



Universidade de Brasília (UnB)

Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas

(FACE)

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)

Curso de Especialização em Orçamento, Governança e Gestão de Riscos no Setor Público

Raquel Rosa Domingos Ferreira

**Ficção e Realidade: Exigência na Elaboração da Lei Orçamentária Anual para atender
aos Sistemas de Informação**

Brasília - DF

2024

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen
Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Lucio Remuzat Rennó Junior
Decano de Pós-Graduação

Professor Doutor José Márcio Carvalho
Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas
Públicas

Professor Doutor Sérgio Ricardo Miranda Nazaré
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuarias

Professora Doutora Letícia Lopes Leite
Coordenadora-Geral UAB

Professora Doutora Mayla Cristina Costa Maroni Saraiva
Coordenadora do Curso de Especialização em Orçamento, Governança e Gestão de Riscos no
Setor Público

Raquel Rosa Domingos Ferreira

Ficção e Realidade: Exigência na Elaboração da Lei Orçamentária Anual para atender aos Sistemas de Informação

Artigo apresentado ao Curso de Especialização em Orçamento, Governança e Gestão de Riscos no Setor Público da Universidade Aberta do Brasil como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Orçamento, Governança e Gestão de Riscos no Setor Público.

Orientadora: Profa. Dra. Diana Vaz de Lima

Brasília – DF

2024

Ficha Catalográfica

F
Ferreira, Raquel Rosa Domingos
Ficção e Realidade: Exigência na Elaboração da Lei
Orçamentária Anual para atender aos Sistemas de Informação
/ Raquel Rosa Domingos Ferreira; orientador Diana Vaz de
Lima. -- Brasília, 2024.
35 p.

Monografia (Graduação - Orçamento, Governança e Gestão de
Riscos no Setor Público) -- Universidade de Brasília, 2024.

1. Orçamento Público. I. Lima, Diana Vaz de, orient. II.
Título.

Raquel Rosa Domingos Ferreira

Ficção e Realidade: Exigência na Elaboração da Lei Orçamentária Anual para atender aos Sistemas de Informação

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas como requisito parcial à obtenção do grau de Especialista em Orçamento, Governança e Gestão de Riscos no Setor Público.

Data de aprovação: 07/07/2024.

Profª. Dra. Diana Vaz de Lima
Orientadora

Profª. Dra. Nara Cristina Ferreira Mendes
Professor - Examinador

RESUMO

Neste estudo, pretendemos abordar uma questão complexa: alinhar os instrumentos de planejamento com as exigências dos sistemas de informação disponíveis. Além disso, investigaremos as causas principais da desconexão entre o que foi planejado e o que foi executado, com foco na Lei Orçamentária Anual (LOA), que é o instrumento de orçamento público responsável por concretizar o planejamento prévio. Ao longo deste artigo, exploraremos os principais resultados do nosso estudo de caso na autarquia de saneamento do Município de Araguari, discutindo as dificuldades encontradas e as implicações práticas e teóricas para a gestão orçamentária e a governança pública.

Palavras-chave: Sistemas de Informação; Orçamento Público; Planejamento Orçamentário; Execução Orçamentária; Restos a pagar.

ABSTRACT

In this study, we intend to address a complex issue: aligning planning instruments with the requirements of available information systems. Additionally, we will investigate the main causes of the disconnect between what was planned and what was executed, focusing on the Annual Budget Law (LOA), which is the public budget instrument responsible for implementing prior planning. Throughout this article, we will explore the main results of our case study in the sanitation authority of the Municipality of Araguari, discussing the difficulties encountered and the practical and theoretical implications for budget management and public governance.

Keywords: Information Systems; Public Budget; Budget Planning; Budget Execution; Payables.

SUMÁRIO

1.INTRODUÇÃO	8
2.REFERENCIAL TEÓRICO E NORMATIVO	10
3.METODOLOGIA	16
3.1. Do Município de Araguari – MG	16
3.2. Da Autarquia Municipal SAE	17
4. RESULTADOS	19
4.1 .Das receitas da SAE como era e como ficou para o ano de 2024	21
4.2. Das principais despesas da SAE no último quadrimestre do ano de 2023	21
4.3. Das alterações orçamentárias nos últimos 5 anos	22
4.4. Dos erros identificados na transição	24
4.5. A mudança - Como foi planejado	25
4.6. Dos erros ainda encontrados após o envio da LDO e LOA	28
4.7. Da descontinuidade administrativa - A mudança de Gestor da Autarquia na implantação dos instrumentos planejamento da “ficção” para realidade	29
4.8. Evolução das dotações orçamentárias	30
4.9. Fatores determinantes	31
4.9.1. Restos a pagar	31
4.9.2. Da disponibilidade financeira	32
5. CONCLUSÃO	33
REFERÊNCIAS	35

1. INTRODUÇÃO

A elaboração dos Instrumentos de planejamento de acordo com modelo definido na Constituição Federal de 1988 do Brasil constitui de três instrumentos: o Plano Plurianual – PPA, a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e a Lei Orçamentária Anual – LOA (Brasil, 1988).

Os processos de elaboração dos instrumentos de planejamento e o orçamentário são influenciados por uma variedade de fatores, incluindo demandas da sociedade, questões políticas e econômicas. A LOA é que executa o orçamento público conforme o planejamento prévio, e infelizmente há uma falha entre as projeções orçamentárias e as reais necessidades que os orçamentos deveriam atender, principalmente quando se trata da integração com os sistemas de informação.

Neste estudo, iremos explorar essa questão complexa e investigar como podemos alinhar os instrumentos de planejamento com as exigências dos sistemas de informação disponíveis, além de investigar as principais causas da falta de ligação entre o que foi planejado e o que foi executado, com foco na LOA, que é o instrumento de orçamento público responsável por efetivar o que foi previamente planejado.

Já foram feitos diversos estudos sobre esse assunto, tanto no Brasil quanto no exterior. No entanto, muitos desses estudos não analisam a fundo as implicações práticas dessas falhas identificadas, nem as possíveis soluções que poderiam ser aplicadas. Portanto, existe uma lacuna que consiste na falta de integração entre a elaboração da LOA, a realidade aplicada e os sistemas de informação, que é crucial para uma gestão orçamentária eficaz.

Devido a isso, neste estudo, buscamos oferecer uma análise mais completa das relações entre a elaboração da LOA, a realidade aplicada e os sistemas de informação. Vamos destacar a importância de um alinhamento mais adequado entre os instrumentos de planejamento e os sistemas de informações para a garantida eficiência e da transparência na gestão orçamentária, que são fundamentais para atender às expectativas da sociedade.

A base teórica dessa análise combina a teoria orçamentária com a gestão da informação, o que nos dá um bom embasamento para investigar os desafios e oportunidades dessa interação complexa.

As contribuições deste estudo são tanto teóricas quanto práticas, pois enriquece o debate acadêmico sobre a gestão orçamentária, e também o ponto de vista prático, ao fornecer “insights” valiosos para os formuladores de políticas públicas e gestores governamentais. Ao entender melhor as necessidades na elaboração da LOA, esperamos que as instituições

governamentais possam melhorar seus processos orçamentários, promovendo uma alocação mais eficiente e transparente dos recursos públicos.

Nossa estratégia de pesquisa envolve uma revisão sistemática da literatura existente, seguida por um estudo de caso detalhado para ilustrar os principais desafios e soluções identificados. Esperamos que os resultados deste estudo contribuam significativamente para o avanço do conhecimento nessa área importante da Administração Pública.

Ao longo deste artigo, vamos explorar os principais resultados da nossa pesquisa na autarquia de saneamento do Município de Araguari, as dificuldades encontradas e as implicações práticas e teóricas para a gestão orçamentária e para a governança pública como um todo.

A gestão eficiente e a alocação legítima dos recursos financeiros são essenciais para as autarquias de saneamento. Essas entidades precisam cumprir a Lei de Diretrizes de Saneamento Básico e se adequar ao Plano de Saneamento Básico. No entanto, para atender a essas exigências e se manterem operacionais, as autarquias enfrentam desafios complexos no fornecimento de recursos hídricos e na prestação de serviços à população, principalmente devido à escassez de recursos. Os sistemas de informação têm um papel muito importante na gestão eficiente dos recursos e na tomada de decisões em instituições como a SAE (Superintendência de Água e Esgoto), pois eles ajudam a manter as informações organizadas e mais precisas, facilitando o planejamento e a execução das atividades, além de melhorar a transparência e a eficiência operacional. Além do SNIS (Sistema Nacional de Informações sobre Saneamento), existem outras ferramentas e plataformas que são essenciais para coletar, analisar e compartilhar dados relevantes para o setor de saneamento.

O SNIS pode ser considerado o centro vital do sistema de informações, que fornece informações valiosas sobre o abastecimento de água, coleta e tratamento de esgoto, investimentos realizados e outros aspectos importantes para o setor. Esses dados são utilizados pela ARISB (Agência Reguladora Intermunicipal de Saneamento Básico) para monitorar o desempenho das empresas de saneamento e garantir que elas cumpram as metas estabelecidas e ofereçam serviços de qualidade para a população.

Além disso, a LOA é uma ferramenta muito importante, que estabelece as diretrizes para a alocação de recursos públicos, incluindo os investimentos em saneamento básico. A ARISB trabalha em conformidade com essa lei para garantir que os recursos sejam utilizados de forma eficiente e de acordo com as necessidades e prioridades do setor de saneamento.

Outra legislação relevante para o setor de saneamento é a Lei do Saneamento Básico, que estabelece as diretrizes nacionais para o setor e define as responsabilidades dos governos na prestação dos serviços. A ARISB utiliza essa lei como referência para suas atividades

regulatórias e fiscalizatórias, garantindo que as normas e padrões estabelecidos sejam cumpridos.

De acordo com o Ministério das Cidades, o SNIS, desde 1995, tem coletado dados acerca da prestação dos serviços de saneamento básico no Brasil, evoluindo a cada ano, tanto em tecnologia quanto em abrangência dos componentes coletados.

Em 2023, o SNIS encerrou suas atividades com informações da prestação dos serviços de todos os componentes do saneamento básico e, a partir de 2024, o SINISA entra em atividade como o Sistema Nacional de Informações em Saneamento Básico, dando continuidade ao legado do SNIS, atendendo ao disposto na Lei de Saneamento Básico (Lei nº 11.445/2007), atualizada pelo Novo Marco Regulatório do Saneamento (Lei nº 14.026/2020).

Os dados do SINISA foram coletados anualmente junto aos titulares e aos prestadores de serviços de saneamento básico seguindo o cronograma de coleta de cada componente.

Em resumo, os sistemas de informação, como o SNIS/SINISA, juntamente com as leis e regulamentações pertinentes, desempenham um papel fundamental na regulação e na melhoria contínua dos serviços de saneamento básico. O objetivo final é garantir que todas as pessoas tenham acesso a água potável e saneamento adequado.

Este estudo tem como objetivo principal demonstrar que um alinhamento mais adequado das peças orçamentárias, ao invés de se limitar a uma obrigação legal que fica apenas no papel, pode efetivamente resultar em uma gestão mais eficaz. Esperamos que os resultados deste estudo revelem as principais barreiras na integração entre a elaboração dos instrumentos de planejamento e os sistemas de informações, além de apresentar soluções práticas.

2. REFERENCIAL TEÓRICO E NORMATIVO

O referencial teórico abordará conceitos de gestão orçamentária, planejamento estratégico, transparência governamental e boas práticas na elaboração da LOA. Serão explorados estudos de caso similares e literatura especializada em orçamento público e gestão financeira. Assim, será justificado o objetivo da pesquisa, que é identificar os fatores que proporcionam maior eficácia e aplicabilidade no planejamento de uma gestão pública e analisar a efetividade da LOA no Município de Araguari-MG, especificamente na sua Autarquia Municipal de Saneamento.

A fim de atingir os objetivos propostos e escolher as metodologias a serem utilizadas, optamos por pesquisas bibliográficas, artigos científicos, leis, consultas no site da Autarquia, da Prefeitura Municipal de Araguari, participações em audiências públicas referentes LDO e Lei Orçamentária Anual.

Para compreender melhor o ciclo orçamentário e a gestão orçamentária, é imprescindível entendermos o papel de todas as peças orçamentárias trazidas pela Constituição de 1988.

O Plano Plurianual (PPA), com duração de quatro anos, tem como objetivo estabelecer as diretrizes, objetivos e metas de médio prazo para a Administração Pública. A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), anualmente, define as políticas públicas e suas prioridades para o próximo exercício. Por sua vez, a LOA tem como principais objetivos estimar a receita e definir a programação das despesas para o exercício financeiro. Dessa forma, a LDO, ao identificar as ações prioritárias do PPA para o próximo exercício, serve como elo entre o PPA, que funciona como um plano de médio prazo do governo, e a LOA, que é o instrumento de orçamento público que viabiliza a execução do plano de trabalho do exercício em questão. De acordo com a Constituição Federal, o planejamento é um dever do Estado, com caráter determinante para o setor público e indicativo para o setor privado (Brasil, 1988).

Quanto à elaboração da proposta orçamentária, Giacomoni (2023) mencionou vários pontos importantes nessa fase:

- 1) Lei do Plano Plurianual (PPA): conforme a Constituição Federal, a lei que institui o Plano Plurianual (PPA) deve estabelecer:
Diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal de forma regionalizada;
Metas específicas para as despesas de capital e outras decorrentes;
Metas para os programas de duração continuada (Brasil, 1988).
- 2) Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO): as mudanças trazidas pela Constituição Federal de 1988 tiveram um impacto relevante no processo de elaboração do orçamento nas três esferas de governo. A cada ano, o Poder Executivo encaminha ao Legislativo um projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO). Após aprovação, essa lei estabelece não apenas metas e prioridades, mas também define objetivos fiscais, orientando, assim, a formulação do orçamento anual.

O conteúdo da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) é definido tanto nos dispositivos da Constituição Federal quanto, a partir de 2000, pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). De acordo com a Constituição, a LDO:

- Define as metas e prioridades da administração pública federal;
- Estabelece diretrizes de política fiscal e respectivas metas, em conformidade com uma trajetória sustentável da dívida pública;
- Orienta a elaboração da Lei Orçamentária Anual (LOA);
- Regula alterações na legislação tributária;

Define a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento (Brasil, 1988).

- 3) Lei Orçamentária Anual (LOA): conforme o estabelecido na Constituição, a LOA é composta por três orçamentos distintos: fiscal, seguridade social e investimentos das empresas. A apresentação e legislação orçamentária seguem as diretrizes gerais estabelecidas na Lei nº 4.320/64 (Brasil, 1964).

A LOA é Elaborada pelo Poder Executivo e, posteriormente, analisada e aprovada pelo Poder Legislativo, e a proposta orçamentária deve seguir esta organização:

I – Mensagem: incluindo uma análise detalhada da situação econômico-financeira, com demonstração da dívida fundada e fluante, saldos de créditos especiais, restos a pagar e outros compromissos financeiros exigíveis; justificativa da política econômico-financeira do governo; e uma explicação detalhada da receita e despesa, especialmente em relação ao orçamento de capital;

II – Projeto de Lei Orçamentária;

III – Tabelas explicativas: contendo estimativas de receita e despesa em colunas separadas, permitindo uma comparação detalhada (Brasil, 1964).

Compreender como é realizado o orçamento público é fundamental para garantir uma gestão eficiente dos recursos. Por isso, vamos explorar a LRF e alguns estudos que nos ajudaram a entender melhor esse processo.

A LRF foi promulgada em 4 de maio de 2000, pela Lei Complementar 101, e instituída para promover a moralidade na gestão pública e responsabilizar os gestores nas atividades financeiras, devido ao descontrole e ao endividamento e pela utilização do "imposto inflacionário" para financiar os gastos públicos excessivo. A lei foi um grande marco regulatório fiscal no Brasil, pois o objetivo dela era buscar a estabilização fiscal e, ainda, fortalecer o ciclo orçamentário, ao introduzir novos elementos na LOA e na LDO, alinhadas com as metas do PPA. Ela impõe a cobrança dos tributos constitucionalmente atribuídos aos entes federativos para assegurar sua autonomia financeira e estabelece condições para a concessão de benefícios fiscais, exigindo a indicação do impacto fiscal e da fonte de recursos para gastos contínuos, especialmente despesas com pessoal. Além disso, fixa limites para o aumento da dívida pública, visando controlar e reduzir os níveis de endividamento, e estabelece sanções em caso de não cumprimento das normas financeiras (Abraham, 2021).

Suganuma (2017), no desenvolvimento de seu estudo, fez análises sobre as superestimação das receitas, destacando pontos cruciais para uma correta projeção das receitas. Ele ainda verificou que a receita primária na realidade brasileira é superestimada,

com valores acima das expectativas de mercado e das previsões dos modelos e foi feita uma comparação entre as previsões orçamentárias do governo e as expectativas do mercado. O estudo dele concentrou-se em analisar as previsões presentes nas peças orçamentárias para o ano de 2016, especialmente na LDO, que delineava os parâmetros para a elaboração do orçamento do ano subsequente. Com base no seu estudo, ele destacou que, em termos gerais, os erros nas previsões do ano de 2016 constantes nas LOA foram bem maiores em termos absolutos que as previsões do mercado financeiro e de modelos de equilíbrio simples. Nesse caso, tanto as projeções de entrada do Executivo quanto as do Legislativo ficaram acima dos valores alcançados na prática.

Ele concluiu que a ausência de previsões futuras imparciais compromete o planejamento e se reflete em práticas como contingenciamentos de grande porte, não execução de despesas planejadas, realização de despesas previsíveis, porém classificadas como extraordinárias, impacto nos investimentos, realocações, liberação acelerada de recursos no final do ano, acumulação de despesas não pagas, aumento da dívida e negociações políticas, sem mencionar a possibilidade de contabilidade criativa de distorcer os números apresentados (Suganuma, 2017).

Os indicadores apresentados no estudo de Ricardo Suganuma (2017) fazem acreditar que o orçamento é mais uma ferramenta de propaganda otimista sobre as políticas do governo e jogos políticos do que uma projeção técnica fundamentada. Isso resulta em consequências prejudiciais, como a falsa impressão que há mais recursos disponíveis do que realmente existem de fato, levando gestores a tomarem decisões equivocadas, como aumentar os gastos sem considerar a real capacidade financeira do município. Consequentemente, temos acúmulo de restos a pagar, contingenciamento e manipulações contábeis, ao invés de um planejamento sólido e imparcial.

Isso nos mostra que, apesar das leis orçamentárias usarem previsões, é imprescindível que os erros desses prognósticos sejam, ao longo do tempo, próximos de zero. Nesse artigo, é possível observar que é preciso que o governo revise suas previsões, levando em conta as expectativas do mercado, para uma melhor elaboração e gestão do orçamento público. Isso implica em deixar de lado, em certa medida, os interesses políticos e priorizar uma abordagem mais técnica e realista (Suganuma, 2017).

Já no estudo de André Marengo (2021), é destacada a diversidade de preferências orçamentárias entre os governos municipais brasileiros.

O período analisado no estudo de Marengo compreende os anos de 2013 a 2016. A escolha foi feita para permitir uma avaliação de um ciclo governamental mais completo na gestão dos municípios, possibilitando a análise de variações e discrepâncias ao longo dos 4

anos de mandato em relação aos processos e mudanças envolvidas na elaboração, execução e ajuste do orçamento público ao longo de um período. Conforme consta no artigo, no primeiro ano do mandato, a execução orçamentária é influenciada pela gestão anterior; no segundo ano, ocorre a execução do primeiro ano do PPA da nova gestão e há eleições federais e estaduais; no terceiro ano, a execução ocorre sem eleições; e, no quarto ano, a conduta do orçamento pode ser afetada pela competição eleitoral e pela busca da reeleição (Marengo, 2021).

O estudo analisou, também, a variação e a distribuição dos gastos orçamentários dos municípios brasileiros entre 2013 e 2016, focando em diferentes rubricas, como educação e saúde, e avaliando a influência de fatores contextuais e do ciclo governamental. Ele ainda comparou a execução orçamentária de alguns municípios brasileiros e analisou as razões das diferenças, sugerindo que fatores de contexto e a discricionariedade dos municípios influenciam fortemente os gastos, principalmente naquelas funções sujeitas a valores constitucionais, como saúde e educação. Elementos de dependência histórica têm maior efeito nos gastos municipais do que características dos municípios capturadas por fatores demográficos, políticos ou de capacidade estatal, reforçando a necessidade de estudos futuros que busquem compreender onde estão as preferências orçamentárias dos profissionais ou gestores municipais (Marengo, 2021).

Essa diversidade mostra como o processo orçamentário em nível local é complexo e influenciado por fatores como história, capacidade estatal e preferências políticas.

O estudo de José Fernandes Martins Júnior (2019) analisa o processo de elaboração e execução do orçamento público em um município específico. Ele desenvolveu a pesquisa por meio de levantamento bibliográfico e análise documental, além de consultas a publicações sobre matéria de orçamento, levantou dados do Município de José da Penha, por meio do portal da transparência, obtidos através do site da Prefeitura, com o objetivo de analisar o processo de elaboração e execução do orçamento público referente ao ano de 2017 ressaltada a importância do planejamento orçamentário para uma gestão eficiente dos recursos públicos. No entanto, identificou a falta de instrumentos de planejamento e demonstrações contábeis necessários para garantir transparência e eficiência na gestão dos recursos. Nesse estudo, podemos concluir que o município deve implementar medidas para disponibilizar esses instrumentos, pois eles contribuem para uma gestão mais transparente e eficiente.

A efetividade da LOA é o tema de outro estudo, que investigou o crescente número de alterações orçamentárias em um município de pequeno porte na região centro-sul do estado do Paraná. Os autores, Josiani Aparecida Karpinski, Giliard Resmini e Leo Raifur (2015)

utilizam uma abordagem descritiva, com foco em dados quantitativos, para analisar o impacto dessas alterações na gestão municipal.

Durante os períodos de janeiro a dezembro de 2012, 2013 e janeiro a outubro de 2014, foram observadas mudanças significativas no orçamento municipal em um curto espaço de tempo. Eles usaram 03 (três) métodos de análise diferentes: Método de Análise I, Método de Análise II e Método de Análise III, usando em cada método equações específicas. As análises mostraram que existem diversos métodos que podem ser utilizados para evitar alterações orçamentárias recorrentes no exercício. Essas mudanças dificultaram a execução de projetos importantes para o município, prejudicando o desenvolvimento local (Karpinski, Resmini, & Raifur, 2015).

Diante disso, os autores observaram que era preciso uma reformulação nos métodos de formação do orçamento municipal, para reduzir o número de alterações e garantir que o orçamento estivesse alinhado com as necessidades e desejos da população. Dessa forma, seria possível uma gestão mais eficaz dos recursos, possibilitando o desenvolvimento e o bem-estar da comunidade (Karpinski, Resmini, & Raifur, 2015).

Além das recomendações específicas de cada estudo, é importante lembrar que a elaboração da Lei Orçamentária deve observar as normas e legislações vigentes. Isso inclui a Constituição Federal, a LRF, LDO e o PPA. Essas normas e leis fornecem uma base sólida para a construção do referencial teórico e normativo sobre a elaboração da Lei Orçamentária, integrando as contribuições dos estudos mencionados.

A LOA é responsável por estimar as receitas e fixar as despesas de cada exercício (Cepam, 2005), estabelecidas pelo governo federal as ações previstas, que vinculam aos programas da LDO (Brasil, 2015). Projetos, atividades e operações especiais são ações orçamentárias apresentadas, anualmente, nos programas de trabalho da LOA (Nascimento et al., 2018). Essas ações são usadas como instrumentos de programação, destinada a alcançar o objetivo do programa setorial, a fim de manter a ação pública, implementar ações inéditas em um prazo determinado, expandir e aperfeiçoar ações do governo.

Sabe-se que, no Brasil, os administradores/gestores dos municípios, Estados e União, como visto, encontram dificuldades na elaboração de planejamentos que contemplem tanto os Programas de Governo estabelecidos nas campanhas eleitorais como as necessidades, os anseios dos cidadãos e o que realmente é executado. O planejamento é a primeira etapa de todo o processo de uma gestão pública eficiente e somente com um plano bem elaborado o gestor público alcançará êxito. A LOA é o orçamento propriamente dito, e possui essa denominação por ser consignada pela Constituição Federal. É a Lei em que os Governos Municipal, Distrital, Estadual e Federal deixam claro o que pretendem fazer com os impostos

pagos pela população (Lima, 2022).

3. METODOLOGIA

Para entendermos os fatos que ocorreram nesses últimos anos usando os dados dos últimos 5 anos na Autarquia do Município de Araguari, foi realizada uma pesquisa qualitativa, além de análise de documentos internos, relatórios financeiros e orçamentários e consulta a base de dados do sistema HÓRUS. A abordagem qualitativa permite uma compreensão aprofundada do processo de transição.

3.1. Do Município de Araguari – MG

O município de Araguari fica localizado no interior do estado de Minas Gerais, Brasil, com uma área de aproximadamente 2.729 km², destaca-se como um importante centro urbano no Triângulo Mineiro e Alto Paranaíba. O Município de Araguari possui 4 distritos, sendo o sede homônimo e, ainda, Amanhece, Piracaíba e Florestina (IBGE, 2014). Além dos distritos, o município conta com 5 localidades constituídas: Campo Redondo, Ararapira, Barracão, Contenda e Santa Luzia; e 5 ainda não constituídas: Alto São João, Piçarrão, Regiões de Bom Jardim, Santo Antônio e Barreiro (Barbosa, 2008). A origem do nome Araguari é indígena e tem o significado de “Rio da Baixada dos Papagaios”(PMSB,2014).

Araguari é estrategicamente posicionada no eixo São Paulo-Brasília, conectando-se a todo o território nacional, por meio de rodovias duplicadas e ferrovias. O município é um centro vital de carregamento e escoamento para a exportação da Região Centro-Sul do Brasil, com acesso aos principais portos do país. Sua economia é impulsionada pela produção agrícola, destacando-se como um dos maiores produtores de café do Brasil, além de soja, laranja, milho e outros produtos agrícolas. A indústria local também é significativa, com empresas de suco e processamento de alimentos, contribuindo para a geração de empregos e crescimento econômico.

Além de sua importância econômica, Araguari possui uma rica herança cultural e histórica. O município abriga diversos pontos turísticos, incluindo o Bosque John Kennedy, uma das maiores reservas florestais urbanas do Brasil, e o Museu dos Ferrovários, que preserva a história da ferrovia na região. Manifestações culturais populares e eruditas são frequentes, refletindo a diversidade e o dinamismo da comunidade local (Ascom - Secretaria de Gabinete de Araguari-MG, [2024]).

O município de Araguari investe na educação, com um sistema abrangente de escolas municipais, estaduais e particulares, além de instituições de ensino técnico e superior, como o

Instituto Master de Ensino Presidente Antônio Carlos (IMEPAC). A infraestrutura urbana é bem desenvolvida, com ruas e avenidas largas, iluminação pública e saneamento abrangente. De acordo com o Instituto de Água e Saneamento, 100% da população total do Município de Araguari tem acesso aos serviços de abastecimento de água e também de esgotamento sanitário, o que contribui muito para a qualidade de vida da população (PMSB,2014), e a prestadora desses serviços é a Autarquia Municipal Superintendência de Água e Esgoto (SAE), objeto do presente estudo de caso.

3.2. Da Autarquia Municipal SAE

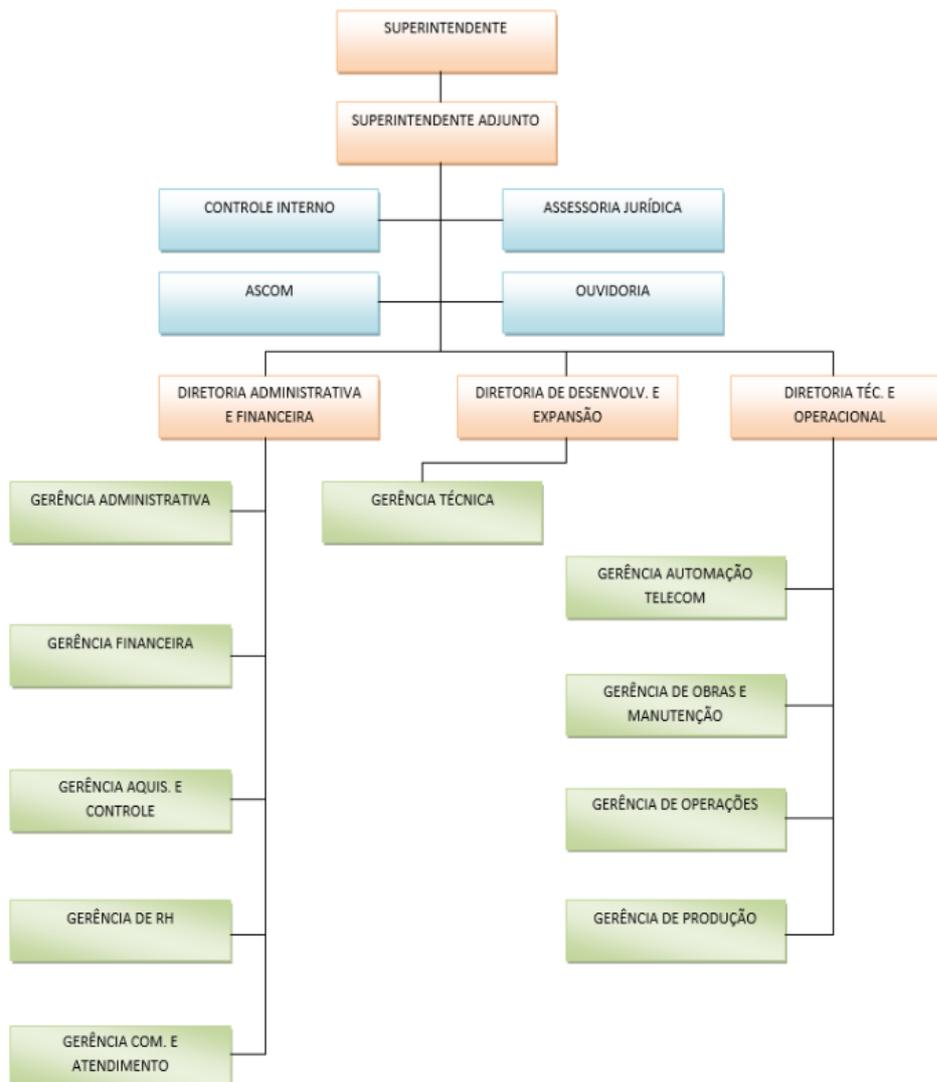
Dentre as atribuições econômicas do Estado, está a função alocativa de recursos, que tem como principal objetivo a provisão de determinados bens e serviços que não são supridos pelo sistema de mercado. São os bens ou serviços públicos para cuja oferta o sistema de mercado é ineficiente diante da inviabilidade econômica de produzi-los. No entanto, são demandados pela sociedade (Teixeira, 2016).

Nesse contexto, a SAE desempenha um papel fundamental, pois é responsável por fornecer serviços públicos essenciais, como o de abastecimento de água e esgotamento sanitário. Para garantir o acesso universal a esses serviços, a alocação de recursos para sua produção e manutenção é realizada pela SAE, sob a supervisão e regulação de agência reguladora.

A missão da Autarquia pertencente à Administração Indireta do Município de Araguari é manter e conservar os serviços públicos de abastecimento de água e esgotamento sanitário por meio de exploração direta. No início, os serviços eram de responsabilidade do Departamento de Água e Esgoto – DAE, criado pela Lei Municipal nº 1.333/68, com personalidade jurídica própria e autonomia econômica, financeira e administrativa. Em 1990, por meio da Lei Municipal nº 2.625, que regula a organização administrativa da Prefeitura Municipal de Araguari, foi determinado que o DAE fosse renomeado como Superintendência de Água e Esgoto (SAE), mantendo sua natureza autárquica. O Sistema de Abastecimento de Água engloba as etapas de captação, adução, tratamento, reserva e distribuição de água. Atualmente, a Superintendência de Água e Esgoto de Araguari - SAE é o órgão responsável tanto pelo gerenciamento e operação do sistema de água quanto pelo Sistema de Esgotamento Sanitário (PMSB, 2014).

Atualmente, a autarquia (SAE) é organizada pelo seguinte organograma:

Figura 1
Organograma da SAE



Fonte: SAE (2024).

Uma das características importantes da autarquia é sua autonomia econômica, financeira e administrativa, atribuída pela legislação municipal. Isso significa que a SAE tem a capacidade de realizar seu próprio planejamento orçamentário, de forma independente da Prefeitura Municipal de Araguari. Ela elabora o seu próprio orçamento, definindo prioridades de investimento e alocação de recursos de acordo com as necessidades do sistema de água e esgoto da cidade.

No entanto, é importante ressaltar que a autonomia financeira da SAE é condicionada às receitas geradas pelos serviços de abastecimento de água e esgotamento sanitário, bem como às tarifas cobradas dos usuários. Isso significa que as receitas disponíveis nem sempre são suficientes para cobrir todas as despesas operacionais e ainda deixar recursos para

investimentos.

Uma parte significativa das despesas da SAE está relacionada principalmente à operação e manutenção dos sistemas de água e esgoto. Isso inclui custos com energia elétrica para o funcionamento das bombas de captação e distribuição de água, além dos gastos com a manutenção e substituição de equipamentos, como bombas e tubulações.

Por isso, é essencial que a SAE faça um planejamento cuidadoso, alinhado à realidade, buscando equilibrar suas receitas e despesas, dando prioridade aos investimentos indispensáveis para assegurar a qualidade e a eficiência dos serviços de abastecimento de água e esgotamento sanitário para a população de Araguari. É importante ressaltar que os investimentos realizados nesse setor resultam em melhorias significativas na qualidade de vida da população. Tais investimentos devem não só proporcionar os benefícios esperados, como aprimoramento da qualidade da água e melhoria nos índices de saúde pública, mas também cumprir os padrões de qualidade estabelecidos pela legislação específica do setor. Isso é essencial para assegurar a sustentabilidade desses investimentos a longo prazo (Leoneti, Prado, & Oliveira, 2011)

A falta de planejamento adequado leva à má utilização dos recursos públicos em prioridades imediatistas e muitas vezes subjetivas ou de conveniência passageira. Isso contribui para uma realidade em que o PPA, a LDO e a LOA são tidos como peças de ficção, fato que precisa ser superado com a observância e aplicação das normas da LRF (Abraham, 2021)

Isso implica deixar de lado qualquer tipo de “ficção” orçamentária e utilizar instrumentos de planejamento para permitir o uso preciso e conciso dos dados pelos sistemas de informação.

4. RESULTADOS

Algumas das recomendações à SAE advindas da ARISB-MG, após analisar a disponibilidade de informações nos sistemas SNIS e no TCE, à ARISB-MG, eram que implementasse procedimentos contábeis para se alinhar ao regime de apropriação contábil das despesas e investimentos, bem como para realizar a segregação por segmentos de eixos de atuação, como água, esgoto e administração. A questão relacionada a isso deveria ser abordada, primeiramente, começando pela revisão da estrutura orçamentária que era anteriormente adotada. Isso garantiria que, durante a execução do orçamento, os lançamentos contábeis fossem segregados corretamente no plano de contas, já que há uma ligação direta entre a execução do orçamento e os registros contábeis.

Para termos uma análise de como a SAE dispunha seu orçamento, vamos observar

como as despesas e as receitas eram estruturadas no último quadrimestre de 2023. Nesse período, as receitas e despesas ainda não eram segregadas como agora na transição para o ano de 2024.

Tabela 1
Receitas arrecadadas 3º Q. 2023

DESCRIÇÃO	VALOR R\$	%
Serviços Administrativos e Comerciais Gerais	R\$ 11.566.352,81	84,90%
Dívida Ativa não Tributária	R\$ 1.364.461,01	10,00%
Outras Receitas	R\$ 376.173,58	2,80%
Receita Aplic. Financeiras	R\$ 191.892,73	1,40%
Multas/Juros outras origens	R\$ 110.218,03	0,80%
Outros Ressarcimentos	R\$ 8.105,26	0,10%
TOTAL	R\$ 13.617.203,42	100%

Fonte: Sistema de dados HORUS - último quadrimestre de 2023- SAE (2024).

Agora nesta transição para o ano de 2024, as receitas foram implementadas de forma a serem mais detalhadas e específicas, permitindo uma melhor análise e gestão dos recursos da SAE. Agora, as receitas estão sendo segregadas em diferentes categorias, como:

Tabela 2
Receitas arrecadadas 1º Q. 2024

DESCRIÇÃO	VALOR R\$	%
Taxas pela Prestação de Serviços em Geral - Principal	R\$ 154.620,58	1,13%
Contribuição de Melhoria para Expansão da Rede de Água Potável e Esgoto Sanitário - Principal	610,92	0,00%
Outras Contribuições de Melhoria - Principal	R\$ 38.044,20	0,28%
Remuneração de Depósitos Bancários - Principal	R\$ 178.160,20	1,30%
Serviços de Saneamento Básico – Abastecimento de Água - Principal	R\$ 7.243.395,20	53,05%
Multa E Juros - Água	R\$ 566.149,62	4,15%
Dívida Ativa Principal - Água	R\$ 34.422,86	0,25%
Dívida Ativa Multas E Juros - Água	R\$ 65.476,40	0,48%
Serviços de Saneamento Básico – Esgotamento Sanitário - Principal	R\$ 5.320.268,32	38,97%
Multa e Juros - Esgoto	R\$ 33.450,24	0,24%
Dívida Ativa Principal - Esgoto	R\$ 13.766,56	0,10%
Outros Ressarcimentos - Principal	R\$ 5.170,05	0,04%
TOTAL	R\$ 13.653.535,15	100%

Fonte: Sistema de dados HORUS, dados do primeiro quadrimestre de 2024- SAE (2024).

Verificamos, portanto, que o valor arrecadado no primeiro quadrimestre de 2024 foi R\$13.653.535,15, representando um desvio de aproximadamente 5,84% abaixo da meta prevista na LDO e na LOA, que era de R\$14.500.000,00. Esse desvio entre o previsto e o arrecadado no primeiro quadrimestre pode ser atribuído, em parte, à inadimplência dos usuários que utilizam os serviços, considerando o padrão sazonal de inadimplência que pode ocorrer nesta época do ano. É comum observar esse padrão sazonal em todos os anos na

arrecadação ao longo de cada ano, pois a inadimplência é mais evidente em determinados períodos, como no primeiro quadrimestre, e melhorar ao longo do ano, atingindo uma média mais estável. Essa variação sazonal é influenciada por vários fatores, incluindo sazonalidade econômica, datas de vencimento de impostos, férias, carnaval, material escolar, entre outros.

4.1. Das receitas da SAE como era e como ficou para o ano de 2024

Anteriormente, as receitas orçamentárias previstas eram todas agrupadas nos serviços administrativos, sem considerar a separação das receitas provenientes das taxas de esgoto e água, e sem uma preocupação com a amplitude das receitas, e ainda a fonte de recursos usada era a 501 (Outros Recursos não Vinculados). Com a nova formatação, as receitas previstas para o ano de 2024 foram divididas da seguinte forma; taxas de serviços de saneamento básico para abastecimento de água; taxas de serviços de saneamento básico para esgotamento sanitário; remuneração de depósitos bancários; contribuições de melhoria e taxas de prestação de serviços em geral. Da mesma forma, a fonte incluída foi atualizada e padronizada, conforme prevista na tabela do Tribunal de Contas do Estado (TCE). Isto porque de acordo com o TCE, as taxas, contribuições e preços públicos sem destinação vinculada devem ser classificados com a Fonte de Recursos 501 (Outros Recursos não Vinculados). No entanto, se houver uma destinação específica definida na legislação, a Fonte de Recursos apropriada a ser utilizada é a 753 (Recursos provenientes de Taxas, Contribuições e Preços Públicos). E como os recursos provenientes das taxas de água e esgoto têm destinação específica para serem usados para os mesmos fins, devem ser classificados com a Fonte de Recursos 753 (Recursos provenientes de Taxas, Contribuições e Preços Públicos), conforme definido na legislação. Essa nova estrutura não apenas permite uma melhor gestão e controle das receitas da SAE, mas também garante que os sistemas de informação sejam alimentados de forma mais precisa, assegurando que os recursos provenientes das taxas de água e esgoto sejam destinados especificamente para os fins previstos na legislação e promovendo transparência e eficiência na utilização desses recursos para benefício da população.

4.2. Das principais despesas da SAE no último quadrimestre do ano de 2023

Tabela 3
Despesas do 3º Q. 2023

3º QUADRIMESTRE DE 2023	
DESPESAS	VALOR
Diárias – Pessoal Civil	R\$ 4.155,80
Sentenças Judiciais	R\$ 12.260,49
Out. Serviços de Terceiros Pessoa Física	R\$ 14.520,00
Obrigações Tributárias	R\$ 133.402,62

Equip. e Material Permanente	R\$ 323.126,66
Obras e Instalações	R\$ 775.827,01
Obrigações Patronais	R\$ 906.246,56
Material de Consumo	R\$ 1.362.627,98
Despesas de Pessoal	R\$ 4.058.689,34
Out. Serviços de Terceiros Pessoa Jurídica	R\$ 6.881.693,79
TOTAL DAS DESPESAS:	R\$ 14.472.550,25

Fonte: Sistema de dados HORUS – SAE (2024).

Tabela 4

Despesas da SAE do 1º Quadrimestre de 2024

Descrição	Valor
Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Civil	R\$ 3.063.481,49
Obrigações Patronais	591.753,94
Contribuições	R\$ 17.274,75
Diárias – Pessoal Civil	R\$ 319,20
Material de Consumo	R\$ 416.242,67
Serviços de Consultoria	R\$ 37.144,23
Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física	R\$ 12.678,01
Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica	R\$ 5.376.925,71
SERVIÇOS DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO - PESSOA	R\$ 169.442,34
Obrigações Tributárias e Contributivas	R\$ 100.349,18
Sentenças Judiciais	R\$ 12.994,96
Equipamentos e Material Permanente	R\$ 699,00
TOTAL	R\$ 9.799.305,48

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados do sistema HORUS – SAE (2024).

4.3 Das alterações orçamentárias nos últimos 5 anos

Tabela 5

Alterações orçamentárias de 2019

2019				
	ORIGEM RECURSO			
TIPO DE CRÉDITO	Alteração de fonte	Anulação de dotação	Superávit financeiro	TOTAL
Decreto de Crédito Suplementar	R\$ 1.762.900,00	R\$ 2.883.000,00	R\$ 1.762.900,00	R\$ 6.408.800,00
TOTAL	R\$ 1.762.900,00	R\$ 2.883.000,00	R\$ 1.762.900,00	R\$ 6.408.800,00

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados do sistema HORUS – SAE (2024).

Tabela 6

Alterações orçamentárias de 2020

2020			
	ORIGEM RECURSO		
TIPO DE CRÉDITO	Anulação de dotação	Excesso de arrecadação - Rec. Livres	TOTAL
Decreto de Crédito Suplementar	R\$ 2.774.602,04	R\$ 3.550.151,28	R\$ 6.324.753,32
TOTAL	R\$ 2.774.602,04	R\$ 3.550.151,28	R\$ 6.324.753,32

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados do sistema HORUS – SAE (2024).

Tabela 7
Alterações orçamentárias de 2021

2021			
TIPO DE CRÉDITO	ORIGEM RECURSO		
	Anulação de dotação	Transposição	TOTAL
Decreto de Crédito Suplementar	R\$ 1.236.500,00	R\$ 1.352.500,00	R\$ 2.589.000,00
TOTAL	R\$ 1.236.500,00	R\$ 1.352.500,00	R\$ 2.589.000,00

Fonte:Elaboração própria a partir dos dados do sistema HORUS – SAE (2024).

Tabela 8
Alterações orçamentárias de 2022

2022					
TIPO DE CRÉDITO	Anulação de dotação	Excesso de arrecadação - Rec. Livres	Transferência	Transposição	TOTAL
Decreto de Crédito Especial	R\$ 0,00	R\$ 360.000,00			R\$ 360.000,00
Decreto de Crédito Suplementar	R\$ 880.000,00		R\$ 1.600.000,00	R\$ 540.000,00	R\$ 3.020.000,00
TOTAL	R\$ 880.000,00	R\$ 360.000,00	R\$ 1.600.000,00	R\$ 540.000,00	R\$ 3.380.000,00

Fonte:Elaboração própria a partir dos dados do sistema HORUS – SAE (2024).

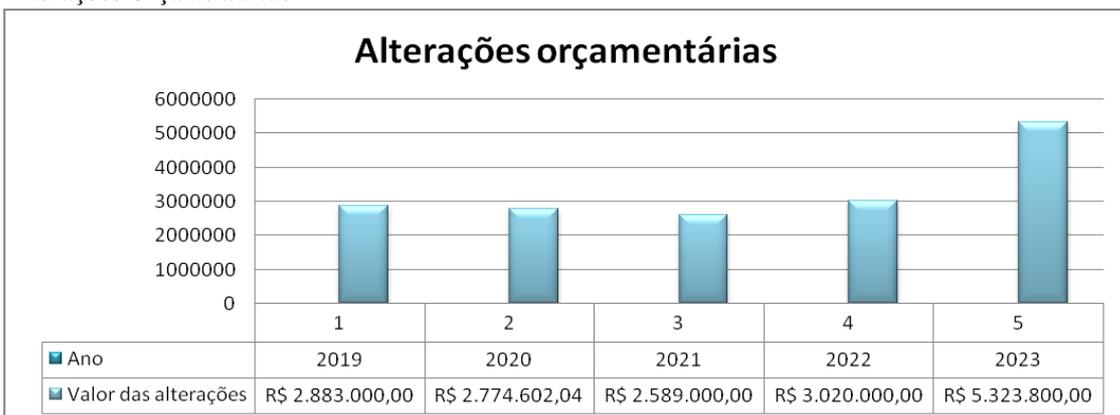
Excluídas as alterações de fonte e de excesso de arrecadação e resumidamente abaixo temos;

Tabela 9
Alterações orçamentárias dos últimos 5 anos (excluídas as alterações por fonte e excesso de arrecadação)

Ano	Valor inicial previsto	Valor das despesas empenhadas	Valor das alterações	% das alterações sobre o valor da despesa empenhadas
2019	R\$ 29.493.553,82	R\$ 30.362.504,39	R\$ 2.883.000,00	9%
2020	R\$ 32.000.000,00	R\$ 32.072.161,11	R\$ 2.774.602,04	9%
2021	R\$ 33.600.000,00	R\$ 30.571.074,56	R\$ 2.589.000,00	8%
2022	R\$ 36.960.000,00	R\$ 34.349.418,39	R\$ 3.020.000,00	9%
2023	R\$ 40.925.000,00	R\$ 40.323.753,43	R\$ 5.323.800,00	13%

Fonte:Elaboração própria a partir dos dados do sistema HORUS – SAE (2024).

Gráfico 2
Alterações Orçamentárias



Fonte: Elaboração própria a partir dos dados do sistema HORUS – SAE (2024).

O que pode ser observado é uma tendência de aumento nos valores das alterações orçamentárias ao longo dos anos de 2019 a 2023. De 2019 a 2021, houve uma média constante de alterações em torno de 2,7 milhões. No entanto, em 2022 e 2023, houve um aumento significativo para 3 milhões e 5,3 milhões, respectivamente.

Essas alterações frequentes no orçamento podem significar que ou o planejamento inicial não está adequado ou que a gestão não está sendo eficaz para lidar com as despesas conforme planejado. Essas alterações frequentes no orçamento também podem aumentar o risco de desvio orçamentário, tornando difícil manter o controle sobre os gastos e cumprir as metas estabelecidas.

De acordo com Karpinski, Resmini, & Raifur (2015), o aumento das alterações no orçamento municipal compromete o planejamento público. Assim, a execução da LOA é afetada, levando a problemas de saldo e desafios na implementação de políticas. Os problemas surgem da falta de planejamento dos responsáveis pelas despesas, que, muitas vezes, não consideram as metas estabelecidas. Ou seja, as crescentes alterações orçamentárias ao longo dos anos sugerem que o orçamento não está sendo conduzido conforme planejado, o que pode ter implicações significativas para a gestão financeira e operacional da organização.

4.4. Dos erros identificados na transição

Anteriormente, ao planejar a LDO e a LOA, não havia uma preocupação sobre a necessidade de prestar informações precisas para os sistemas de informações durante a execução da LOA. Isso significa que as despesas e as receitas não eram alocadas de maneira correta para garantir uma prestação de informações consistente e precisa aos sistemas. Essa falta de atenção à alocação adequada resulta em inconsistências e imprecisões na apresentação das informações necessárias aos sistemas envolvidos na gestão e operação dos serviços públicos.

Além disso, a LDO e a LOA eram praticamente uma cópia do ano anterior, com ajustes apenas para aumentos percentuais, sem uma preocupação em adequar a LOA à realidade atual. Não havia, também, uma previsão de investimentos para melhorias no setor de abastecimento e esgoto, o que resultou em problemas graves. O sistema de abastecimento e de esgoto, já antigo, não consegue lidar mais com a demanda crescente da cidade, levando a escassez de água em alguns bairros e problemas de entupimento e vazamentos de esgoto. Essa abordagem limitada não levava em conta as mudanças nas demandas e necessidades da autarquia, resultando em um planejamento orçamentário frequentemente desatualizado e desconectado da realidade operacional.

4.5. A mudança - Como foi planejado

Para o ano de 2024, a elaboração da LDO e da LOA foi cuidadosamente planejada, com o objetivo de adequar a apresentação dos dados da melhor maneira possível para os sistemas de informações, e ainda adaptando os recursos nas atividades apropriadas, de forma a melhorar a gestão dos recursos. Houve uma preocupação especial em considerar os diferentes eixos e categorias de despesas, especialmente as dotações destinadas a custos e investimentos. Isso se deve ao reconhecimento da grande importância dos investimentos para impulsionar o desenvolvimento da autarquia e melhorar a qualidade na prestação de serviços públicos.

Portanto, foi priorizado o esforço para garantir que as despesas e receitas fossem separadas por eixos, permitindo uma análise mais detalhada dos custos e receitas associados a cada um, visando proporcionar uma visão clara e organizada das finanças da autarquia, facilitando o acompanhamento e o gerenciamento eficaz dos recursos disponíveis. Dessa forma, o orçamento fica corretamente estruturado, utilizando várias classificações de despesas para distribuir os recursos públicos. Essa atividade é conhecida como função alocativa. O orçamento público é organizado para agrupar as despesas conforme certos critérios, estabelecidos com o objetivo de atender às necessidades sociais (Gadelha, 2017). Uma alocação adequada dos recursos, especialmente para investimentos, é fundamental para promover o crescimento e a eficiência da autarquia, garantindo, assim, uma melhor prestação de serviços à população. Foi necessário criar sete projetos/atividades diferentes e desativar quatro atividades para a LDO 2024, pois, anteriormente constavam 13 e, agora, com as adequações, constam 16, conforme discriminado abaixo:

Tabela 10
LDO 2024 - SAE

	Programa	Encargos Especiais
Nº Proj. / Ativ.	Projeto / Atividade	Descrição da Ação
2020	Encargos Previdenciários.	Atender encargos com a Previdência Social, assegurando a aposentadoria e outros benefícios para o servidor público municipal, junto ao Regime Geral.
2021	Contribuição para Formação do PASEP.	Assegurar a constituição do Patrimônio do Servidor Público mediante recolhimento compulsório de contribuição, financiar o Programa Seguro Desemprego e o Abono de que trata o Art. 239, caput e parágrafo.
2139	Amortização de Encargos e Parcelamento da Dívida Interna.	Efetuar o pagamento de amortização, juros, comissões e outros encargos de parcelamento de empréstimo financeiro, da dívida interna municipal. Resgatar o saldo da dívida fundada interna.
2132	Defesa do Interesse Público no Processo Judiciário	Defender e acompanhar os interesses da sociedade e do Poder Judiciário no Fórum, a cargo da procuradoria do trabalho e promotorias. Cumprir ações de encargos trabalhistas e do Poder Judiciário.

Fonte: LDO – 2024 – Sistema HORUS – SAE (2024).

Tabela 11
LDO 2024 - SAE

	Programa	Apoio Administrativo
Nº Proj. / Ativ.	Projeto / Atividade	Descrição da Ação
1214	Construção, Ampliação e Reforma da Sede da SAE.	Estudar e projetar a construção, ampliação e reforma do prédio da Superintendência de Água e Esgoto -SAE, afim de proporcionar espaços públicos e uma prestação de serviços com maior qualidade, concentrando suas ações, atendendo melhor os munícipes e demais entidades do município. Melhorar o ambiente de trabalho implantando desenvolvimento tecnológico para desburocratização.
2003	Gestão e Coordenação Administrativa.	Gerir, coordenar e executar as políticas e programas de governo, garantindo condições adequadas a fim de oferecer atendimento rápido, eficiente e eficaz à Gestão Administrativa.
2014	Execução de Convênios	Atender encargos de convênios junto aos órgãos do Poder Executivo e Poder Judiciário dos diferentes entes federativos, bem como demais entidades variadas), obedecendo a legislação vigente e o teor de cada convênio.
2064	Manutenção dos Serviços Administrativos Gerais.	Proporcionar a manutenção das despesas com pessoal. Realizar Concurso Público. Coordenar e manter a execução de programas (aquisição e manutenção de software), projetos e atividades administrativas, de custeios e/ou investimentos.
2025	Incentivo em Recursos Humanos.	Promover a valorização, qualificação, treinamento e capacitação do servidor. Melhorar as condições de trabalho.

Fonte:LDO – 2024 – Sistema HORUS – SAE (2024).

Tabela 12
LDO 2024 - SAE

	Programa	Comunicação e Marketing
Proj. / Ativ.	Projeto / Atividade	Descrição da Ação
2007	Publicação e Divulgação de Interesse Público	Dar conhecimento público dos fatos, atos e obras governamentais por meio de relatórios técnicos, propagandas diversificadas e promover junto a comunidade, atividades de caráter educativo, informativo ou de orientação social, inclusive com elaboração de panfletos, folders e outros instrumentos de marketing, através de contratação de meios de comunicação diversificados, próprios ou de terceiros.

Fonte:LDO – 2024 – Sistema HORUS – SAE (2024).

Tabela 13
DO 2024 - SAE

	Programa	Sistemas de Água e Esgoto
Proj. / Ativ.	Projeto / Atividade	Descrição da Ação
2480	Operação, Manutenção do Sistema de Água	Realizar a operação, manutenção e melhorias no sistema de distribuição de água em todo o Município de Araguari- MG e os seus distritos, proporcionar o fornecimento de água de qualidade. Garantir a manutenção adequada das instalações.

1025	Construção e Manutenção de Adutoras de Redes de Água	Construir novas adutoras e redes de água, bem como realizar a manutenção nas existentes, criar reservatório e cadastramento de redes de água e setorização. Perfuração de poço profundo, construção de reservação de água. Planejamento, ampliação, manutenção do setor de operação, incluindo baterias de poços e manutenção dos serviços de água e o controle de sua qualidade. Desenvolver e implementar projetos para aproveitar fontes alternativas de água, como captação superficial, bem como instalação de sistemas de energia fotovoltaica para fornecer energia sustentável para as operações relacionadas ao abastecimento de água.
1200	Construção de Redes de Esgoto/ ETE /Área ETE	Construir redes coletoras,emissários,redes de esgoto, estações de tratamento de esgoto e outras infraestruturas complementares.
2481	Operação, Manutenção do Sistema de Esgoto	Realizar a operação e a manutenção do sistema de redes de esgoto emissarios e outros em todo o Município de Araguari- MG e os seus distritos, proporcionar a destinação adequada . Empreender as ações relacionadas ao planejamento,instalação,ampliação,operação e manutenção do sistema público de esgotamento sanitário.
2152	Hidrometria	Hidrometrar todas edificações da cidade para minorar o consumo e precisar os serviços de medição de água residencial,comercial,industrial.
2150	Proteção e Recuperação de Áreas Ambientais Lei Nº 12.503/97	Recuperar áreas ambientais degradadas pelo tempo.Suprimir ações contra desgaste ocasionadas pelo homem ou por agentes da natureza em todo município,promovendo melhor qualidade de vida e visando a recomposição de nascentes e do lençol freático.

Fonte:LDO – 2024 – Sistema HORUS – SAE (2024).

O planejamento da mudança envolveu os seguintes passos:

Primeiramente, foi realizada a análise das necessidades: uma avaliação das demandas atuais, que consistiu em um estudo minucioso das atividades existentes para determinar se estas requeriam alocação de recursos. Nesse processo, foram identificados os projetos e atividades que não estavam mais alinhados com as prioridades estratégicas ou que haviam alcançado seus objetivos. Em seguida, foram identificadas novas áreas que necessitavam de atenção e alocação de recursos, encerrando os projetos e atividades descontinuados e redistribuindo os recursos conforme necessário. Posteriormente, foi realizada a aprovação da documentação: a nova estrutura de projetos e atividades foi submetida para aprovação legal e documentada formalmente na LDO 2024.

4.6. Dos erros ainda encontrados após o envio da LDO e LOA

O desenvolvimento da proposta orçamentária é um processo que engloba diferentes fases. Inicialmente, no planejamento, identifica-se as ações requeridas e os recursos necessários, seguindo-se a elaboração de uma versão preliminar por cada unidade responsável pela gestão orçamentária. Esta fase envolve uma coordenação cuidadosa entre várias unidades administrativas, com o objetivo de assegurar uma programação coerente (Lima,2022)

Após essa etapa, a proposta é refinada e enviada ao departamento de planejamento do

ente governamental, que consolida todas e as encaminha para o órgão centralizado responsável pelo orçamento e planejamento de cada esfera. Esse órgão é encarregado de formular o Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA), que será posteriormente apresentado ao Poder Legislativo para avaliação e ratificação (Lima,2022).

Este procedimento é adotado porque, apesar de a prerrogativa para a criação de propostas orçamentárias pertencer ao Poder Executivo, é atribuição do Poder Legislativo analisá-las e aprová-las, conforme estabelecido pela legislação vigente. A coordenação entre esses poderes é crucial para a execução fiscal e programática efetiva do país (Lima,2022).

Após receber a aprovação do Poder Legislativo e a sanção pelo chefe do poder executivo, a proposta orçamentária transforma-se na LOA. Na sequência, o órgão central responsável pelo orçamento no Poder Executivo se encarrega de integrar a proposta ajustada a cada unidade orçamentária, liberando os créditos necessários. Este procedimento assegura que as despesas sejam realizadas em total conformidade com o que foi planejado e autorizado pela legislação orçamentária em vigor (Lima, 2022)

Porém, na consolidação do projeto da LOA (2024) da unidade orçamentária Autarquia- SAE com a Prefeitura, foram identificadas algumas discrepâncias, devido a erros de digitação cometidos pelos servidores do setor de planejamento no projeto de lei orçamentária da Prefeitura enviado para aprovação. Isso comprometeu a precisão e a integridade do orçamento planejado da unidade orçamentária. Um desses erros envolveu a numeração das dotações, pois os recursos destinados aos investimentos foram incorretamente deslocados para as dotações destinadas aos custos correntes. Isso significa que parte dos recursos que originalmente deveriam ser alocados para melhorias, expansões ou novos projetos foi erroneamente designada para despesas operacionais do dia a dia.

Além disso, houve um outro equívoco na classificação dos programas em relação aos eixos do sistema de informações. Os sistemas de informações recomendaram que as despesas fossem separadas de acordo com os diferentes eixos do sistema, como o eixo administrativo, o eixo de água e o eixo de esgoto. No entanto, durante o processo de digitação, um dos programas cruciais para a gestão do eixo de água foi erroneamente categorizado como pertencente ao eixo administrativo. Isso resultou na alocação inadequada de recursos, comprometendo uma parte significativa do orçamento destinado à prestação de informações para os sistemas de gestão.

Essa distorção nos custos por eixos não apenas afeta a precisão das informações prestadas, mas também tem impacto negativo na capacidade da entidade de fornecer dados precisos e confiáveis para órgãos e sistemas de informações externos, como a Agência ARISB (Agência Reguladora Intermunicipal de Saneamento Básico), ANA (Agência Nacional de

Águas) e SNIS (Sistema Nacional de Informações sobre Saneamento). Esses órgãos e sistemas dependem das informações corretas para monitorar e regular eficazmente os recursos hídricos e de saneamento, garantindo, assim, a qualidade e a eficiência dos serviços prestados à população.

4.7. Da descontinuidade administrativa - A mudança de Gestor da Autarquia na implantação dos instrumentos planejamento da “ficção” para realidade

É legítimo que, com a mudança na gestão da autarquia, o novo gestor traga consigo uma visão e abordagem diferentes na administração dos recursos e no planejamento de investimentos. Cada indivíduo possui suas próprias ideias, maneiras de agir e perspectivas únicas. No entanto, não é estratégico para a instituição nem para a administração mudar o gestor de uma autarquia, pois isso pode culminar em uma descontinuidade administrativa, mesmo que, dentro da mesma gestão, especialmente durante o início da execução do novo planejamento da transição “ficção” para realidade.

Nogueira (2006) define o termo descontinuidade administrativa como: “[...] interrupção de iniciativas, projetos, programas e obras, mudanças radicais de prioridades e engavetamento de planos futuros, sempre em função de um viés político, desprezando-se considerações sobre possíveis qualidades ou méritos que tenham as ações descontinuadas. Como consequência, tem-se o desperdício de recursos públicos, a perda de memória e saber institucional, o desânimo das equipes envolvidas e um aumento da tensão e da animosidade entre técnicos estáveis e gestores que vêm e vão ao sabor das eleições” (p. 13).

Antônio Silva, Presidente do FIEAM, em seu artigo publicado em março de 2022, afirma que o Brasil enfrenta muitos problemas relacionados à continuidade e descontinuidade administrativa. Silva (2022) menciona que um gestor inicia um planejamento com determinados objetivos, mas quando outro dirigente assume, ele frequentemente descontinua o que estava sendo feito e inicia novos planos com objetivos diferentes. Para agravar, isso ocorreu quando todo o novo planejamento da LDO, LOA e investimentos já está estabelecido e publicado em lei, limitando, assim, o impacto sobre o novo gestor no início do ano. Essa mudança implicou em ajustes na previsão orçamentária, iniciando, assim, uma reestruturação no planejamento.

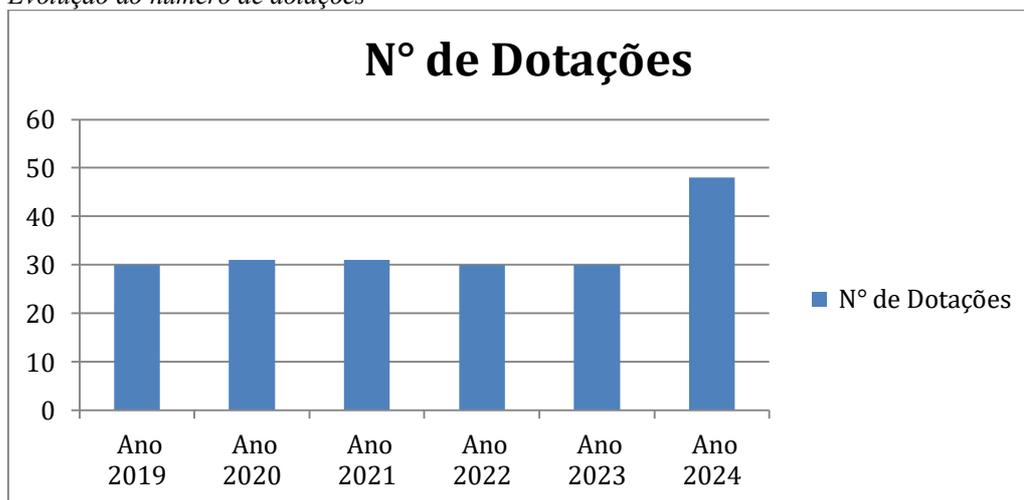
4.8 Evolução das dotações orçamentárias

O que podemos observar, também, é que, anteriormente, as despesas eram divididas em apenas 30 dotações, enquanto em 2024, com a adequação, esse número aumentou para 48 dotações. Esse aumento de dotações se deu devido às segregações corretas das despesas, possibilitando uma melhor especificação e detalhamento das áreas de aplicação dos recursos. Isto porque, com a segregação correta das despesas, foi possível identificar e detalhar os programas e atividades específicos de cada setor da autarquia.

Por exemplo, a segregação das despesas nos setores administrativo, de abastecimento de água e do esgoto proporcionou uma visão mais clara e precisa das áreas de atuação, bem como dos recursos alocados em cada uma delas. Isso contribuiu para garantir a confiança e a transparência na integração com os sistemas de informações, como o SNIS, que, de acordo com o Ministério das Cidades, é o maior e mais importante sistema de informações do setor saneamento no Brasil, que, atualmente, é dividido em segmentos e apoia seu banco de dados em informações dos prestadores de serviços e contém informações de caráter institucional, administrativo, operacional, gerencial, econômico-financeiro, contábil e de qualidade sobre a prestação de serviços de água, de esgotos e de manejo de resíduos sólidos urbanos.

Gráfico 3

Evolução do número de dotações



Fonte: Elaboração própria a partir dos dados do sistema HORUS-SAE (2024).

4.9 Fatores determinantes

4.9.1 Restos a pagar

Os restos a pagar também são uma das consequências de um orçamento que foi elaborado sem refletir a realidade, pois representam uma espécie de “orçamento paralelo”, como denominado pelo próprio Acórdão do TCU (TCU, 2006, p. 237), ou seja, um planejamento financeiro que não foi totalmente executado conforme o previsto no período que foi estabelecido, principalmente devido à falta de caixa para cobrir os valores inscritos em restos a pagar. Vamos analisar também a evolução dos restos a pagar e da disponibilidade de caixa em 31/12 para cobrir os valores inscritos da Autarquia nos últimos cinco anos. Podemos observar os valores processados, não processados, de exercícios anteriores e o total de cada ano. Na tabela abaixo, é apresentado um resumo da evolução anual dos restos a pagar:

Tabela 14

Restos a pagar – processados e não processados

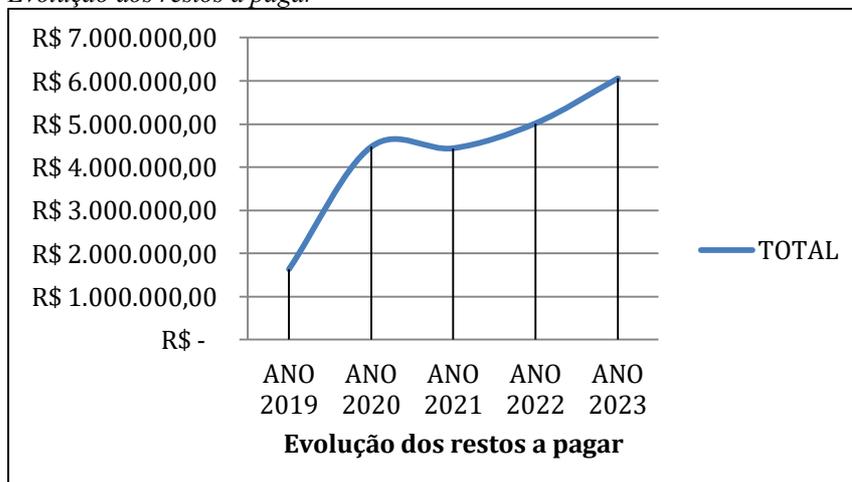
EXÉRCICIO	PROCESSADOS	NÃO PROCESSADOS	EXERCÍCIOS ANTERIORES	TOTAL
2019	R\$ 1.104.819,87	R\$ 250.317,01	R\$ 278.738,66	R\$ 1.633.875,54
2020	R\$ 3.104.059,78	R\$ 1.098.207,31	R\$ 266.738,66	R\$ 4.469.005,75
2021	R\$ 1.377.057,14	R\$ 1.321.303,64	R\$ 1.739.788,75	R\$ 4.438.149,53
2022	R\$ 2.729.797,86	R\$ 644.611,58	R\$ 1.641.041,77	R\$ 5.015.451,21
2023	R\$ 3.375.453,50	R\$ 1.160.134,25	R\$ 1.521.035,22	R\$ 6.056.622,97

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados do sistema HORUS – SAE (2024).

O que se pode verificar pelos dados apresentados é que o total de restos a pagar aumentou significativamente ao longo dos cinco anos, passando de R\$ 1.633.875,54 em 2019, para R\$ 6.056.622,97, em 2023.

Gráfico 4

Evolução dos restos à pagar



Fonte: Elaboração própria a partir dos dados do sistema HORUS – SAE (2024).

Para uma análise mais realista, podemos comparar a receita prevista com os restos a pagar, observando a porcentagem de aumento. Podemos comprovar que houve um aumento significativo, pois, em 2019, os restos a pagar representavam 6% da receita prevista, enquanto, em 2023, essa proporção subiu para 15%. Isso indica um aumento na dívida acumulada da autarquia, devido a imprecisões no planejamento orçamentário, onde comumente se verifica o uso de um “orçamento paralelo”.

Tabela 15
Restos a pagar

EXÉRCICIO	TOTAL DE RESTOS A PAGAR	RECEITA PREVISTA	%SOB RECEITA PREVISTA
ANO 2019	R\$ 1.633.875,54	R\$ 29.493.553,82	6%
ANO 2020	R\$ 4.469.005,75	R\$ 32.000.000,00	14%
ANO 2021	R\$ 4.438.149,53	R\$ 33.600.000,00	13%
ANO 2022	R\$ 5.015.451,21	R\$ 36.960.000,00	14%
ANO 2023	R\$ 6.056.622,97	R\$ 40.925.000,00	15%

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados do sistema HORUS – SAE (2024).

4.9.2 Da disponibilidade financeira

Esse “orçamento paralelo” se dá devido a falta de caixa para cobrir as despesas que foram inscritas em restos a pagar, que, em consequência disso, comprometem a programação financeira dos exercícios seguintes.

Tabela 16
Disponibilidade Financeira

EXÉRCICIO	TOTAL DE RECURSOS EM CONTA	RECURSOS COM CONTA VINCULADA	SALDO DISPONÍVEL PARA PAGAMENTO DOS RESTOS A PAGAR	RESTOS A PAGAR	VALOR COMPROMETIDO PARA O PRÓXIMO ORÇAMENTO
2019	R\$ 3.811.162,75	R\$ 2.713.747,11	R\$ 1.097.415,64	R\$ 1.633.875,54	R\$ 536.459,90
2020	R\$ 2.965.180,87	R\$ 2.850.206,56	R\$ 114.974,31	R\$ 4.469.005,75	R\$ 4.354.031,44
2021	R\$ 4.721.433,01	R\$ 4.355.921,49	R\$ 365.511,52	R\$ 4.438.149,53	R\$ 4.072.638,01
2022	R\$ 6.007.052,00	R\$ 5.806.317,88	R\$ 200.734,12	R\$ 5.015.451,21	R\$ 4.814.717,09
2023	R\$ 7.322.463,78	R\$ 7.103.412,15	R\$ 219.051,63	R\$ 6.056.622,97	R\$ 5.837.571,34

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados do sistema HORUS – SAE (2024).

Podemos verificar as disponibilidades financeiras de cada ano considerando o total de recursos disponíveis em contas:

- Contas com recursos Vinculados: grande parte do saldo disponível está vinculada a propósitos específicos, limitando o uso dos recursos pela autarquia;
- Baixa Liquidez: com apenas R\$ 219.051,63 disponíveis para uso imediato, por exemplo, no ano de 2023, a autarquia enfrentará dificuldades para pagar despesas

correntes e compromissos financeiros planejados para o ano de 2024, já que os restos a pagar de 2023 poderão comprometer R\$ 5.837.571,34 dos recursos previstos para 2024.

5. CONCLUSÃO

Como foi verificado, além da falta de um planejamento adequado à realidade, a dificuldade dos gestores de seguirem o que foi previamente planejando, e o uso de "restos a pagar" como mecanismo para flexibilizar a anualidade do orçamento têm levado a resultados de endividamentos dos governos sem a devida transparência. Como resultado, o orçamento torna-se uma "peça de ficção", perdendo seu valor para o planejamento.

O que pode ser feito, além de um orçamento bem elaborado, de forma planejada, transparente e baseado na realidade para atender aos sistemas de informações, e ainda para ter a devida transparência e eficiência na gestão dos recursos públicos, assim como foi feito para o ano de 2024 na Autarquia SAE, é fundamental observar também as recomendações do TCU. O TCU, no Acórdão 1253/2005, recomendou à Secretaria do Tesouro Nacional que empregasse esforços para regulamentar o empenho de despesas ao longo do exercício orçamentário. Essa regulamentação deveria estabelecer critérios mínimos a serem observados durante a emissão de notas de empenho.

Com base na experiência da UFSC, podemos observar e adotar as seguintes medidas: realizar um esforço conjunto com os fiscais dos contratos para identificar e liquidar os empenhos pendentes para redução dos restos a pagar; aprimorar controles relativos aos restos a pagar, garantindo a correta gestão e acompanhamento dos empenhos; oferecer treinamentos para Ordenadores de Despesas e seus assessores, capacitando-os na gestão de indicação de Restos a Pagar a inscrever ao final do exercício.

E para evitar a existência de um "orçamento paralelo", é necessário observar e implementar os critérios já previstos em leis e nas experiências de gestão, pois eles podem reduzir os elevados montantes inscritos em restos a pagar. Quando os restos a pagar são excessivos, eles comprometem a programação financeira dos exercícios seguintes.

Manter a estabilidade do orçamento é fundamental, e o gestor deve compreender que é importante manter o orçamento equilibrado, para evitar os remanejamentos de dotações, que afetam, por vezes, o limite de remanejamento estipulado pela LRF e, para isso, é necessário aderir ao planejamento já estabelecido, mesmo que este não esteja alinhado com sua visão. A falta de alinhamento pode resultar em desequilíbrio financeiro, levando a frequentes alterações, ou seja, o gestor atual precisa cumprir o orçamento já previsto no ano anterior por outra gestão para garantir a continuidade e a estabilidade. Isso também assegura que os

compromissos financeiros previamente assumidos sejam honrados, evitando interrupções em serviços essenciais e promovendo a confiança nas instituições governamentais. Além disso, respeitar o orçamento pré-aprovado permite uma melhor gestão dos recursos públicos e facilita o acompanhamento e a transparência das despesas governamentais.

Concluindo, o cuidado no planejamento da LDO e da LOA é fundamental, sendo essencial uma abordagem cuidadosamente planejada para adequar a apresentação dos dados da melhor maneira possível aos sistemas de informações. Devido a isso, é crucial observar as várias alterações orçamentárias ocorridas nos últimos anos, a fim de verificar quais áreas estão sendo mais impactadas para entender melhor as alocações dos recursos e evitar problemas na execução e garantir a eficácia do planejamento. Igualmente, é de extrema importância monitorar de perto os restos a pagar, pois sua presença no orçamento corrente pode comprometer todo o novo planejamento e impactar negativamente a gestão financeira da autarquia. Assim, ao considerar esses aspectos durante o processo de planejamento e execução orçamentária, a autarquia estará melhor preparada para enfrentar os desafios e alcançar seus objetivos de forma eficiente e transparente.

REFERÊNCIAS

- Abraham, M. (2021). *Lei de Responsabilidade Fiscal comentada* (3ª ed.). Rio de Janeiro: Forense.
- Aquino, A. C. B. de, & Azevedo, R. R. de. (2017). *Restos a pagar e a perda da credibilidade orçamentária*. <https://www.scielo.br/j/rap/a/xjig9Pv6sGshtr9HNzTccXf/>.
- Ascom - Secretaria de Gabinete de Araguari-MG, (2024).
- Arisb- MG. Agência Reguladora Intermunicipal de Saneamento Básico de Minas Gerais (2023). *Nota Técnica 247/2023 - Revisão Araguari*. Agência Reguladora Intermunicipal de Saneamento Básico de Minas Gerais. [Nota_tecnica_247_2023_Revisao_Araguari.pdf](#)
- Brasil. (1964). *Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964*. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.
- Brasil. (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Presidência da República.
- Brasil. Congresso Nacional (2000). *Lei Complementar, nº 101, 4 maio 2000*. LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal, Brasília.
- Brasil. (2001). *Lei nº 10.257, de 10 de julho de 2001*. Presidência da República.
- Brasil. (2024). Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria de Orçamento Federal. *Manual Técnico de Orçamento: MTO 2024* (6ª ed.). Brasília.
- CEPAM. (2005). Fundação Prefeito Faria Lima. *Municípios. Municípios Paulistas. Tabatinga*.
- Correia Neto, C. B. (2010). *Novas Abordagens do Orçamento Público: Orçamento Público: uma visão analítica*. <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/4675/1/tema-2-3o-lugar.pdf>
- Gadelha, S. R. de B. (2017). *Introdução ao Orçamento Público*. Enap. <https://repositorio.enap.gov.br/jspui/bitstream/1/3168/1/Modulo%202%20-%20Receita%20e%20Despesa%20Publicas.pdf>
- Giacomoni, J. (2022). *Orçamento público* (18ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Água & Saneamento. (s.d.). *Araguari*. <https://www.aguaesaneamento.org.br/municipios-saneamento/mg/araguari#:~:text=ACESSO,100%25%20da%20popula%C3%A7%C3%A3o%20total%20de%20ARAGUARI%20tem%20acesso%20aos%20servi%C3%A7os,pa%C3%ADs%2C%2066%2C95%25>
- Karpinski, J. A., Resmini, G., & Raifur, L. (2015). *A efetividade da Lei Orçamentária Anual – LOA: um estudo do crescente número de alterações Orçamentárias em um*

- Município de Pequeno Porte na Região Centro Sul do Estado do Paraná.*
<https://revistas.unicentro.br/index.php/capitalcientifico/article/download/3849/3002>
- Leoneti, A. B., Prado, E. L. do., & Oliveira, S. V. W. B. de. (2011). Saneamento básico no Brasil: considerações sobre investimentos e sustentabilidade para o século XXI. *Revista De Administração Pública*, 45(2), 331–348. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122011000200003>
- Lima, D. V. (2022). *Orçamento, contabilidade e gestão no setor público* (2nd ed.). Barueri [SP]: Atlas.
- Marengo, A., & Cate, L. T.. (2021). Municípios são todos iguais? Decisões sobre gasto, orçamento e políticas públicas em governos locais. *Revista De Sociologia E Política*, 29(77), e001. <https://doi.org/10.1590/1678-987321297701>
- Martins Júnior, J. F. (2019). *Análise da elaboração e execução do orçamento público do Município de José da Penha/RN*. Disponível em: <https://repositorio.animaeducacao.com.br/bitstreams/852508fc-9d38-4b58-bdf3-864ba73ff23b/download>
- Ministério do Planejamento e Orçamento, Secretaria de Orçamento Federal. (2024). *Manual Técnico de Orçamento (MTO 2024)* (6ª ed.). Brasília: Edição 2024. Disponibilizada em janeiro de 2024.
- Nascimento, S. M. dos M. G., et al. (2018). *Planejamento e orçamento municipal de Teresina para o crescimento econômico e meio ambiente no período de 2014 a 2016*. urbe. *Revista Brasileira de Gestão Urbana*, 10(3), 695-707.
http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S2175-33692018005007106&script=sci_arttext
- Nilson Coelho, G., Martins Santana, G., Fey, V. A., & Andrade dos Santos, E. (2019). Gestão de restos a pagar: Estudo de caso dos resultados alcançados pela UFSC no período de 2011 a 2016. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 18:1-16.
<https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=477556753011>
- Nogueira, F. A. (2006). *Continuidade e Descontinuidade Administrativa em Governos Locais: Fatores que sustentam a ação pública ao longo dos anos* (Dissertação de Mestrado). Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo.
- Plano Municipal de Saneamento Básico de Araguari (PMSB). (2014).
https://www.cbharaguari.org.br/uploads/2_a_bacia/mapas_e_estudos/planos_municipais_de_saneamento_basico/araguari/8.pdf
- Suganuma, R. (2017). *Processo Orçamentário Brasileiro: Da Ficção à Pseudorealidade*.

https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/543865/TCC_Ricardo_Suganuma.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Silva, A. (2022, março). *Descontinuidade administrativa*. Federação das Indústrias do Estado do Amazonas. <https://fieam.org.br/descontinuidade-administrativa/>

TCU. (2005). *Acórdão nº 1253/2005* - Plenário, Relator: Walton Alencar Rodrigues. Processo nº 007.465/2005. Brasília, DF: Tribunal de Contas da União.

Teixeira, A. F. (2016). *Gestão Orçamentária e Financeira*. Brasília: Programa Gestão Orçamentária e Financeira. ENAP.