	2,96%
Parnamirim	-	-	-
Passa e fica	33.868.104	33.868.104	0,00%
Patu	41.284.677	41.284.677	0,00%
Pedra Grande	21.666.100	22.672.100	4,64%
São Rafael	23.664.870	23.664.870	0,00%
Tenente Ananias	22.100.000	22.094.121	-0,03%
Upanema	54.000.000	54.000.000	0,00%

Fonte: elaborado pelo autor.

O exercício em questão trouxe um cenário sem muitas modificações significativas nos orçamentos estudados. Apesar de que na análise anterior foi

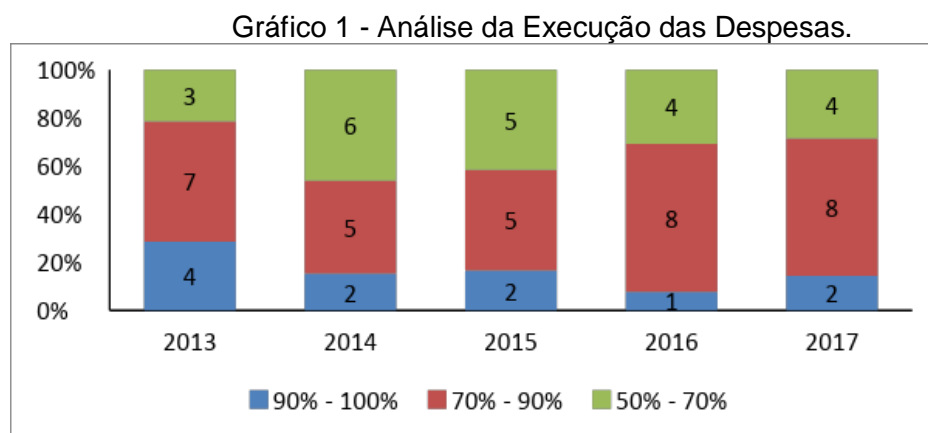
encontrado grandes percentuais de abertura de créditos em muitos orçamentos, mas em boa parte não foi afetado em quantão das fontes de abertura por meio de anulações de dotações.

Em geral o maior movimento ocorreu no município de Coronel João Pessoa com 6,90% e Pedra Grande com 4,64%. Os demais não apresentaram mudanças significativas ou continuaram com o mesmo valor orçado inicialmente.

4.6 ANÁLISE DO ORÇAMENTO REALIZADO

Com base dos dados orçamentários obtidos, a etapa seguinte buscará responder sobre a execução das despesas atualizadas. Para isso foi feito um gráfico com todas as informações das despesas realizadas de cada um dos municípios com o percentual de despesas executadas de todos os períodos estudados.

Apresentam-se a seguir os resultados encontrados:



Fonte: elaborado pelo autor.

Como podemos ver no gráfico em questão, durante os anos examinados ocorreu uma predominância entre 70% e 90% da realização das despesas orçadas pelas prefeituras.

Em 2014, como foi o período de eleições sendo assim o ultimo ano de gestão do prefeito em exercício, é possível notar uma grande quantidade de despesas não realizadas. Isso ocorreu pelo fato de a Lei da Responsabilidade fiscal ser clara no art. 42 em exigir que não se deve contrair mais despesas que não possua disponibilidade suficiente para quita-las (BRASIL, 2018). Nos anos seguintes o percentual de execução das despesas vai aumentando chegando em 2016 e 2017 executando mais de 70%.

5 CONCLUSÕES

Ter um bom planejamento é fundamental para que uma gestão consiga aplicar de forma eficiente e com responsabilidade os recursos públicos. O orçamento, base para um bom plano de negócio, é desenvolvido com base em três instrumentos: PPA, LDO e LOA.

É na LOA que o orçamento cria valores e termos como receitas e despesas se apresentam, mostrando que é necessário um equilíbrio de contas para um bom funcionamento da máquina pública. Entretanto, com a possibilidade de eventos extraordinários, o poder executivo pode por meio de créditos adicionais, atualizando a sua dotação do seu exercício.

Entretanto, se vem notado um despreparo no uso dessas práticas, onde gestores usam a abertura de créditos adicionais de maneira desnecessária. Onde orçamentos são supervalorizados e na execução não realizam o que foi realmente planejado.

Com base nisso, o presente estudo buscou identificar em uma amostra de 15 municípios do estado do Rio Grande do norte: O percentual de créditos adicionais; A variação do orçamento orçado inicialmente na LOA e final; e como foi a realização das despesas orçadas.

Após seguir toda a metodologia que foi inicialmente planejada e portando assim os resultados encontrados, verificou-se entre os municípios analisados, uma quantidade expressiva de abertura de créditos, gerando assim um aumento significativos do valor orçado. Também se nota uma certa frequência em algumas como prefeituras aparecerem durante os exercícios com altos índices de pedido de suplementação, que o caso da gestão das prefeituras de Alto do Rodrigues onde em 2014 conseguiu ter em seu orçamento um aumento de 66%. Assim como a prefeitura de Passa-e-Fica que frequentemente se apresentava com altos valores para o exercício chegando até a 59% de variação.

Já na análise da relação à abertura de créditos sobre o limite da LOA, em geral não houve grandes discrepâncias, apenas os municípios de Macau e Parnamirim em 2016 ultrapassando os limites previstos na LOA. E em 2017, Barcelona e Campo Redondo ultrapassando o que é previsto em seus orçamentos com o dobro do limite.

Ao verificar a execução das despesas, em suma durante os anos é claro ver as prefeituras executando entre 70% e 90%, exceto 2014 quando se tem uma maior recessão na realização das despesas.

Sugere-se para futuras pesquisas que: Analisem uma quantidade maior de órgãos para ter um resultado mais preciso, visto da possibilidade da falta de dados. Fazer um estudo em outras administrações públicas, além das prefeituras como ministérios, secretarias ou até os próprios tribunais, estes que analisam as contas dos gestores devem ser modelos de exatidão. Também seria interessante um estudo sobre a execução dos créditos extraordinários, sobre sua abertura e execução se foram realmente realizadas. E por último, um estudo de específico em uma prefeitura sobre a realização de despesas orçamentadas de maneira detalhada, onde seria analisado melhor cada programa planejado e como foi a sua realização no final do exercício.

REFERÊNCIAS

- ABRANTES, Luiz Antonio; FERREIRA, Marco Aurélio Marques. **Gestão Tributária**. Florianópolis: UAB Capes 2010.
- ANDRADE, Nilton de Aquino Andrade. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal: Métodos com base na LC nº 101/00 e nas Classificações Contábeis Advindas da SOF e STN**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- ANDRADE, Nilton de Aquino Andrade. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal: Métodos com base na LC nº 101/00 e nas Classificações Contábeis Advindas da SOF e STN**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 8. ed. São Paulo. Atlas, 1995.
- BEZERRA FILHO, J. E. **Contabilidade pública: Teoria, técnica de elaboração de balanços e questões**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, 4a reimpressão.
- _____. **Contabilidade Pública: teoria, técnica de elaboração de balanços e questões**. 2. ed. - Rio de Janeiro. Elsevier, 2006. 360p.
- BRASIL. Lei, no. 4.320, de 17 de março de 1964. Institui 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, DF, 23 mar. 1964
- BRASIL. TCE-ES. **TCE-ES uniformiza interpretação do artigo 42 da LRF**. 2018. Disponível em: <<http://www.atricon.org.br/imprensa/noticias/tce-es-uniformiza-interpretacao-do-artigo-42-da-lrf/>>. Acesso em: 24 nov. 2018.
- BRASIL. Seplan. Secretaria de Estado de Planejamento (Org.). **MANUAL DE CRÉDITOS ADICIONAIS**. 2017. Disponível em: <<http://www.seplan.mt.gov.br/documents/363424/3008377/Manual+de+Cr%C3%A9ditos+Adicionais+2017.pdf/f1f1b415-01ba-4917-b18f-63ded999317c>>. Acesso em: 5 set. 2018.
- CARVALHO, Deusvaldo. **Orçamento e Contabilidade Pública: teoria, prática e mais de 800 exercícios**. 5. ed. Rio de Janeiro, Elsevier: 2010.
- CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.
- CRUZ, Flávio da. **Contabilidade e Movimentação Patrimonial do Setor Público**. Rio de Janeiro: versão eletrônica. 2009.
- FACCAT página dos professores. **A despesa pública**. Disponível em: <https://professores.faccat.br/moodle/pluginfile.php/15510/mod_resource/content/1/A%20DESPESA%20PUBLICA-2.pdf>. Acesso em: 18 nov. 2018>
- FLORES, P. C. **O papel da contabilidade na administração pública**: 2008. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/27208/000763339.pdf?...1>>. Acesso em: 10 set. 2018.

_____. **O papel da contabilidade na administração pública**: 2008. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/27208/000763339.pdf>>. Acesso em: 29 ago. 2018.

GAMA JUNIOR, Fernando Lima. **Fundamentos de Orçamento Público e Direito Financeiro**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

KOHAMA, Heilio, **Contabilidade Pública**. Teoria e Prática. São Paulo: Atlas, 2014.

_____. **Contabilidade pública**: teoria e prática. 10. ed. São Paulo, Atlas, 2009.

_____. **Contabilidade pública**: teoria e prática. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

LIMA, Jayne Alana de. **As perspectivas e dificuldades no processo de implantação do orçamento participativo: estudo de caso no município de Parelhas/RN**. 2015.

Disponível em:

<https://monografias.ufrn.br/jspui/bitstream/123456789/1931/3/As%20perspectivas_Monografia_Lima.pdf>. Acesso em: 06 ago. 2018.

LIMA, Diana Vaz de; GUIMARÃES, Otono Goncalvez. **Contabilidade Aplicada aos Regimes Próprios de Previdência Social**. 1 ed. Brasília MPAS, 2009

MELO, José Tarcísio de Almeida. **Direito Constitucional do Brasil**. Belo Horizonte: Del Rey, 2008.

MORO, Silvio Raul. **A integração e a importância do orçamento e dos créditos adicionais na administração pública**. 2011. Disponível em:

<<https://lume.ufrgs.br/handle/10183/61966>>. Acesso em: 23 nov. 2018.

PEREIRA, Matias. **Manual de gestão pública contemporânea**. São Paulo: Atlas, 2010.

PIRES, José. MOTTA, Walmir. A evolução histórica do orçamento público e sua importância para a sociedade. **Enfoque: Reflexão Contábil**. Paraná, v.25, nº2, p.16-25, mai-ago 2006.

ROSA, Maria B. **Contabilidade do Setor Público**. São Paulo: Atlas, 2011.

SALLES, Helena da Motta. **Gestão Democrática e Participativa**. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/UFSC: CAPES: UAB, 2010.

SANCHES, O. M. **Dicionário de orçamento, planejamento e áreas afins**. 2. ed. Brasília: OMS, 2004.

SCARAVELLI, Júlio César Montano. **Créditos adicionais**: Importância da flexibilidade na programação da despesa pública. 2001. Disponível em:

<<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/110229>>. Acesso em: 10 nov. 2018.

SILVA, Adériton Bueno. **A contabilidade pública e o impacto da lei de responsabilidade fiscal na administração pública**. 2012. Disponível em:

<<https://www.fara.edu.br/sipe/index.php/anuario/article/download/137/121>>. Acesso em: 20 set. 2018.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade**: Orientações de Estudos, Projetos, Artigos, Relatórios, Monografias, Dissertações, Teses. 2. Ed. São Paulo; Atlas, 2006.

SILVA, Josilene Marques da. **Influência da contabilidade aplicada ao setor público no controle dos gastos públicos**: Um estudo de caso no município de Serra Negra do Norte/RN. 2015. Disponível em:

<https://monografias.ufrn.br/jspui/bitstream/123456789/1929/3/A%20influ%C3%Aancia%20da%20contabilidade_Monografia_Silva.pdf>. Acesso em: 28 ago. 2018.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental**: um enfoque administrativo. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SILVA, Valmir Leôncio. **A Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 2. ed. São Paulo, Atlas, 2013.

THIOLLENT, M. **Metodologia da pesquisa-ação**. 9ª. ed. São Paulo: Cortez Autores Associados, 2000.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais**: pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987.

ZANELLA, Liane Carly Hermes. **Metodologia de estudo e de pesquisa em administração**. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/ UFSC; [Brasília]: CAPES: UAB, 2009.