

EFICÁCIA DA PREVISÃO DE RECEITAS NO ORÇAMENTO DOS MUNICÍPIOS GAÚCHOS: UMA INVESTIGAÇÃO EMPÍRICA DOS EXERCÍCIOS DE 2005 A 2009 UTILIZANDO A ANÁLISE DE *CLUSTERS*

Vinícius Costa da Silva Zonatto¹

Nelson Hein²

RESUMO

O orçamento público é um instrumento de gestão utilizado para planejamento, avaliação, controle e prestação de contas da arrecadação e aplicação dos recursos públicos. As ações de planejamento devem ser realizadas mediante o estabelecimento de estimativas de receitas, com base nos valores que possivelmente serão arrecadados pelos órgãos públicos em determinado período. A partir das estimativas realizadas, são projetados recursos para a manutenção dos serviços públicos, a realização de obras e investimentos, e o pagamento de eventuais dívidas existentes. Neste contexto, este estudo tem por objetivo analisar a eficácia da previsão orçamentária dos 496 municípios do Estado do Rio Grande do Sul, entre os exercícios de 2005 a 2009. Trata-se de uma pesquisa exploratória, de análise documental e abordagem quantitativa dos dados, realizada por meio de análise de *clusters*. Os resultados encontrados mostram que no período compreendido entre 2005 a 2008, a maioria dos municípios gaúchos obteve uma arrecadação superior à prevista, e em 2009, uma arrecadação inferior. Considerando-se as variações das diferenças dos erros das previsões realizadas, conclui-se que a maioria dos municípios não obteve previsões eficazes. A partir da análise dos agrupamentos formados neste estudo torna-se possível o desenvolvimento de novas pesquisas, o que pode contribuir para o desenvolvimento de uma linha de pesquisa sobre esta temática.

Palavras-chave: Contabilidade pública; Eficácia da previsão de receitas; Orçamento público.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade pública é o ramo da contabilidade geral que tem por finalidade fornecer informações que suportem o processo decisório do gestor público (SLOMSKI, 2006). A Contabilidade é considerada um instrumento da gestão financeira por sua capacidade no fornecimento de informações que podem suportar

o processo decisório dos gestores, bem como, na elaboração de diferentes relatórios gerenciais que podem auxiliar a administração pública nos processos de estimação de receitas, alocação de recursos, tomada de decisão e prestação de contas às partes interessadas (MAKRIDAKIS; WHEELWRIGHT; HYNDMAN, 1998; SCARPIN; SLOMSKI, 2005; BARTON, 2009; 2011; MOLL; HOQUE, 2011).

Dentre as atividades desenvolvidas pela contabilidade neste setor, está a realização anual da previsão orçamentária. O orçamento público “é um processo de planejamento contínuo e dinâmico que o Estado se utiliza para demonstrar seus planos e programas de trabalho para determinado período” (PIRES, 1999, p. 55). A previsão orçamentária é obrigatória para o ente público, sendo estabelecida em Lei (4.320/1964).

De acordo com Scarpin e Slomski (2005, p. 24), com a publicação da Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), “os procedimentos de natureza orçamentária passaram a ser influenciados significativamente mediante o fortalecimento de quatro dimensões: planejamento, controle, transparência e responsabilização”. Deste modo, pode-se perceber a importância do orçamento público no processo de gestão, uma vez que este, além de planejar e estabelecer as diretrizes gerais de gestão em determinado período, serve ainda como um instrumento de avaliação, controle e responsabilização do gestor público.

Nesta perspectiva, Angélico (2006) destaca que a previsão orçamentária também serve para demonstrar a existência de recursos e a capacidade de investimentos do gestor. Logo, por meio de uma previsão eficaz, torna-se possível um planejamento adequado, que por consequência irá proporcionar uma maior transparência na aplicação dos recursos públicos.

No entanto, um dos fatores que podem influenciar esta previsão orçamentária, bem como o equilíbrio das contas públicas em geral, é a previsão das receitas dentro da capacidade real de arrecadação da entidade (SANTIAGO; DUARTE, 2006; ROCHA, 2008). Segundo Santiago e Duarte (2006), tal observância força a Administração Pública a elaborar seu orçamento o mais próximo possível da realidade, uma vez que se torna necessário conhecer primeiro a capacidade de arrecadação do município, e a partir desta se efetuar a fixação de futuras despesas.

Os autores explicam que as regras que orientam a realização das estimativas das receitas orçamentárias são disciplinadas pelos artigos 29 e 30 da Lei n. 4.320/1964. Esta por sua vez, além de estabelecer métodos básicos para os cálculos dessas previsões, atribui aos órgãos de contabilidade ou de arrecadação, a responsabilidade pela elaboração de demonstrativos mensais das receitas, os quais devem servir como instrumentos de apoio ao processo de previsão das mesmas.

Da mesma forma, a LRF (2000) em seu artigo 12, também dispõe sobre as previsões de arrecadação, inserindo novos componentes técnicos para o planejamento realista das receitas públicas; além de determinar ao Poder Executivo que coloque à disposição do Poder Legislativo e do Ministério Público, os estudos e as estimativas de receitas com as respectivas memórias e premissas dos cálculos realizados para a previsão (SANTIAGO; DUARTE, 2006, p. 02).

Visto que a LRF (2000) prevê a limitação de empenho e movimentação financeira, na hipótese de a realização da receita não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal até o reestabelecimento da receita prevista, torna-se oportuno investigar qual a eficácia da previsão orçamentária realizada pelos gestores públicos, na administração municipal.

Neste contexto, este estudo tem como objetivo principal analisar a eficácia da previsão de receitas no orçamento dos municípios gaúchos no período compreendido entre os exercícios de 2005 e 2009. A questão problema que norteia a pesquisa é: “Quais os níveis de eficácia da previsão de receitas dos orçamentos públicos elaborados pelos municípios gaúchos no período compreendido entre os exercícios de 2005 e 2009?”.

De forma mais específica, busca-se: a) caracterizar os municípios gaúchos conforme o número de habitantes; b) identificar o número de municípios que obtiveram uma arrecadação superior ou inferior às previsões realizadas no período investigado na pesquisa; e, c) formar agrupamentos de municípios que obtiverem previsões semelhantes no período objeto de estudo. Entende-se que a partir dos agrupamentos formados neste estudo, torna-se possível o desenvolvimento de novas pesquisas, o que pode contribuir para o desenvolvimento de uma linha de pesquisa sobre esta temática.

Diante do exposto, o estudo justifica-se pela falta de pesquisas com esta abordagem (SCARPIN; SLOMSKI, 2005; SANTIAGO; DUARTE, 2006). Também

pode contribuir com os gestores públicos no processo de avaliação das previsões realizadas. Da mesma forma, fornece evidências que podem estimular a realização de investigações comparativas, bem como análises de metodologias que possam contribuir na melhoria das previsões de receitas orçamentárias, o que é convergente com as recomendações estabelecidas pela Secretaria do Tesouro Nacional e Secretaria do Orçamento Federal (Port. Conj. STN/SOF 02/2009).

Adicionalmente entende-se que, a partir da identificação de *clusters*, torna-se possível a investigação de grupos menores, potencialmente comparáveis, ou a análise das características de determinados grupos, o que pode contribuir no entendimento dos resultados obtidos em cada previsão pelos *clusters* formados. Tais abordagens podem contribuir ainda no desenvolvimento de novos estudos relacionados às linhas de pesquisas em gestão e finanças públicas. O trabalho está estruturado da seguinte forma: além desta introdução, apresenta-se a seguir o referencial teórico que subsidia a realização deste estudo; na sequência, descrevem-se o método e os procedimentos da pesquisa; por fim, são apresentados os achados e as conclusões gerais deste estudo.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este item apresenta a fundamentação teórica do estudo. Inicialmente desenvolve-se uma contextualização sobre a utilização do orçamento público como um instrumento de gestão. A seguir, destaca-se a importância da previsão orçamentária na administração pública.

2.1 O Orçamento Público como instrumento de gestão

Com o advento da reforma do Estado, uma das discussões atuais que ganha ênfase na área pública refere-se à profissionalização da gestão e a eficiência da aplicação dos recursos públicos (BOGONI et al., 2010; GERIGK; CLEMENTE; TAFFAREL, 2010; COSTA; TRAVASSOS; LIBONATI, 2011; SANTOS; ALVES, 2011). De acordo com Varela e Martins (2009, p. 81), o “município é o ente federativo que mais tem sofrido os impactos desse processo de mudança, por estar

sendo considerado depositário das reais possibilidades de intervenção do Estado e, ao mesmo tempo, por estar despreparado para assumir as novas responsabilidades a ele direcionadas”.

Neste contexto, observa-se que o planejamento adequado das ações pretendidas pelo gestor público é essencial para que as intervenções propostas por este sejam efetivamente alcançadas. Um planejamento adequado possibilita ao gestor identificar os recursos necessários à realização do mesmo. Por outro lado, a falta de recursos, pode implicar na inviabilização deste.

Nesta perspectiva, um instrumento de gestão que ganha evidência na área pública, refere-se ao orçamento público, mais especificamente, à elaboração da previsão orçamentária. A previsão orçamentária possibilita ao gestor identificar os recursos necessários à manutenção do ente público, bem como auxilia o gestor na identificação dos recursos necessários a realização de novos investimentos.

De acordo com Zmitrowicz e Biscaro (1998), o orçamento é o instrumento de programação que o município dispõe para, no limite da receita prevista, alocar recursos nas diversas áreas em que atua, demonstrando sempre as ações e prioridades a serem executadas naquele período (SOUZA; OLIVEIRA, 2010, p. 7). Slomski (2006, p. 214) explica que o orçamento público é uma “lei de iniciativa do Poder Executivo que estabelece as políticas públicas para o exercício a que se referir, tendo como base o plano plurianual e sendo elaborado respeitando-se a lei de diretrizes orçamentárias aprovada pelo Poder Legislativo. Seu conteúdo básico será a estimativa da receita e a autorização (fixação) da despesa”.

Dispondo de autonomia e recursos os municípios começaram a ter um planejamento de governo que visava auxiliar um plano que pudesse direcionar a administração pública. Desta forma, o orçamento público municipal passou a ser uma peça importante de gestão (SOUZA; OLIVEIRA, 2010, p. 7). As diretrizes para a elaboração e controle dos orçamentos na área pública são estabelecidas pela Lei n. 4.320/1964.

Segundo esta, a aplicação dos recursos públicos deve ser feita em estrito acordo com orçamentos e planos de investimentos padronizados pela legislação, além de contar com rotinas e métodos também determinados por normas jurídicas (Lei 4.320/1964). Desta forma, pode-se verificar a importância do orçamento público

como instrumento de gestão. Por meio deste, o gestor planeja as ações que deverão ser desenvolvidas em períodos futuros, visando o bem estar social da comunidade.

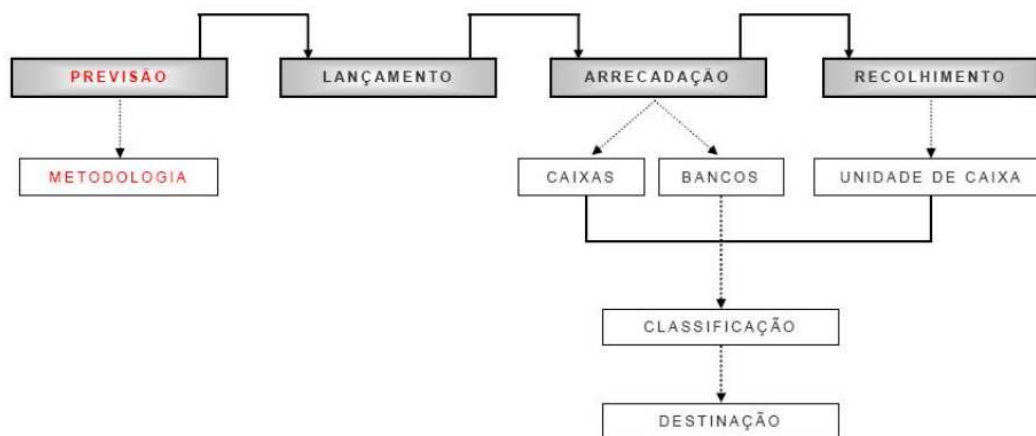
2.2 A importância da Previsão Orçamentária na gestão pública

A utilização dos orçamentos como forma de estabelecer metas a serem cumpridas pelos gestores nos órgãos públicos ganhou novo delineamento com a implantação da LRF (SANTOS; ALVES, 2011, p. 195). A partir da publicação desta norma, os gestores somente poderão gastar os valores efetivamente arrecadados durante determinado exercício.

Nesta perspectiva, Rocha (2008, p. 15) explica que a LRF “exige o acompanhamento da gestão financeira e orçamentária dos administradores públicos, visando ao equilíbrio entre receitas e despesas, instituindo regras de limitação de gastos e endividamento e indicando providências para coibir os desvios em relação às metas fiscais e à boa gestão”. De acordo com Costa, Travassos e Libonati (2011, p. 03), “a LRF destaca a necessidade do planejamento para os entes públicos, sendo este reconhecido pela Constituição Federal como instrumento fundamental”.

Segundo o Manual de Procedimentos das Receitas Públicas da Secretaria do Tesouro Nacional, é por meio da estimativa das receitas públicas no processo orçamentário, que se dimensionam a capacidade governamental em fixar a despesa pública e, no momento da sua arrecadação, torna-se instrumento condicionante da execução orçamentária da despesa (BRASIL, 2006, p. 12). A Lei n. 4.320/1964 estabelece quatro estágios da receita orçamentária, conforme evidencia a Figura 1.

Figura 1 - Estágios da receita orçamentária.



Fonte: adaptado do MPRP/STN

Neste contexto, percebe-se a importância do planejamento das ações e do estabelecimento adequado das premissas orçamentárias, considerando-se a real capacidade de geração de receitas do município para determinado período. Por meio destes processos de planejamento e estimação de receitas, é que ficam condicionadas as execuções das premissas estabelecidas na previsão orçamentária, após a efetiva arrecadação dos recursos.

Evidentemente que toda a previsão é uma estimativa, portanto, passível de erros. Assim, de acordo com Scarpin e Slomski (2005, p. 26), “ao elaborar o plano plurianual (PPA), o administrador público deve estar ciente que as previsões de longo prazo têm um alto grau de incerteza”. Nesta perspectiva, Makridakis, Wheelwright e Hyndman (1998, p. 452), lembram que “muitas coisas vão acontecer e podem alterar substancialmente os conceitos estabelecidos ou os relacionamentos existentes. Isto rende aos pesquisadores um alto grau de imprecisão e possíveis previsões enganosas”.

No entanto, apesar das dificuldades encontradas pelos gestores para o estabelecimento das previsões orçamentárias, a partir da publicação da LRF (2000), tal previsão deve estar pautada em dados fidedignos e disponíveis para acesso a qualquer momento, a fim de comprovar o zelo do gestor público pela sua elaboração. Por outro lado, a previsão orçamentária realizada deverá, no decurso de sua execução, ser ajustada periodicamente a fim de se evitar que o município sofra a aplicação das penalidades estabelecidas na LRF (2000).

Assim sendo, caso os valores da previsão das receitas sejam superiores aos valores efetivamente arrecadados pelos municípios, haverá uma insuficiência de arrecadação, e, nestes casos, a realização de obras e investimentos poderão ser inviabilizadas, uma vez que o gestor público só pode gastar os recursos que forem efetivamente arrecadados. Ao contrário, quando a arrecadação é maior que as estimativas realizadas, torna-se necessário o ajuste das estimativas estabelecidas anteriormente, a fim de que os recursos excedidos e arrecadados possam ser utilizados pelo município, na manutenção de suas atividades, no pagamento de dívidas ou no desenvolvimento de obras (AMARAL, MARIANO JR.; BONACIN, 2008; COELHO; QUINTANA, 2008; SANTOS; ALVES, 2011).

Em síntese, verifica-se que a partir da previsão orçamentária elaborada pelos gestores públicos é possível se estabelecer os recursos disponíveis para o

atendimento das demandas de cada município. Diante do exposto, torna-se oportuno investigar qual a eficácia da previsão orçamentária dos municípios gaúchos, motivação que estimula a realização deste estudo.

3 MÉTODO, PROCEDIMENTOS E RELEVÂNCIA DA PESQUISA

A metodologia utilizada neste estudo pode ser caracterizada como uma pesquisa exploratória, de análise documental e abordagem quantitativa dos dados, realizada por meio de análise de *clusters*. De acordo com Lakatos e Marconi (2006, p. 85), a pesquisa exploratória “é utilizada para realizar um estudo preliminar do principal objetivo da pesquisa que será realizada, ou seja, familiarizar-se com fato ou fenômeno que está sendo investigado, de modo que a pesquisa subsequente possa ser realizada com maior compreensão, clareza e precisão”.

Segundo Corrar, Paulo e Dias Filho (2007) a análise de *cluster* é uma técnica de análise multivariada cujo propósito primário é reunir objetos, baseando-se nas características dos mesmos. A análise de *clusters* classifica objetos (respondentes, produtos, entidades) segundo aquilo que cada elemento tem de similar em relação a outros pertencentes a determinado grupo, de acordo com critérios de seleção pré-determinados (DIAS; RODRIGUES; COLAUTO, 2011, p. 12).

Desta forma, a investigação da eficácia das previsões realizadas pelos municípios gaúchos, a partir da análise de *clusters*, viabilizará a identificação de agrupamentos de municípios que obtiveram previsões similares no período objeto de estudo. Por consequência, torna-se possível a realização de novos estudos apenas com municípios que obtiveram previsões similares, para que seja possível compreender os fatores que favoreceram a obtenção das melhores estimativas; as metodologias utilizadas por estes municípios para a elaboração da previsão de receitas; bem como, os fatores que mais impactaram os municípios que obtiveram as previsões com maiores erros de estimativas.

A identificação de fatores que podem contribuir para o estabelecimento de melhores previsões orçamentárias pode contribuir com os gestores na melhoria dos processos de gestão e, por consequência, na melhor aplicação dos recursos públicos. Desta forma, análises comparativas também poderão ser realizadas a

partir deste estudo, a fim de se identificar similaridades e diferenças nas práticas de gestão orçamentária destes municípios. A investigação da relação entre a eficácia das previsões realizadas e a efetiva aplicação dos recursos abre uma nova perspectiva teórica de investigação. Nesta perspectiva, entende-se que o desenvolvimento de uma linha de pesquisa relacionada a esta temática torna-se relevante para a compreensão das práticas de gestão orçamentária utilizadas pelos municípios gaúchos e suas influências nos processos de gestão e no desempenho organizacional.

Neste contexto, a fim de se alcançar o objetivo proposto para a realização deste estudo, inicialmente desenvolveu-se uma pesquisa bibliográfica a fim de se identificar na literatura, informações que pudessem fundamentar o estudo proposto. A seguir, por meio de uma análise documental, procurou-se coletar as informações necessárias para a realização do estudo.

Os dados analisados foram coletados junto ao sítio do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, e referem-se às informações contidas no Anexo 10, divulgadas pelos municípios, conforme recomendação da Lei Federal n. 4.320/1964. Foram coletadas as informações referentes às previsões orçamentárias realizadas e os valores efetivamente arrecadados pelos 496 municípios gaúchos no período compreendido entre os exercícios de 2005 a 2009. Informações relacionadas a períodos posteriores não foram obtidas, o que impede a investigação da eficácia das previsões em um espaço temporal ainda maior ao observado na pesquisa.

Para análise dos dados, foram consideradas a receita constante do Orçamento Anual (inicial) e aquela efetivamente realizada dentro do exercício financeiro, de acordo com o regime de Caixa (conforme estabelece os artigos 34, 35 e 39 da Lei Federal n. 4.320/1964). Por meio de planilhas eletrônicas, procurou-se evidenciar as diferenças na previsão realizada pelos municípios objetos de estudo, estabelecendo-se os erros destas previsões para cada período. Em seguida, por meio de análise de frequências e análise de *clusters*, procurou-se concluir sobre o objetivo da pesquisa.

Os agrupamentos formados na pesquisa foram obtidos mediante a análise hierárquica de *clusters* (*hierarchical cluster analysis*), procedimento executado utilizando o *software* estatístico SPSS 13.0. De acordo com Lucena, Figueiredo Pinto e Lachtermacher (2010, p. 128), a análise hierárquica de *clusters* “determina

os grupos por meio das distâncias entre os valores de cada observação”. Portanto, “a maneira de organização dos dados se dá por meio de uma matriz de similaridades, com a detecção dos dados de maior similaridade”. Neste caso, a formação dos *clusters* apresentados na pesquisa é realizada a partir da identificação dos municípios que obtiveram previsões similares, ou seja, que apresentaram uma variação similar neste período.

Como limitação deste estudo, destaca-se que o mesmo não pretende encerrar discussões sobre a eficácia na previsão de receitas e seus reflexos no planejamento das ações do gestor público, mas sim, apontar perspectivas para o desenvolvimento de estudos futuros com ênfase nesta abordagem, a qual se apresenta como um campo promissor para a realização de novos estudos.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS DA PESQUISA

4.1 Caracterização dos municípios gaúchos pelo número de habitantes

O Estado do Rio Grande do Sul (RS) é formado atualmente por 496 municípios e está localizado na região sul do Brasil. Sua população total é de 10.913.952 habitantes e conta com o quarto maior PIB nacional, sendo superado apenas pelos Estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais. No Brasil, o RS é o quinto Estado em população, possuindo o quinto melhor índice de desenvolvimento humano (IDH) (IBGE, 2009).

Tendo em vista a quantidade de municípios objetos de estudo (496), não é possível se efetuar uma caracterização individual, detalhada, de cada município, razão pela qual se optou por agrupá-los em relação ao seu número de habitantes. Neste sentido, a primeira etapa da pesquisa consistiu na identificação e caracterização dos municípios gaúchos, pelo número de habitantes. Para a realização desta análise, efetuou-se a coleta de dados do número de habitantes de cada município junto ao sítio do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Os resultados encontrados nesta investigação são apresentados na Tabela 1.

Tabela 1 - Classificação dos Municípios do RS pelo número de habitantes.

Número de Habitantes	Qtd. Mun.	Freq. %
Até 5000	220	44,37%
Entre 5.000 e 10.000	111	22,38%
Entre 10.000 e 20.000	62	12,50%
Entre 20.000 e 30.000	33	6,65%
Entre 30.000 e 40.000	20	4,03%
Entre 40000 e 50000	7	1,41%
Entre 50.000 e 100.000	25	5,04%
Entre 100.000 e 200.000	8	1,61%
Entre 200.000 e 500.000	9	1,81%
Acima de 500.000	1	0,20%
Totais	496	100,00%

Fonte: dados da pesquisa (2012).

Analisando-se os resultados apresentados na Tabela 1, pode-se verificar que a predominância dos municípios gaúchos é de pequeno porte. De maneira geral, 79,25% destes (393) possuem até 20.000 habitantes, sendo que 44,37% possuem menos de 5.000 habitantes. Se para a análise proposta agruparmos os municípios, considerando uma população de até 50.000 habitantes, verifica-se que 91,30% destes, ou seja, 453 municípios possuem população inferior a 50.000 habitantes.

Em contrapartida, analisando-se a distribuição da população total acumulada no Estado, bem como sua concentração nas grandes cidades, observa-se que apenas 22 municípios abrangem 50,10% da população total do mesmo. Os municípios mais populosos no Estado do RS são: Porto Alegre (1.436.123 habitantes), Caxias do Sul (410.166), Pelotas (345.181), Canoas (332.056), Gravataí (269.446), Santa Maria (268.969), Viamão (260.740), Novo Hamburgo (257.746), Alvorada (213.894), São Leopoldo (211.663), Rio Grande (196.337), Passo Fundo (187.507), Uruguaiana (127.316), Sapucaia do Sul (126.316), Santa Cruz do Sul (122.451), Cachoeirinha (118.089), Bagé (115.745), Bento Gonçalves (106.999), Erechim (97.916), Guaíba (96.603), Cachoeira do Sul (86.557), e, Santana do Livramento (84.079).

Evidentemente que a análise proposta não é suficiente para estabelecer conclusões sobre o porte e a diversidade sócio econômica encontrada entre os municípios analisados. Contudo, apresenta indicativos em relação a questões pontuais de cada localidade, como mercado de trabalho, oferta de serviços e condições gerais de vida da população. Embora a suposição de que o tamanho

populacional seja um indicador importante para a caracterização da identidade de cada município, torna-se oportuno destacar que determinadas características geográficas ou econômicas também podem contribuir para com a arrecadação local, independentemente do tamanho destes municípios.

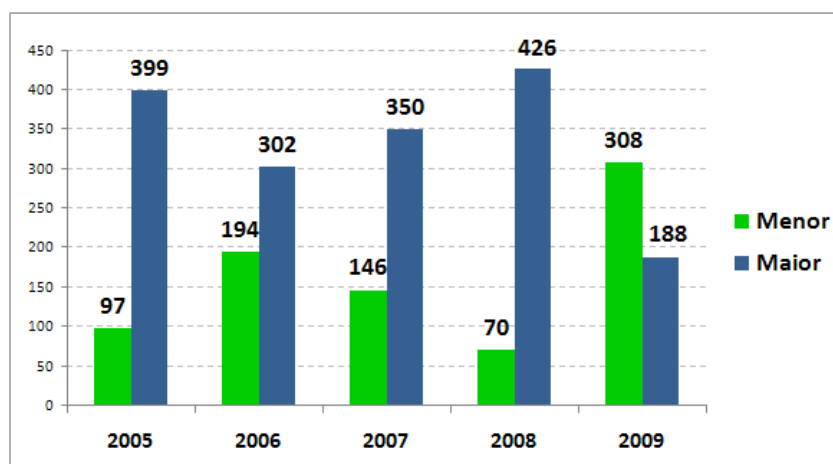
Neste contexto, tendo em vista que o estabelecimento da previsão de receitas suporta o planejamento na atividade pública, procurou-se, a partir deste estudo, investigar a eficácia da previsão de receitas orçamentárias dos municípios gaúchos no período compreendido entre os exercícios de 2005 a 2009. Os resultados da análise realizada são apresentados a seguir.

4.2 Análise da eficácia da previsão orçamentária realizada pelos municípios gaúchos

Para que fosse possível analisar a eficácia da previsão de receitas elaboradas pelos municípios gaúchos, inicialmente procurou-se coletar junto ao sítio do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, as previsões orçamentárias realizadas por estes municípios no período compreendido entre os Exercícios de 2005 a 2009, bem como os valores efetivamente arrecadados no mesmo período. A seguir, procurou-se estabelecer os percentuais de erro médio, evidenciados nestas previsões.

Esta etapa da pesquisa foi realizada em duas fases. A primeira refere-se a uma quantificação simples do número de municípios que obtiveram uma arrecadação superior ou inferior à receita prevista, e a segunda, uma análise da variação percentual destas diferenças com o agrupamento de *clusters*. A síntese da quantificação do número de municípios que obtiveram uma arrecadação superior ou inferior às previsões realizadas é apresentada no Gráfico 1.

Gráfico 1 - Número de municípios com arrecadação superior ou inferior às previsões realizadas.



Fonte: dados da pesquisa (2012).

Observa-se no Gráfico 1 que no período compreendido entre os exercícios de 2005 a 2008, a maioria dos municípios gaúchos arrecadou valores superiores ao previsto. Neste contexto, Kohama (2003) explica que quando os municípios arrecadam mais do que o previsto, os mesmos obtêm um superávit. De acordo com a LRF, quando um município arrecada mais do que o previsto, este por sua vez deverá ajustar os valores das previsões realizadas no orçamento, durante o exercício de sua execução.

Este ajuste se dá, mediante a aprovação de créditos adicionais, que autorizam o gestor público a realizar investimentos com o valor arrecadado à maior, visando sempre o equilíbrio entre as receita e as despesas, conforme estabelece o art. 9º da LRF.

Quando um município arrecada mais do que o previsto, este por sua vez, deverá realizar uma reestimativa da receita, bimestral, para subsidiar a abertura de um crédito adicional suplementar, indicando os recursos correspondentes, no caso de arrecadação a maior, o qual corresponde ao saldo positivo das diferenças, acumuladas mês a mês, entre a arrecadação prevista, considerando-se a tendência do exercício, e a realizada (Art. 9º).

Em contrapartida, no exercício de 2009, observa-se que a maioria dos municípios gaúchos, obteve uma arrecadação inferior a prevista. Neste caso, ocorreu um déficit na arrecadação pública municipal (KOHAMA, 2003). Quando isto ocorre, ou seja, quando um município arrecada menos do que o previsto, este por sua vez, compromete a realização de investimentos, bem como a manutenção de

um serviço público de qualidade, além de ferir o princípio do equilíbrio orçamentário. Assim sendo, segundo o art. 8º e 9º §1º da LRF,

Havendo uma arrecadação menor, a programação financeira deverá ser ajustada por meio de limitação de empenho ou movimentação financeira. Ao longo do exercício, a previsão atualizada poderá vir a ser restabelecida, recompondo-se proporcionalmente as dotações cujos empenhos foram limitados, podendo assim eventualmente, atualizar a previsão inicial, para um valor menor, em função da ocorrência de diminuição da receita respaldada por alteração na LOA ou nas leis que a alteram.

Percebe-se a importância da realização da previsão orçamentária para o gestor público. Previsões eficazes, adequadas à realidade dos municípios, permitem ao gestor a realização de um planejamento que proporcione a manutenção dos serviços necessários ao atendimento das demandas locais, bem como, a realização de novos investimentos, buscando maximizar a aplicação dos recursos disponíveis. Contudo, uma previsão inadequada, implicará na realocação de recursos e, em alguns casos, a inviabilização de novos investimentos.

Portanto, o aumento da eficiência do planejamento e execução das receitas e despesas municipais é muito importante para o gestor público. É a partir destes processos que se estabelecerá o aumento da capacidade de pagamento de dívidas do ente público, do equilíbrio do *superávit* primário, bem como, do aumento das receitas tributárias. Tais ações viabilizam a prestação de serviços públicos de melhor qualidade.

A próxima etapa da pesquisa consistiu na formação dos *clusters*, a partir da análise hierárquica de *clusters* (*hierarchical cluster analysis*), a fim de se identificar a eficácia das previsões realizadas pelos municípios gaúchos, bem como se verificar os municípios que obtiveram previsões similares. Para a realização desta análise, se considerou os percentuais de erros médios encontrados pelos municípios em suas previsões em todo o período objeto de estudo. A análise de *clusters* permitiu a identificação dos municípios que obtiverem previsões semelhantes, ou seja, municípios com percentuais de erros proporcionais em todo o período analisado. A Tabela 2 apresenta o erro médio identificado na pesquisa por *cluster* formado, considerando os diferentes períodos em estudo.

Tabela 2 - Erro Médio das Previsões dos *Clusters* Formados por Período (2005 a 2009).

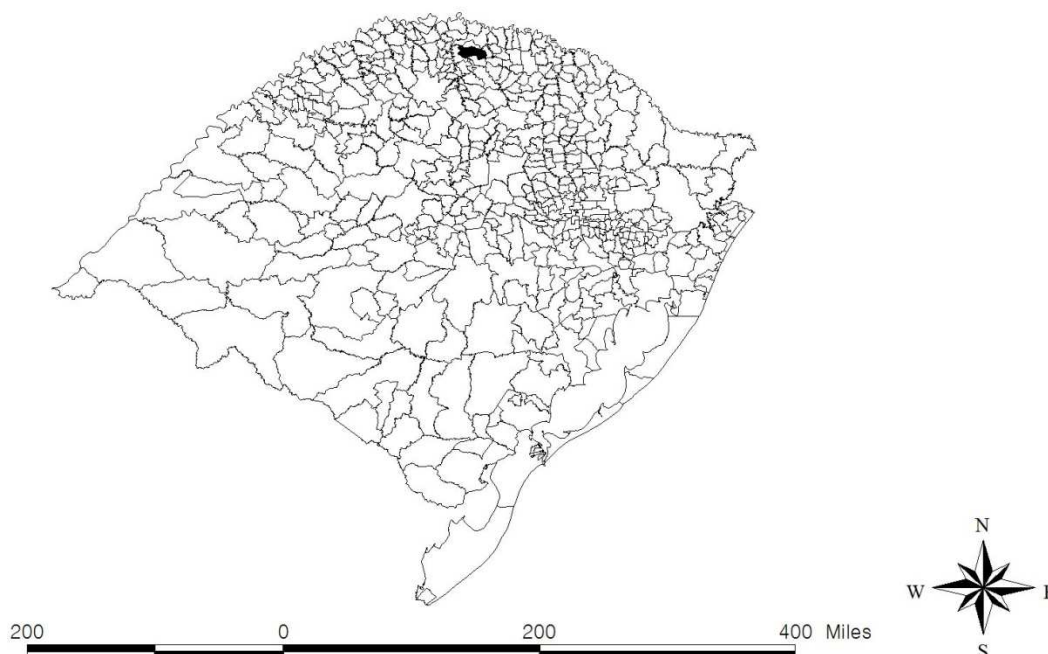
Clusters	N. Munic.	2005	2006	2007	2008	2009
1	1	-0,0264	0,1841	0,0498	0,9852	0,1723
2	84	0,0890	0,0300	0,0159	0,1290	-0,0257
3	99	0,0895	0,0309	0,0484	0,1286	-0,0267
4	98	0,0895	0,0309	0,0486	0,1302	-0,0257
5	190	0,0896	0,0311	0,0487	0,1283	-0,0268
6	24	0,0886	0,0296	0,0469	0,1291	-0,0263

Fonte: dados da pesquisa (2012).

Observa-se na Tabela 2 que foram formados seis *clusters* para a análise proposta no estudo. De maneira geral pode-se verificar que os erros encontrados nos *clusters* formados são baixos, o que possibilita a comparabilidade dos dados entre estes municípios. Em relação ao total de municípios agrupados em cada *cluster*, verifica-se que o primeiro possui apenas um município; o segundo 84; o terceiro 99; o quarto 98; o quinto 190; e o sexto 24 municípios.

O município que forma o primeiro *cluster* é o município de Trindade do Sul. A Figura 2 apresenta o mapa indicativo dos espaços municipais pertencentes ao primeiro *cluster*.

Figura 2 – Mapa indicativo dos espaços municipais do primeiro *cluster*.

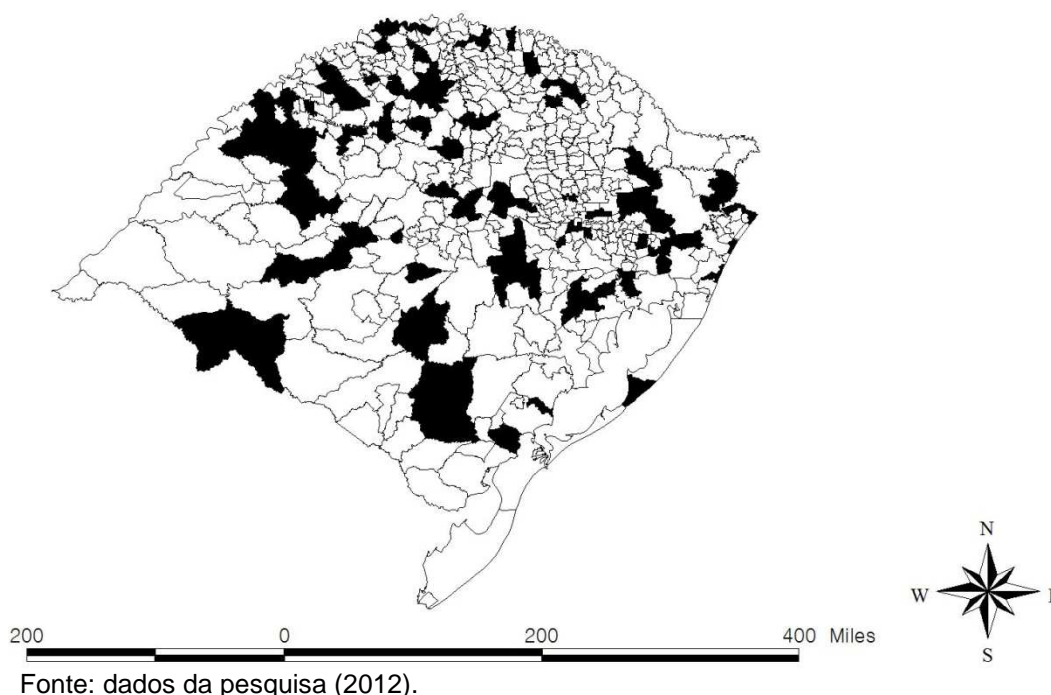


Fonte: dados da pesquisa (2012).

O segundo *cluster* é formado pelos municípios de Carlos Barbosa, Tramandaí, São Nicolau, Barros Cassal, Ibirubá, Taquara, Cerro Largo, Santa Cruz do Sul, Canela, Vera Cruz, São Pedro do Sul, Santiago, Teutônia, Panambi, Ijuí,

Toropi, Guaíba, Santo Augusto, Três Coroas, Erechim, Itatiba do Sul, Entre-Ijuís, Barão do Triunfo, Capão da Canoa, Torres, Pirapó, Caxias do Sul, São Paulo das Missões, Giruá, Piratini, Três Passos, Palmeira das Missões, Salto do Jacuí, Rolante, Capão do Leão, Campestre da Serra, Cacequi, Sananduva, Caiçara, Boa Vista das Missões, Carazinho, Bossoroca, Erval Seco, Campo Bom, Sapiranga, Pinheiro Machado, Santa Rosa, Tavares, Tunas, Alegria, Nova Esperança do Sul, Nonoai, Bom Retiro do Sul, Pinheirinho do Vale, Progresso, Santo Antônio das Missões, Gramado Xavier, Tuparendi, Floriano Peixoto, Arroio dos Ratos, Rio Pardo, Muçum, Gramado, Tapejara, Itaara, Barra do Guarita, Mampituba, Mariana Pimentel, Porto Alegre, Glorinha, Segredo, Santana do Livramento, São Luiz Gonzaga, Formigueiro, Turuçu, Derrubadas, Roque Gonzales, Caçapava do Sul, Vale Real, Brochier, Imbé, Riozinho, Arroio do Tigre e Cambará do Sul. A Figura 3 apresenta o mapa indicativo dos espaços municipais pertencentes ao segundo *cluster*.

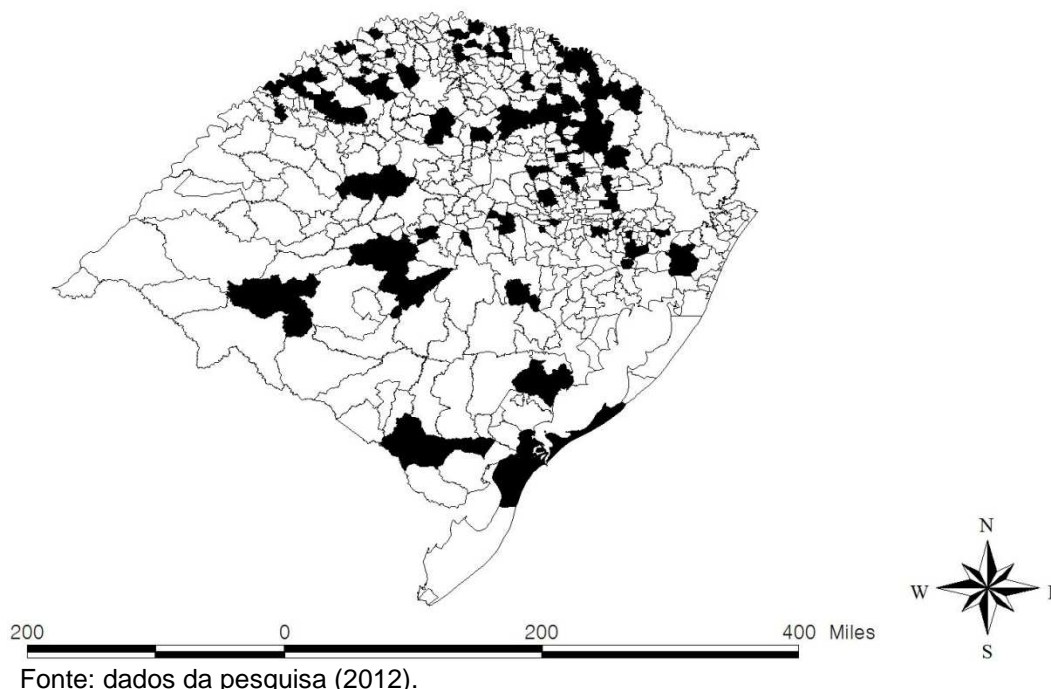
Figura 3 – Mapa indicativo dos espaços municipais do segundo *cluster*.



O terceiro por sua vez, abrange os municípios de São José do Ouro, Água Santa, Novo Hamburgo, Ubiretama, Campina das Missões, Dois Lajeados, Senador Salgado Filho, Guarani das Missões, Nova Araçá, Fagundes Varela, Marcelino Ramos, São Lourenço do Sul, Planalto, Passo Fundo, Ciríaco, Lajeado, São Domingos do Sul, Porto Xavier, Santo Cristo, Ibiraiaras, Arvorezinha, São Valentim

do Sul, Farroupilha, Lagoa Vermelha, Ibiaçá, Nova Bréscia, Vila Lângaro, Pedro Osório, Santo Antônio da Patrulha, Santa Maria, Rio Grande, Inhacorá, Dona Francisca, Não-Me-Toque, Sapucaia do Sul, Coqueiro Baixo, Santo Ângelo, São Valério do Sul, Igrejinha, Erval Grande, Charrua, Guabiju, Serafina Corrêa, Mato Leitão, Ivoti, Nova Roma do Sul, Nova Candelária, Ernestina, Esmeralda, Santa Cecília do Sul, André da Rocha, Ipê, Chiapetta, Mato Castelhana, Feliz, Sete de Setembro, Doutor Maurício Cardoso, Pantano Grande, Faxinal do Soturno, Gramado dos Loureiros, Estação, Maximiliano de Almeida, Bom Progresso, São Sepé, São Jorge, Tupanciretã, Pedras Altas, Paim Filho, Dezesesseis de Novembro, Machadinho, Canoas, Rosário do Sul, Porto Lucena, Sinimbu, Santo Expedito do Sul, São José do Inhacorá, São Valentim, Erebangó, Santa Bárbara do Sul, Esperança do Sul, Cerro Branco, Relvado, Vista Alegre do Prata, São José do Sul, Muliterno, Entre Rios do Sul, Maratá, Carlos Gomes, Coronel Bicaco, Rio dos Índios, São Leopoldo, São José do Norte, Dilermando de Aguiar, Liberato Salzano, Independência, Harmonia, Tupanci do Sul, São João do Polêsine e Herval. A Figura 4 apresenta o mapa indicativo dos espaços municipais pertencentes ao terceiro *cluster*.

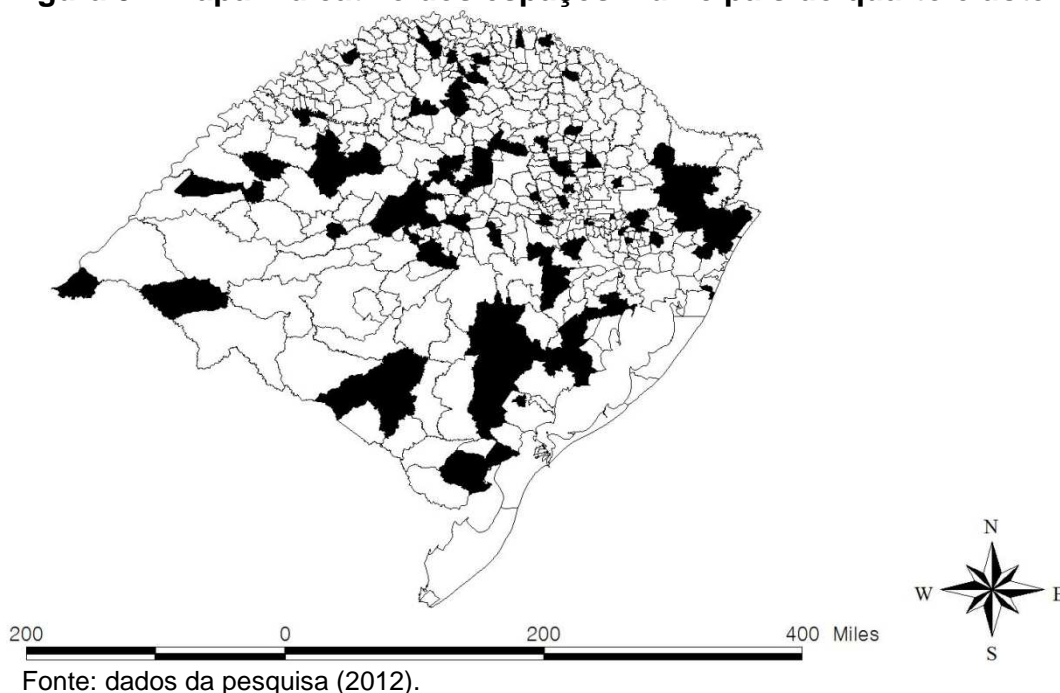
Figura 4 – Mapa indicativo dos espaços municipais do terceiro *cluster*.



O quarto *cluster* formado na pesquisa agrupa os municípios de Nova Pádua, Nova Petrópolis, Vespasiano Corrêa, Nova Prata, Taquari, Camaquã, Jóia, Nova Palma, Novo Tiradentes, Passo Do Sobrado, Picada Café, São Vendelino, Arroio

Grande, Poço das Antas, Ibirapuitã, Pouso Novo, Maçambará, Morro Redondo, Monte Alegre dos Campos, Rolador, Severiano de Almeida, Itacurubi, Condor, Vila Maria, Vale do Sol, São Martinho da Serra, Quinze de Novembro, Balneário Pinhal, Horizontina, Estância Velha, Cristal, Fortaleza dos Valos, Júlio de Castilhos, Tabaí, Parobé, Sobradinho, Butiá, Santa Clara do Sul, Arroio do Padre, Encruzilhada do Sul, Rondinha, Nova Hartz, Barra do Quaraí, Três Forquilhas, Canguçu, Encantado, Araricá, Mato Queimado, Cerro Grande, Jaquirana, Novo Xingu, Ibarama, Cerro Grande do Sul, Restinga Seca, Bagé, União da Serra, São José do Hortêncio, Barra do Rio Azul, Chapada, Dom Pedro de Alcântara, Hulha Negra, Silveira Martins, São Miguel das Missões, Amaral Ferrador, Morrinhos do Sul, Guaporé, Vista Alegre, Victor Graeff, Três Palmeiras, Novo Barreiro, Espumoso, São Francisco de Paula, Cerrito, Minas do Leão, Jacuizinho, Seberi, São João da Urtiga, Terra de Areia, Caraá, Morro Reuter, Mata, Sertão Santana, David Canabarro, Itati, Capão do Cipó, Vale Verde, Tapera, Barra Funda, Maquiné, Forquetinha, Engenho Velho, Candiota, Barra do Ribeiro, Lagoa Bonita do Sul, Quaraí, Taquaruçu Do Sul, Tio Hugo e Três Cachoeiras. A Figura 5 apresenta o mapa indicativo dos espaços municipais pertencentes ao quarto *cluster*.

Figura 5 – Mapa indicativo dos espaços municipais do quarto *cluster*.

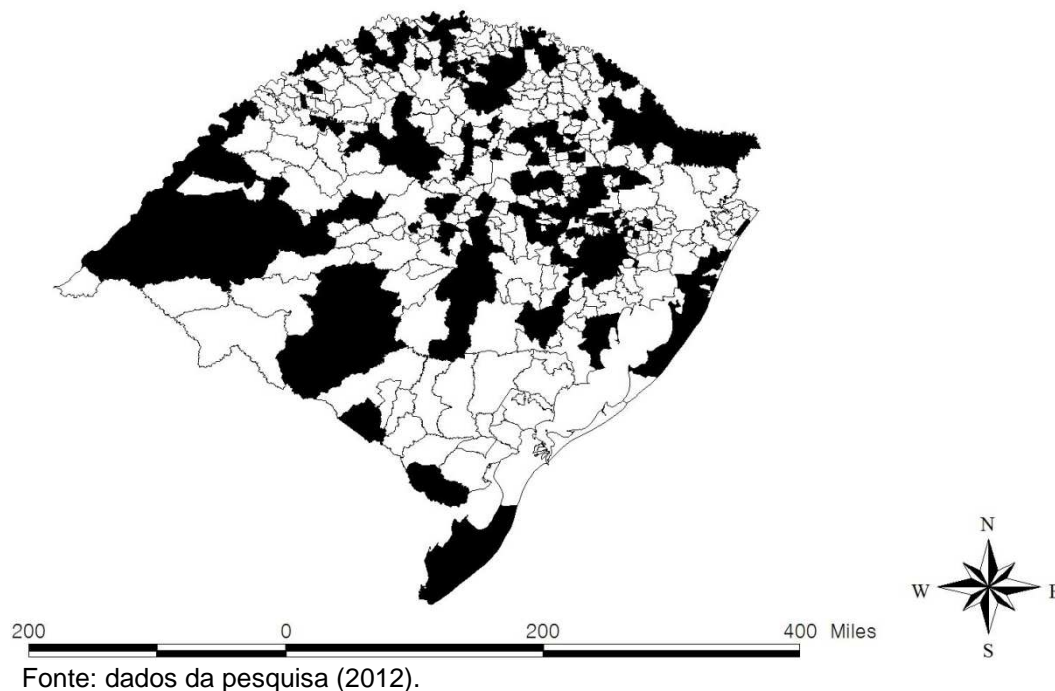


O quinto e maior *cluster* evidenciado no estudo é formado pelos municípios de Ametista do Sul, Cachoeirinha, Garibaldi, Jari, Bento Gonçalves, Capela de Santana,

Nova Santa Rita, Travesseiro, Capitão, Boa Vista do Cadeado, Lagoa dos Três Cantos, Camargo, Anta Gorda, Viadutos, Pinhal, Iraí, Coronel Pilar, General Câmara, Veranópolis, Sagrada Família, Casca, Bozano, Coronel Barros, Campinas do Sul, Caibaté, Boa Vista do Buricá, Dom Pedrito, Nova Bassano, Nova Ramada, Vacaria, Selbach, Dom Feliciano, Aceguá, Estrela Velha, Itaqui, Cândido Godói, Rodeio Bonito, Fazenda Vilanova, Charqueadas, São Sebastião do Caí, Caseiros, Sério, Monte Belo do Sul, Jaguarão, Gaurama, Fontoura Xavier, Cruz Alta, Presidente Lucena, Imigrante, Bom Princípio, Vila Flores, São José dos Ausentes, Venâncio Aires, Lindolfo Collor, Antônio Prado, Palmitinho, Estrela, Ajuricaba, São Borja, Esteio, Campo Novo, Vanini, Ronda Alta, Crissiumal, Boa Vista do Sul, São Gabriel, Santo Antônio do Planalto, Ilópolis, Salvador das Missões, Santa Maria do Herval, Novo Machado, Dois Irmãos, Tenente Portela, Paverama, Palmares do Sul, Paraí, Pinhal Grande, Jaguari, Jacutinga, Alto Alegre, Alegrete, Santana da Boa Vista, São Pedro da Serra, Vitória das Missões, Vicente Dutra, Marau, Santa Vitória do Palmar, Braga, Boa Vista do Inca, Cachoeira do Sul, Quevedos, Unistalda, Aratiba, Coqueiros do Sul, Tucunduva, Portão, Jaboticaba, Passa Sete, Santa Tereza, Bom Jesus, Santa Margarida do Sul, Constantina, São Jerônimo, São Vicente do Sul, Arambaré, Tupandi, Nicolau Vergueiro, Mostardas, Tiradentes do Sul, Arroio do Meio, Alto Feliz, Montenegro, Canudos do Vale, Nova Boa Vista, Agudo, São Marcos, Putinga, Cruzaltense, Paulo Bento, Lavras do Sul, Cotiporã, Tapes, Barracão, São José do Herval, Flores da Cunha, Frederico Westphalen, Marques de Souza, Westfália, Gentil, Pejuçara, Mormaço, Arroio do Sal, Ivorá, Augusto Pestana, Manoel Viana, Mariano Moro, Candelária, São Pedro das Missões, Porto Mauá, Quatro Irmãos, Lajeado do Bugre, Cidreira, Garruchos, Miraguaí, São Francisco de Assis, Salvador do Sul, Linha Nova, Vila Nova do Sul, Eugênio de Castro, Porto Vera Cruz, Vista Gaúcha, Colorado, Alecrim, Barão, Osório, Xangri-Lá, Lagoão, Três Arroios, Áurea, São José das Missões, Pinhal da Serra, Sede Nova, Sentinela do Sul, Novo Cabrais, Muitos Capões, Humaitá, Chuí, Ponte Preta, Boqueirão do Leão, Roca Sales, Uruguaiana, Capão Bonito do Sul, Doutor Ricardo, Campos Borges, Dois Irmãos das Missões, Pareci Novo, Colinas, Cristal do Sul, Almirante Tamandaré do Sul, Capivari do Sul, Alpestre, Pontão, Nova Alvorada, Cruzeiro do Sul, Eldorado do Sul, Santo Antônio do Palma, Barão de

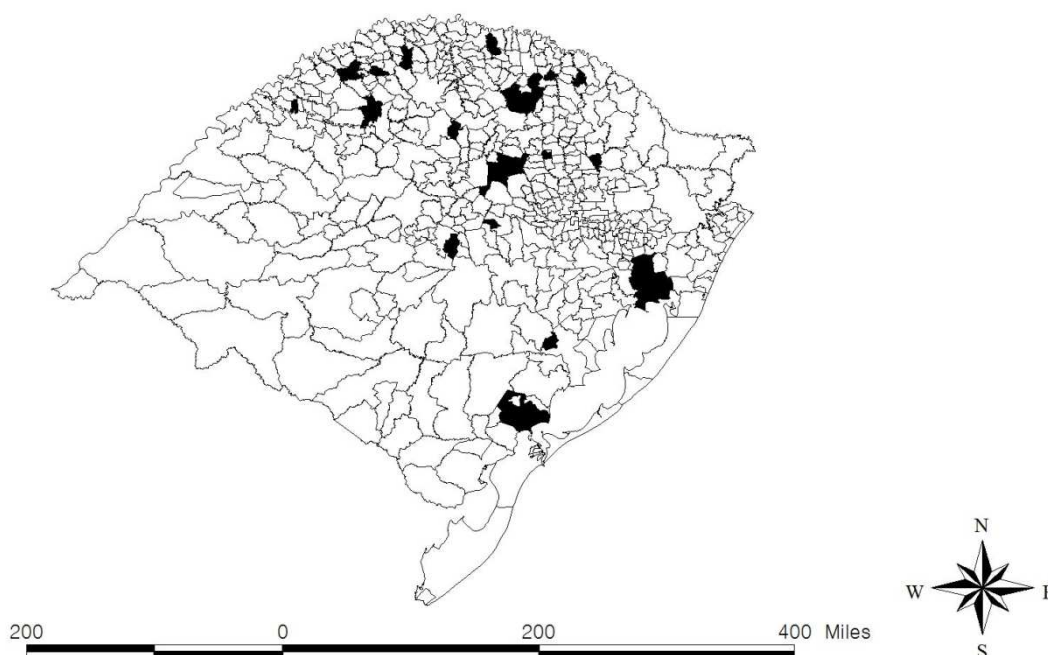
Cotegipe, Triunfo, Sarandi e Itapuca. A Figura 6 apresenta o mapa indicativo dos espaços municipais pertencentes ao quinto *cluster*.

Figura 6 – Mapa indicativo dos espaços municipais do quinto *cluster*.



Por fim, o sexto e último *cluster* analisado, abrange os municípios de Herveiras, Saldanha Marinho, Pelotas, Centenário, Redentora, Protásio Alves, Montauri, Gravataí, Três de Maio, Ipiranga do Sul, Catuípe, Faxinalzinho, São Martinho, Benjamin Constant do Sul, Sertão, São Pedro do Butiá, Soledade, Chувиска, Getúlio Vargas, Coxilha, Viamão, Alvorada, Paraíso do Sul e Cacique Doble. A Figura 7 apresenta o mapa indicativo dos espaços municipais pertencentes ao sexto *cluster*.

Figura 7 – Mapa indicativo dos espaços municipais do sexto *cluster*.



Fonte: dados da pesquisa (2012).

Os resultados encontrados na pesquisa possibilitam a realização de novos estudos. A partir dos *clusters* formados, torna-se possível a investigação de práticas de gestão orçamentária com municípios que obtiveram previsões similares, o que pode contribuir no entendimento de fatores que contribuem para a obtenção de previsões orçamentárias mais eficazes, bem como na consolidação de uma linha de pesquisa sobre esta temática.

O Quadro 1 apresenta as distâncias encontradas na pesquisa entre os *clusters* formados a partir dos erros médios das previsões orçamentárias realizadas pelos municípios gaúchos.

Quadro 1: Distância final dos *clusters* formados.
Distances between Final Cluster Centers

Cluster	1	2	3	4	5	6
1		,838	1,049	,776	,907	1,240
2	,838		,251	,316	,199	,470
3	1,049	,251		,431	,221	,293
4	,776	,316	,431		,212	,715
5	,907	,199	,221	,212		,509
6	1,240	,470	,293	,715	,509	

Fonte: dados da pesquisa (2012).

De maneira geral, considerando-se os resultados encontrados na pesquisa, pode-se verificar que a maioria das previsões realizadas pelos municípios gaúchos neste período, não foram eficazes. Os percentuais de variações das diferenças, se relacionados às previsões realizadas pelos municípios, são representativos.

Analisando-se os resultados apresentados no Quadro 1, observa-se que os municípios dos *clusters* 1 e 2 são os municípios que apresentam um maior distanciamento dos demais, o que indica uma melhor eficácia das previsões realizadas por estes municípios no período objeto de estudo. Logo, pode-se verificar que os municípios dos *clusters* 1 e 2 são aqueles obtiveram um melhor planejamento neste período, visto que suas previsões apresentaram um menor erro.

Em contrapartida, os municípios agrupados nos *clusters* 5 e 6 são os municípios que apresentaram uma pior previsão no mesmo período. Desta forma, nota-se que os municípios agrupados nos *clusters* 5 e 6, são aqueles que realizaram maiores ajustes no processo de planejamento, uma vez que suas previsões não foram eficazes. Portanto, tornou-se necessário ajustar os planos de investimentos, com base nos recursos efetivamente arrecadados, viabilizando assim a manutenção dos serviços públicos prestados a população ou, sendo possível, realocando recursos a determinadas atividades com vistas a viabilizar a realização de novos investimentos. O Quadro 2 apresenta os resultados do teste de significância estatística, realizado na pesquisa.

Quadro 2: Teste ANOVA (Significância Estatística).

ANOVA

	Cluster		Error		F	Sig.
	Mean Square	df	Mean Square	DF		
VAR0000 2	,615	5	,006	490	106,480	,000
VAR0000 3	,751	5	,005	490	138,619	,000
VAR0000 4	,652	5	,006	490	106,214	,000
VAR0000 5	1,165	5	,007	490	167,620	,000
VAR0000 6	,444	5	,007	490	66,757	,000

Fonte: dados da pesquisa (2012).

Observa-se no Quadro 2, que a partir dos resultados encontrados mediante a aplicação do teste ANOVA, torna-se possível validar os resultados do estudo. Em todos os períodos analisados, verifica-se que há significância estatística nos dados analisados. Desta forma, pode-se verificar a importância do processo de planejamento nas organizações públicas.

Um planejamento adequado oportuniza ao gestor estimar investimentos, identificando os recursos necessários para a viabilização dos mesmos, sem que ocorra o comprometimento da manutenção dos serviços já prestados a comunidade em geral. Por outro lado, a falta de planejamento, pode implicar na necessidade de realocação de recursos, para o atendimento das necessidades básicas da organização, podendo-se assim até mesmo inviabilizar a realização de novos investimentos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve por objetivo analisar a eficácia da previsão de receitas no orçamento dos municípios gaúchos, no período compreendido entre os exercícios de 2005 e 2009. A metodologia utilizada na pesquisa é caracterizada como um estudo exploratório, realizado por meio de análise documental, com abordagem quantitativa dos dados. Foram analisadas as previsões orçamentárias e os valores efetivamente arrecadados pelos 496 municípios gaúchos neste período.

Inicialmente procurou-se coletar as informações necessárias a realização do estudo junto ao Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. Os dados coletados e analisados referem-se às informações de divulgação obrigatória, contidas no Anexo 10 da Lei Federal n 4.320/1964, disponibilizados pelos municípios para auditoria das contas públicas pelo Tribunal de Contas do Estado. A seguir, para a análise dos dados, se identificou os erros das previsões realizadas pelos municípios neste período.

De maneira geral pode-se verificar que a maioria dos municípios gaúchos investigados na pesquisa podem ser caracterizados como municípios de pequeno porte, visto que 79,25% destes (393) possuem até 20.000 habitantes. Em relação às previsões realizadas, os resultados encontrados indicam que no período

compreendido entre 2005 a 2008, a maioria dos municípios gaúchos obteve uma arrecadação superior à prevista, e em 2009, uma arrecadação inferior.

Para se analisar a eficácia destas previsões, os municípios pesquisados foram agrupados em seis *clusters*, sendo que o primeiro concentrou apenas um município, o segundo 84, o terceiro 99, o quarto 98, o quinto 190, e o sexto, 24 municípios. Os municípios dos *clusters* 1 e 2 são os municípios que apresentaram melhor eficácia das previsões realizadas no período em estudo. Já os municípios agrupados nos *clusters* 5 e 6 são aqueles que obtiveram a pior previsão, neste mesmo período.

Desta forma, considerando-se as variações das diferenças dos erros das previsões identificadas na pesquisa, pode-se concluir que as previsões realizadas pela maioria dos municípios em estudo não foram eficazes. Por consequência, tornou-se necessário aos gestores públicos a realização de ajustes no planejamento realizado, bem como, o reestabelecimento das previsões orçamentárias realizadas e a realocação de recursos, a fim de se evitar penalidades ao gestor, conforme estabelece a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Apesar das dificuldades encontradas pelos gestores para o estabelecimento de previsões eficazes, face às incertezas envolvidas no estabelecimento de tais estimativas, destaca-se a importância de se aumentar a eficiência dos processos de planejamento e execução das receitas e despesas municipais. Por meio destes, serviços importantes deverão ser executados ao longo de determinado período, como serviços de saúde, educação, obras de infraestrutura, entre outros. Da mesma forma, investimentos necessários deverão ser realizados. A falta de recursos pode comprometer a qualidade da gestão e a prestação de serviços à comunidade.

Assim, mediante a realização de um planejamento adequado, torna-se possível melhorar os processos de gestão pública, bem como a administração dos recursos disponíveis, com vistas a maximizar os resultados organizacionais. A descentralização de serviços públicos, entregues a administração municipal pelo Estado e União, chama a atenção para a necessidade de se fazer mais e melhor, com menos recursos, o que é convergente a abordagem contemporânea da gestão pública que versa sobre a profissionalização da gestão e a eficiência da aplicação dos recursos públicos.

Neste contexto, entende-se que a partir da formação dos *clusters* identificados nesta pesquisa, torna-se possível o desenvolvimento de novos estudos que possam fornecer evidências que auxiliem no entendimento de práticas de gestão orçamentária que podem contribuir para a melhoria do planejamento e aplicação dos recursos públicos. Nesta perspectiva, destaca-se que esta pesquisa não pretende encerrar as discussões abordadas sobre a eficácia na previsão de receitas de entidades públicas, bem como, o reflexo dessas previsões no planejamento e execução das ações do gestor público, mas sim, identificar a formação de agrupamentos de municípios com previsões similares e divergentes, a fim de se estimular o desenvolvimento de novos estudos relacionados a este campo de pesquisa.

A realização de novos estudos, considerando os achados desta pesquisa, pode contribuir para o entendimento de questões pontuais que influenciam a administração pública em geral. Assim sendo, destacam-se como recomendações a estudos futuros, a oportunidade de realização de pesquisas investigando as técnicas utilizadas pelos municípios para a previsão de receitas. Da mesma forma, torna-se possível investigar os tipos de informações utilizadas pelos municípios, bem como o espaço temporal analisado, para a realização de suas estimativas.

O desenvolvimento de estudos que promovam a análise comparativa de metodologias de previsão de receitas, também pode ser investigado. A aplicação de outras técnicas de previsão de receitas, que não as já utilizadas por estes municípios podem revelar metodologias que contribuam para o estabelecimento de melhores previsões de receitas, o que pode contribuir na melhoria dos processos de planejamento e execução de obras e investimentos públicos. Tal investigação vai ao encontro das recomendações do artigo 12 da Lei de Responsabilidade Fiscal e da Portaria Conjunta STN/SOF n. 02/2009, que incentivam a identificação de novas metodologias que possam proporcionar a obtenção de previsões mais eficazes.

Da mesma forma, a investigação das práticas orçamentárias dos municípios que obtiveram uma melhor previsão neste período, possibilita um melhor aprendizado que pode contribuir para com os demais gestores, no estabelecimento de melhorias nas práticas de previsão destas entidades, o que pode melhorar os processos de planejamento, avaliação e controle destes municípios. Outros temas de investigação que podem emergir a partir da análise dos agrupamentos formados

neste estudo, estão relacionados a pesquisas sobre o desempenho econômico e financeiro destes municípios.

Nesta perspectiva, estudos de caso ou análises comparativas a respeito das implicações das previsões realizadas pelos municípios, na aplicação dos recursos e na realização de novos investimentos, podem ser realizados. A análise dos reflexos das variações na aplicação dos recursos permite a identificação da eficácia da gestão dos recursos, da realização de investimentos e da aplicação dos mesmos.

EFICACIA DE LOS INGRESOS PREVISTOS EN EL PRESUPUESTO DE MUNICIPIOS GAUCHOS: UNA INVESTIGACIÓN EMPÍRICA DE LOS AÑOS 2005 A 2009 POR MEDIO DEL ANÁLISIS DE AGRUPACIONES

RESUMEN

El presupuesto público es una herramienta de gestión utilizada para la planificación, evaluación, control y rendición de cuentas de la recaudación y uso de los recursos públicos. Las acciones de planificación se lleva a cabo por medio de la creación de estimaciones de ingresos, basada en valores que puedan ser planteados por los órganos públicos en un periodo determinado. A partir de las estimaciones realizadas, los recursos son planificados para el mantenimiento de los servicios públicos, la ejecución de obras e inversiones, y el pago de cualquier deuda pendiente. En el contexto, el presente estudio tiene por objeto examinar la eficacia de la previsión presupuestaria de 496 municipios de la provincia de Río Grande del Sur, entre los años 2005 y 2009. Se trata de una investigación exploratoria, de análisis de documentos y con enfoque cuantitativo, llevado a cabo por medio del análisis cluster. Los resultados muestran que en el período de 2005 a 2008, la mayoría de las ciudades del estado recibieron un ingreso más alto de lo esperado, y en 2009, una recaudación baja. Teniendo en cuenta las variaciones de las diferencias de los errores de las predicciones hechas, parece que la mayoría de municipios no logró previsiones eficaces. A partir del análisis de los grupos formados en este estudio se hace posible desarrollar nuevas investigaciones, que al final puede contribuir al desarrollo de una línea de investigación sobre el tema.

Palabras clave: Contabilidad Pública; eficacia de las estimaciones; presupuesto público.

NOTAS

¹ Doutorando em Ciências Contábeis e Administração pela Universidade Regional de Blumenau (FURB); Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis pela universidade Regional de Blumenau (PPGCC/FURB)

² Doutor em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC); Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau (PPGCC/FURB)

REFERÊNCIAS

AMARAL, P. F.; MARINO JUNIOR, J.; BONACIM, C. A. G. Contabilidade Governamental: Uma análise da implementação da Lei de Responsabilidade Fiscal em municípios paulistas. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, Rio de Janeiro, v. 13, n. 1, p. 1-15, 2008.

ANGÉLICO, J. *Contabilidade Pública*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BARTON, A. The Use and Abuse of Accounting in the Public Sector Financial Management Reform Program in Australia. *ABACUS - A Journal of Accounting, Finance and Business Studies*, Sydney, v. 45, n. 2, p. 221-248, jun., 2009.

BARTON, A. Why Governments Should Use the Government Finance Statistics Accounting System. *ABACUS - A Journal of Accounting, Finance and Business Studies*, Sydney, v. 47, n. 4, p. 411-445, dez., 2011.

BOGONI, N. M.; ZONATTO, V. C. S.; ISHIKURA, E. R.; FERNANDES, F. C. Proposta de um modelo de relatório de administração para o setor público baseado no Parecer de Orientação nº 15/87 da Comissão de Valores Mobiliários: um instrumento de governança corporativa para a administração pública. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 44, n 1, Jan./Feb., 2010.

BRASIL. *Lei Complementar n. 101 de 04 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCT/Lcp101.htm> Acesso em: 12 de agosto de 2012.

_____. *Lei Federal n. 4.320/1964*. Institui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm. Acesso em: 12 de agosto de 2012.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. *Portaria-Conjunta n. 2 de 6 de agosto de 2009*. Aprova o Volume I - Procedimentos Contábeis Orçamentários da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP, e dá outras providências. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_Conjunta_2_2009_Volume_I_PCO.pdf>. Acesso em: 12 de agosto de 2012.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. *Manual Técnico do Orçamento* - versão 5, 2011. Disponível em: <https://www.portalsof.planejamento.gov.br/bib/MTO/mto_5_Versao_1.pdf> Acesso em: 12 de agosto de 2012.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP*. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/manuais.asp> Acesso em: 12 de agosto de 2012.

COELHO, D. M.; QUINTANA, A. C. Análise do desempenho econômico e financeiro de entidades da administração pública direta: O caso da Prefeitura Municipal do Rio Grande (RS). *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, Rio de Janeiro, v. 13, n. 2, p. 1-15, 2008.

CORRAR, L. J.; PAULO, E.; DIAS FILHO, J. M. *Análise multivariada: para os cursos de administração, ciências contábeis e economia*. São Paulo: Atlas, 2007.

COSTA, J. I. F.; TRAVASSOS, S. K. M.; LIBONATI, J. J. Avaliação de aspectos da gestão fiscal dos municípios brasileiros: análise de indicadores trienais da receita, despesa e endividamento *ex-ante* e *ex-post* Lei de Responsabilidade Fiscal. In: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 11º, 2011, São Paulo. *Anais...* São Paulo: USP, 2011.

DIAS, W. O.; RODRIGUES, L. A.; COLAUTO, R. D. Evidenciação de informações financeiras nos formulários 20-F. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, v. 7, n. 1, p. 6-19, jan./mar., 2011

GERIGK, W.; CLEMENTE, A.; TAFFAREL, M. O impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre a gestão financeira dos pequenos municípios: o caso do Paraná. *REPEC - Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, Brasília, v. 4, n. 3, p. 44-69, set/dez, 2010.

KOHAMA, H. *Contabilidade Pública: teoria e prática*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. *Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LUCENA, P.; FIGUEIREDO PINTO, A. C.; LACHTERMACHER, G. Critérios de formação de carteiras de ativos por meio de *hierarchical clusters*. *Revista de Administração Mackenzie*, São Paulo, v. 11, n. 2, p. 123-141, mar./abr., 2010.

MAKRIDAKIS, S.; WHEELWRIGHT, S. C.; HYNDMAN, R. J. *Forecasting: methods and applications*. New York: John Wiley & Sons Inc, 1998.

MOLL, J.; HOQUE, Z. Budgeting for legitimacy: The case of an Australian university. *Accounting, Organizations and Society*, Oxford, v. 36, n. 2, p. 86-101, fev 2011.

PIRES, V. *Orçamento Participativo: o que é, para que serve, como se faz*. Piracicaba - SP, edição do autor, 1999.

ROCHA, M. M. Q. *Análise do nível de eficiência no processo de previsão e arrecadação da receita pública dos municípios do estado do Rio Grande do Norte*. 2008. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

SANTIAGO, W. P.; DUARTE, V. S. Análise do comportamento da Receita Pública antes e após a vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal. In: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6º, 2006, São Paulo. *Anais...* São Paulo: USP, 2006.

SANTOS, S. R. T.; ALVES, T. W. O impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal no desempenho financeiro e na execução orçamentária dos municípios no Rio Grande do Sul de 1997 a 2004. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 45, n. 1, p. 181-208, jan./fev., 2011.

SCARPIN, J. E.; SLOMSKI, V. Acurácia da previsão de receitas no orçamento antes e após a Lei de Responsabilidade Fiscal: um estudo de caso. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, v. 1, n. 2, p. 23-39, maio/ago. 2005.

SLOMSKI, V. *Manual de Contabilidade Pública: um enfoque na contabilidade municipal de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal*. 2. ed. 4. Reimp. São Paulo: Atlas, 2006.

SOUZA, P. J.; OLIVEIRA, V. A. R. Orçamento Público Municipal destinado à Cultura: uma Análise no Município de São João Del-Rei em Minas Gerais no Período de 2005 a 2008. In: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA, 4º, 2010, Vitória. *Anais...* Vitória: ANPAD, 2010.

TCE-RS. Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. *Receita prevista e realizada ACG 2005 - Anexo 10*. Disponível em: <<http://www.tce.rs.gov.br/>> Acesso em: 12 de agosto de 2012.

_____. *Receita prevista e realizada ACG 2006 - Anexo 10*. Disponível em: <<http://www.tce.rs.gov.br/>> Acesso em: 12 de agosto de 2012.

_____. *Receita prevista e realizada ACG 2007 - Anexo 10*. Disponível em: <<http://www.tce.rs.gov.br/>> Acesso em: 12 de agosto de 2012.

_____. *Receita prevista e realizada ACG 2008 - Anexo 10*. Disponível em: <<http://www.tce.rs.gov.br/>> Acesso em: 12 de agosto de 2012.

_____. *Receita prevista e realizada ACG 2009 - Anexo 10*. Disponível em: <<http://www.tce.rs.gov.br/>> Acesso em: 12 de agosto de 2012.

VARELA, P. S.; MARTINS, G. A.; CORRAR, L. J. Perfil dos gastos públicos *versus* perfil econômico-social dos municípios paulistas. *Revista de Contabilidade e Organizações*, Ribeirão Preto, v. 3, n. 5, p. 80 - 97 jan./abr., 2009.

ZMITROWICZ, W.; BISCARO, C. A Organização Administrativa do Município e o Orçamento Municipal. *Texto Técnico*. São Paulo: Escola Politécnica da USP, Departamento de Engenharia da Construção Civil, USP, 1998.