

ANÁLISE DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO DE UMA ORGANIZAÇÃO PÚBLICA: UM ESTUDO NO MUNICÍPIO DE GENTIL/RS

Cristine Tonini¹
João Paulo Gardelin²

RESUMO

Neste estudo sobre o processo orçamentário da Prefeitura Municipal de Gentil/RS, o objetivo foi analisar as etapas do processo e identificar gargalos para melhorar a eficiência do orçamento público. A coleta dos dados foi feita por meio de entrevistas em grupo e análise documental, utilizando ferramentas como Fluxograma, 5W1H, Matriz GUT e Diagrama de Ishikawa para interpretá-los. Os resultados destacaram a importância do cumprimento dos prazos legais e da participação da comunidade, identificando desafios em áreas como controle de despesas, gestão de estoques, comunicação entre técnicos e gestores e cumprimento da LRF. A análise aprofundada levou ao desenvolvimento de estratégias para superar estes obstáculos, com foco na transparência, na comunicação eficaz e no controle financeiro. A pesquisa contribuiu para a compreensão do processo orçamentário municipal e ofereceu conhecimentos cruciais para melhorar a administração pública local em termos de eficácia e responsabilidade.

Palavras-chave: Processos; Planejamento; Orçamento.

ABSTRACT

In this study on the budget process of the Municipal Government of Gentil/RS, the objective was to analyze the stages of the process and identify bottlenecks to improve the efficiency of the public budget. Data collection was done through group interviews and document analysis, using tools such as Flowchart, 5W1H, GUT Matrix and Ishikawa Diagram to interpret them. The results highlighted the importance of meeting legal deadlines and community participation, identifying challenges in areas such as expense control, inventory management, communication between technicians and managers, and compliance with the LRF. In-depth analysis led to the development of strategies to overcome these obstacles, focusing on transparency, effective communication and financial control. The search contributed to the understanding of the municipal budget process and offered crucial knowledge to improve local public administration in terms of effectiveness and responsibility.

Key-words: Processes; Planning; Budget.

1 INTRODUÇÃO

A economia do século XX ficou marcada pelo aumento das despesas públicas. No Brasil, este crescimento foi mais tardio, motivado pela participação do país na Segunda Guerra Mundial. Na análise econômica convencional, o crescimento da renda *per capita*, a

¹ Acadêmica do Curso de Administração da Universidade de Passo Fundo. E-mail: 182828@upf.br.

² Professor na Universidade de Passo Fundo. E-mail: gardelin@upf.br.

demanda por bens e serviços públicos e as mudanças tecnológicas e populacionais, são apontadas como algumas das razões para o crescimento das funções do Estado. No caso do orçamento público, seus maiores desafios são a disponibilidade de pessoal técnico, sistemas de informação com indicadores sobre os efeitos dos gastos públicos e capacidade gerencial para monitorar e avaliar a execução do plano orçamentário municipal.

O orçamento público é uma ferramenta para o planejamento e controle de recursos públicos. Essa forma de planejar as atividades, para ter o controle do que possa vir a ocorrer e, utilizar os recursos de maneira adequada, se dá através do ciclo orçamentário, princípios e aspectos do orçamento. Para melhorar a eficiência do processo orçamentário é necessário gerenciar as atividades de forma dinâmica, focada em uma visão global e, considerar que as pessoas são peças chave para que se administrem as estratégias competitivas.

A necessidade contínua de mudança nas organizações, para atender aos desejos dos *stakeholders*, requer instrumentos de controle e condução desse processo de maneira eficiente, além disso, a nova realidade da administração relativa ao Estado, caracterizada por demandas e funções crescentes, formas de atuação e situações fiscais mais complexas, exige, por sua vez, um controle preocupado com a avaliação dos resultados econômicos e sociais da ação do governo. As práticas tradicionais de controle, dirigidas aos meios, não são dispensadas e passam a ter até mesmo maior sentido, pois se transformam em instrumentos de avaliação dos fins, ou seja, dos resultados. No Estado moderno, o controle parlamentar comprova-se insuficiente e, a grande dimensão do aparelho estatal, exige que cada um dos Poderes estabeleça estrutura e métodos de controle, fiscalização e auditoria dos trabalhos em seus diversos escalões.

A problemática a ser abordada será: **como se dá a elaboração do processo orçamentário da Prefeitura Municipal de Gentil/RS?** Portanto, o presente estudo tem por objetivo especificar o processo de elaboração do orçamento público municipal, demonstrando suas etapas e os principais instrumentos de planejamento, além de contribuir para o processo orçamentário da Prefeitura Municipal de Gentil/RS.

A contabilidade pública municipal é importante, pois é ela que trata do processo de planejamento e orçamento a fim de dar suporte ao Poder Executivo, garantir o bem estar populacional e buscar uma ação planejada e transparente do governo. Para atingir tal objetivo é elaborado o orçamento, do qual cada etapa do processo de elaboração está definida e evidenciada neste artigo. Nesse sentido, planejar é o ponto de partida para a administração eficiente e eficaz da máquina pública, pois a qualidade do mesmo ditará os rumos para a boa ou má gestão, refletindo no bem-estar da população.

Este trabalho busca analisar a elaboração do processo orçamentário, evidenciar a importância de fiscalizar e controlar as finanças públicas e compreender as consequências da falta de planejamento do orçamento público municipal. Portanto, se mostra importante controlá-lo, focar na eficiência da elaboração dos seus processos e gerenciamento dos recursos públicos disponíveis para que não existam desvio e desperdício de recursos públicos.

O artigo está estruturado da seguinte forma: na fundamentação teórica apresentar-se-á definição de processos e sua gestão, as formas de administração pública, os princípios constitucionais, orçamentários e de planejamento, e, além dos estudos destes, os aspectos do orçamento, seu processo de elaboração, aprovação, execução e avaliação, que envolve o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA); no capítulo três estarão descritos os passos da etapa metodológica; no capítulo quatro apresentação de resultados e; no capítulo cinco considerações finais.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Neste capítulo, apresenta-se a literatura que contribuiu para a formação do trabalho. Encontram-se conceitos relacionados à gestão de processos e administração pública, através de análises desenvolvidas por diversos autores ligados a estes temas, permitindo aprofundar os conhecimentos referentes ao processo orçamentário de uma organização pública.

2.1 GESTÃO DE PROCESSOS

No que diz respeito a esta seção, abordam-se estudos referentes a processo e ao gerenciamento com base neste enfoque. Também são evidenciadas as ferramentas de gestão por processos, que possibilitam uma melhor identificação, priorização e solução de problemas, subsidiando a tomada de decisão dos administradores.

2.1.1 Processo

Segundo Araujo *et al.* (2022), todas as empresas estão atreladas a processos, seja ele adequado através das práticas do mercado ou criado e melhorado internamente na organização, inclusive, isso independe do produto ou serviço que é prestado pela empresa, do seu tamanho e se esta for pública ou privada. Os autores conceituam processo como sendo um composto linear de atividades formadas por um agrupamento de tarefas desenvolvidas com o objetivo de propiciar um resultado que surpreenda o cliente. Já para Cortes e Chiossi (2001, p. 67 *apud* Albertin; Pontes, 2016, p. 22), “um processo integra pessoas, ferramentas e métodos para executar uma sequência de passos com o objetivo definido de transformar determinadas entradas em determinadas saídas”. No ponto de vista de Campos (2014 *apud* Albertin; Pontes, 2016), processo é um composto de causas que gera efeitos. E, segundo Albertin e Pontes (2016), processo é uma união de atividades para efetivar um produto ou objetivo.

É possível observar que as definições são semelhantes, destacando elementos como entradas, saídas, recursos, transformação e objetivos do processo. Do mesmo modo, um processo eficiente está atrelado ao uso dos seus recursos e aos objetivos que proporcionam maior sentido e possibilitam analisar a eficácia e agregação dos processos. Além disso, as informações para analisar o desempenho, entradas e saídas do processo, podem ser obtidas através de um sistema de métricas (Albertin; Pontes, 2016).

Para Ferreira (2020), processo é um conjunto de atividades que interagem de forma organizada para agregar valor ao cliente, seja na sua atividade fim, seja como apoio em processos de suporte e gerenciamento. O limite do processo interno organizacional é definido por ele mesmo e pode ultrapassar as fronteiras da empresa, interagindo com atividades e processos de outras instituições. Para melhorar processos organizacionais são utilizadas algumas metodologias ágeis, porém, antes de selecionar um método para isso, é necessário conhecer o negócio que representa e o objetivo que visa atingir, para assim, entender de que tratam os processos e as atividades para mapeá-los e, posteriormente, melhorá-los.

No ponto de vista de Ferreira (2020), quando falamos em processo, existe um conceito comum de mercado considerado como disciplina gerencial de apoio aos negócios organizacionais, chamado *Business Process Management* (BPM, Gerenciamento de Processo de Negócio). Para Valle *et al.* (2013), por se tratar de operação principalmente humana, o BPM poderá ter diversas particularidades adequáveis com êxito nas organizações. É difícil antever, simplesmente através de um modelo estruturado, se ele funcionará excelentemente ou não. Isso porque os indivíduos que o implantam ou o utilizam podem fazer toda a diferença.

2.1.2 Gestão de processos

Segundo Pradella *et al.* (2016), a gestão firmada em processos não é recente para a administração. Para Albertin e Pontes (2016), essa abordagem tem como objetivo a realização de um ciclo mutável para o aprimoramento contínuo, concedendo vantagens expressivas para a organização no desempenho de produto e negócio, tornando-a mais eficiente e eficaz. Observa-se que a gestão de processos tem como característica identificar as necessidades dos clientes externos (entradas dos processos) e satisfazê-los, por outro lado, cada processo terá saídas que serão as entradas dos processos que vem na sequência, constituindo uma rede de processos. Os processos também são ligados às necessidades dos clientes, devendo ter melhoramento contínuo através do ciclo PDCA (*plan, do, check, act*) de Deming, onde é estabelecido um plano de ações, dados e resultados são coletados, o planejado é comparado com o resultado obtido e ações de melhoria são definidas.

Pradella *et al.* (2016, p. 5) conceitua a gestão de processos “[...] como sendo o enfoque sistêmico de projetar e melhorar continuamente os processos organizacionais, por pessoas potencializadas e trabalhando em equipe, combinando capacidades tecnológicas e emergentes, objetivando a entrega de valor ao cliente”. Na visão de Araujo *et al.* (2022), gestão de processos é uma forma de administração própria onde se almeja compreender os processos gerenciados pela organização. Segundo Paim *et al.* (2009), gestão de processos é um agrupamento harmonizado de tarefas definitivas para projetar e viabilizar a execução e o conhecimento sobre os processos. Essas tarefas podem ser reunidas em:

- (i) desenhar processos com o objetivo de definir ou redefinir como os processos devem ser projetados para serem melhorados e implantados; (ii) gerir os processos no dia-a-dia com objetivo de assegurar a efetiva implementação dos processos e a realização de alocação de recursos para sua execução, bem como a realização de mudanças e adaptações de curto prazo; (iii) promover a evolução dos processos e o constante aprendizado com o objetivo de registrar o conhecimento gerado sobre os processos e construir uma base para que seja criado conhecimento para sustentar a evolução dos processos (Paim *et al.*, 2009, p. 136).

No ponto de vista de Albertin e Pontes (2016), para gerenciar de maneira eficaz uma organização é preciso impor o conhecimento dos processos e estrutura. Para aprofundar o conhecimento dos processos, a principal ferramenta é o mapeamento, que através da representação visual das atividades torna possível identificar oportunidades para melhorar, racionalizar e simplificar as atividades. “De acordo com Barnes (1982), é possível, com a análise do processo: (i) reduzir e eliminar o trabalho desnecessário; (ii) combinar operações ou elementos; (iii) modificar a sequência das operações; (iv) simplificar as operações essenciais” (Barnes, 1982, p. 38 *apud* Albertin; Pontes, 2016, p. 17). Para Ferreira (2020), se o objetivo é mapear e melhorar os processos, é preciso iniciar pela padronização, que deve ser conhecida por todos os envolvidos, além disso, não necessariamente, um conjunto de insumos padronizado para efetuar o mapeamento dos processos deve ser preservado e não passar por inovação e melhoria, pois a mudança gerida é interessante e traz adequação a novas perspectivas, desde que esta também seja comunicada a todas as partes interessadas.

2.1.3 Ferramentas de gestão por processos

Segundo Gallegos (2023, p. 17), um poderoso método utilizado na gestão por processos é o Fluxograma. Aplicado no controle da qualidade, à fim de aumentar a eficácia dos resultados, “[...] o Fluxograma é uma ferramenta útil para identificar pontos de melhoria em processos, visualizar o impacto de mudanças, e facilitar a comunicação e o treinamento de equipes”. De acordo com Albertin e Pontes (2016), ele demonstra o movimento de

informações, pessoas, equipamentos ou materiais ao longo das etapas do processo e, além disso, também é capaz de representar uma ampla gama destes, incluindo estratégicos, operacionais e de apoio, desde macroprocessos até tarefas específicas.

Conforme conceitua Cruz (2021), outra metodologia usada para o gerenciamento e melhoria de processos é o 5W2H. Esta ferramenta administrativa pode ser aplicada com o objetivo de registrar de forma organizada e planejada como serão feitas as ações, assim como por quem, quando, onde, por quê, como e quanto irá custar, existindo uma variação sem este último (*How much*), formando o 5W1H. No ponto de vista de Paim *et al.* (2009, p. 175), a fim de identificar e solucionar problemas, pode-se utilizar o “5W1H (*What? Why? Who? How? Where? When?* ou O quê? Por quê? Quem? Como? Onde? Quando?)”.

Para Gallegos (2023, p.19), outro método utilizado na resolução de adversidades é a Matriz GUT, caracterizando-se por ser “uma ferramenta da área da gestão para priorização de ações baseada em três pilares: Gravidade, Urgência e Tendência”. A Gravidade está ligada ao impacto real do problema caso nenhuma ação seja tomada, ou seja, à sua intensidade; a Urgência representa o tempo necessário para que ocorram danos ou resultados indesejáveis; e a Tendência está relacionada à piora do problema caso não sejam tomadas medidas para resolvê-lo. Para montá-la, deve-se preencher os itens em escala, com variação de 1 a 5 em:

Gravidade: mínimo de dano ou sem dano; dano leve ou pouco grave; grave; muito grave; gravíssimo. Urgência: pode esperar (a espera pode ser inclusive de meses); pode esperar (mas a espera é dentro do mês); priorizar assim que possível (espera é de no máximo quinze dias); urgente (espera de no máximo uma semana); ação imediata (está ocorrendo naquele momento). Tendência: não faz alteração; reduz pouco; permanece; aumenta; piora drasticamente (Gallegos, 2023, p.19).

Segundo Cruz (2021), essa metodologia é útil para a tomada de decisões, pois possibilita a alocação de recursos nas áreas consideradas mais importantes. Na Matriz GUT, os problemas são avaliados em uma escala de 1 a 5, em seguida, calcula-se o grau crítico multiplicando $G \times U \times T$ e, posteriormente, se estabelece a ordem das atividades, destacando aquelas que são mais graves, urgentes e propensas a piorar.

Com base nos conceitos de Albertin e Pontes (2016), um método para conhecer as razões de um problema é a técnica da Espinha de Peixe ou Diagrama de Causa e Efeito (Ishikawa), que aponta o vínculo entre um conjunto de causas (processo) e seus efeitos. De acordo com Jeison (2018 *apud* Gallegos, 2023), o Diagrama de Ishikawa ou 6M, tem como objetivo detectar as causas de um determinado efeito, analisando aspectos que podem estar contribuindo para a ocorrência do problema. Segundo Gallegos (2023), chama-se Espinha de Peixe devido ao seu formato, que se assemelha a um peixe, e os 6M referem-se aos principais aspectos em relação às causas dos problemas: Método, Mão de obra, Material, Medida, Meio ambiente e Máquinas.

2.2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Nesta seção encontram-se definições sobre as formas de administração pública; os princípios constitucionais, orçamentários e de planejamento; além de conceitos sobre as leis orçamentárias, que estão ligadas ao planejamento e orçamento na administração pública.

2.2.1 As formas de administração pública

Segundo Santos (2014), as formas de gestão pública – patrimonialista, burocrática e gerencial – sofreram reformas e modernizações buscando melhorar o desempenho das

organizações públicas e da qualidade dos serviços oferecidos à população. Para Bergue (2010), a gestão patrimonialista se caracteriza pela propriedade privada do administrador confundindo-se com a pública, os cargos principalmente comissionados, servidores considerados empregados do administrador e não estatais, além da propensão ao nepotismo. Já a eficiência, a profissionalização e os controles administrativos podem ser associados ao modelo burocrático. Para Santos (2014), a preocupação demasiada com procedimentos, rotinas e normas, fez com que o servidor se esquecesse dos resultados a serem alcançados.

Para Bergue (2010), na lógica gerencial, a administração deve focar recursos na gestão, objetivando resultados, incorporar, além da eficiência (própria da matriz burocrática), a eficácia e efetividade das ações estatais e desenvolver considerável flexibilidade e capacidade de se adaptar às tensões do ambiente. Em síntese, a implementação de práticas gerenciais na administração pública brasileira enfrentou oposição devido à existência arraigada de características burocráticas que se desenvolveram ao longo do tempo, juntamente com valores patrimonialistas enraizados em uma herança cultural. Para Santos (2014), são aspectos do gerencialismo brasileiro: melhor capacitação da burocracia estatal, garantia contratual e bom andamento dos mercados, dotar o gestor público de maior autonomia e capacidade de gerenciar e garantia de que o cidadão-cliente terá os melhores serviços públicos e com controle de qualidade realizado pelo corpo social.

2.2.2 Princípios constitucionais, orçamentários e de planejamento

Segundo Catapan *et al.* (2013), consta no art. 37 da Constituição Federal de 1988 que a administração pública de qualquer dos Poderes da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios seguirão aos seguintes princípios constitucionais: Princípio da legalidade: a administração pública deve estar precisamente subordinada à Constituição e à lei; Princípio da impessoalidade: a atividade pública deve ser dirigida a todos os cidadãos; Princípio da moralidade: mérito da obra administrativa, considerando se é pertinente ao interesse público ou apenas do gestor público; Princípio da publicidade: compulsoriedade da divulgação dos atos governamentais; Princípio da eficiência: obrigação de trabalhar com produtividade, economicidade, eficiência, presteza e competência. Esses princípios determinam como deve ser o funcionamento da gestão pública, regendo a conduta do administrador público.

Na visão de Murakami (2021, p. 58), “além de obedecer aos princípios gerais da administração pública, como legalidade, eficiência, impessoalidade, moralidade e publicidade”, o orçamento público tem princípios próprios. Segundo Catapan *et al.* (2013), os princípios orçamentários regulam o processo de elaboração e execução do orçamento público, sendo os mais relevantes para a legislação brasileira: universalidade, reserva legal, discriminação, não vinculação das receitas, orçamento bruto, equilíbrio, exclusividade, unidade e anualidade. Já os princípios do planejamento que direcionam a atividade pública de planejar são: racionalidade, previsão, universalidade, unidade, inerência e continuidade.

2.2.3 Planejamento e orçamento na administração pública

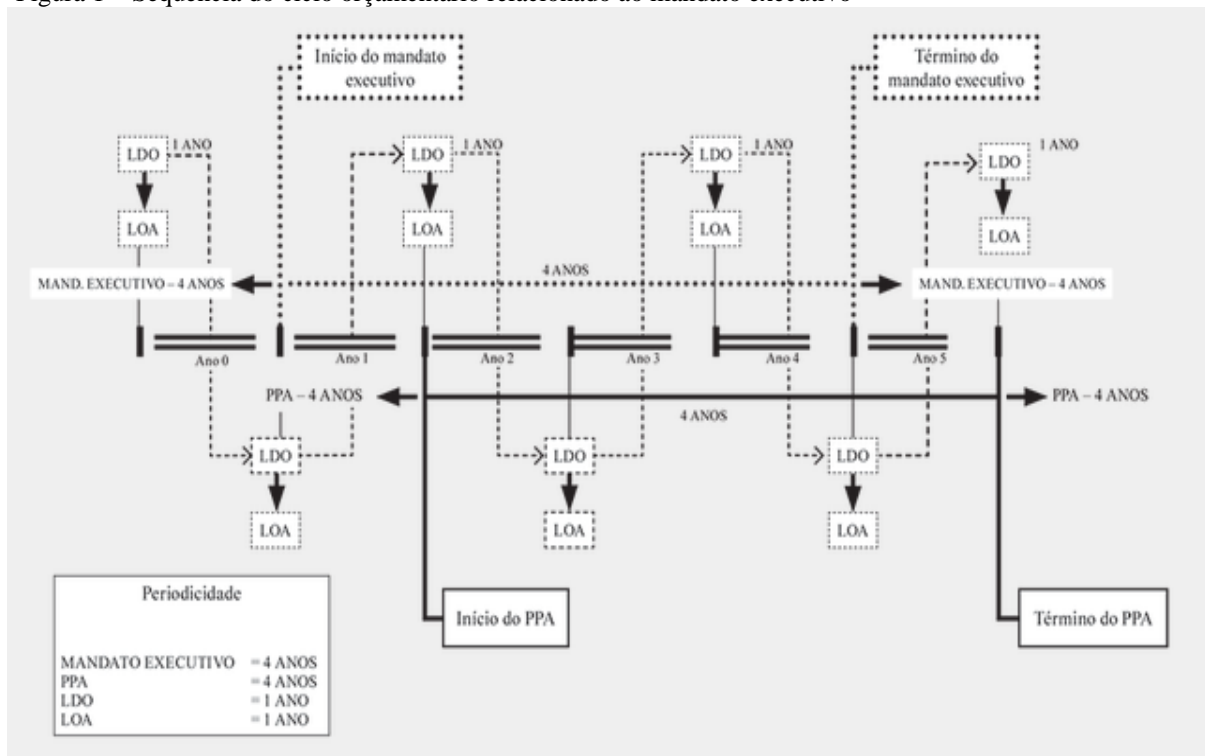
Para Catapan *et al.* (2013), a atividade de planejar é o início para que uma administração seja eficiente e eficaz. Além de ser um instrumento essencial de gestão, é importante para analisar os resultados de uma boa ou má administração. O planejamento deve partir do nível estratégico para o tático, que o integrará com o operacional. “Dessa forma, planejar é saber o que fazer, quando fazer, onde fazer, como fazer, com quanto (unidades monetárias) fazer e para quem fazer. Portanto, o planejamento deve conter, entre outros elementos, planos, programas, ações, projetos, atividades e valores [...]” (Catapan *et al.*, 2013,

p. 28). Para Conti (2020), o planejamento orçamentário público materializa-se no Brasil, juridicamente, em planos, representados pelas leis de natureza orçamentária, a saber:

[...] o Plano Plurianual (PPA), que representa o que pode ser considerado um planejamento (ou plano) de médio prazo, a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), documento que, além de cumprir as funções próprias do orçamento público, materializa um planejamento de curto prazo; e a LDO exerce verdadeiro “elo” entre o PPA e a LOA (Conti, 2020, p. 44).

Na visão de Catapan *et al.* (2013), a Constituição Federal de 1988 trouxe uma ênfase na função de planejamento ao implementar mudanças durante o processo de orçamentação. Isso ocorreu ao vincular o orçamento público ao planejamento e integrar os instrumentos de planejamento, como o PPA, a LDO e a LOA. Posteriormente, com a promulgação da Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000 (Brasil, 2000 *apud* Catapan *et al.*, 2013) ou Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a LDO recebeu novas e importantes atribuições, visando assegurar uma gestão fiscal responsável. Ainda, de acordo com Catapan *et al.* (2013), uma das principais características do orçamento público é a relação coercitiva entre os mandatos executivos estabelecidos pelo fluxo do PPA, LDO e LOA, podendo ser visto na Figura 1.

Figura 1 – Sequência do ciclo orçamentário relacionado ao mandato executivo



Fonte: Catapan *et al.*, 2013, p. 67.

Murakami (2021, p. 82) ressalta que o PPA é um “instrumento estratégico de longo prazo, que estabelece os rumos e as metas que serão buscadas, ao passo que a LDO se constitui em um elo entre o PPA e a LOA, uma vez que define prioridades e caminhos a serem tomados, contidos no PPA, e os direciona pra a LOA”. Ainda, Murakami (2021), entende que o PPA é estratégico e a LDO é tática. A LOA, por sua vez, é a lei que especifica as despesas e receitas públicas e fixa os objetivos para o exercício. A seguir, na Figura 2, visualiza-se a aprovação legislativa destas leis orçamentárias.

Figura 2 – Aprovação do PPA, LDO e LOA



Fonte: Murakami, 2021, p. 74.

2.2.3.1 O Plano Plurianual

Segundo Catapan *et al.* (2013), o PPA tem como objetivo estabelecer metas para a continuidade de programas e projetos de longo prazo, refletindo novas expectativas de desenvolvimento. De maneira geral, o PPA é entendido como o plano que expressa o planejamento de médio prazo e deve ser criado por região, definindo a abrangência geográfica através da regionalização. Ele é uma peça formal da administração pública que traduz o plano de governo em programas e ações que atendem aos anseios da sociedade, seguindo os princípios da eficiência, eficácia, obediência e equidade. Qualquer ação governamental só pode ser realizada durante a execução orçamentária se o programa estiver contemplado no PPA. Na visão de Giacomoni (2022, p. 211), o PPA “[...] passa a se constituir na síntese dos esforços de planejamento de toda a administração pública, orientando a elaboração dos demais planos e programas de governo, assim como do próprio orçamento anual”.

2.2.3.2 A Lei de Diretrizes Orçamentárias

Conforme Catapan *et al.* (2013), além de estabelecer as regras para equilibrar as receitas e despesas anuais, a LDO tem o objetivo de aumentar a transparência no processo orçamentário e permitir uma maior participação do Poder Legislativo na regulamentação e fiscalização das finanças públicas. Além de orientar a elaboração da LOA, a LDO também fornece instruções e regras para a execução do orçamento. A LDO é considerada como um elo

entre o PPA e a LOA, e deve conter como metas e prioridades para o exercício financeiro seguinte, orientações para a elaboração da LOA, disposições sobre alterações na legislação tributária e estabelecimento da política de aplicação das agências financeiras de fomento. Segundo Giacomoni (2022, p. 214), “anualmente, o Poder Executivo encaminha ao Poder Legislativo projeto de LDO que, aprovado, estabelecerá metas, prioridades, metas fiscais e orientará a elaboração da proposta orçamentária”.

2.3.3.3 A Lei Orçamentária Anual

De acordo com Catapan *et al.* (2013), a LOA consiste na proposta orçamentária anual que apresenta, em termos acústicos, as receitas e despesas públicas que o governo pretende realizar durante um exercício financeiro. A elaboração da LOA é de responsabilidade do Poder Executivo e sua aprovação cabe ao Poder Legislativo. Na LOA, o governo (federal, estadual e municipal) estabelece as prioridades do PPA e as metas a serem alcançadas no ano em questão. A LOA regula todas as ações governamentais, sendo que nenhuma despesa pública pode ser executada fora do orçamento. É importante ressaltar que a LOA é uma lei autorizativa e não impositiva, pois o gestor de cada orçamento tem a prerrogativa de decidir se irá ou não realizar as despesas nela previstas. Conforme estabelecido pela Constituição, a LOA é composta por três orçamentos: fiscal, seguridade social e investimentos das empresas.

Para Giacomoni (2022), a LOA é constituída por três orçamentos. O principal orçamento é o fiscal, que se refere aos poderes, seus fundos, órgãos, entidades da administração e fundações públicas. Já o orçamento da seguridade social abrange as entidades e órgãos a ela vinculados, fundos e fundações públicas. O orçamento de investimento das empresas são os investimentos das empresas em que o poder público detenha a maioria do capital social com direito a voto.

Além disso, para Catapan *et al.* (2013), é fundamental compreender a forma operacional do processo do orçamento público em conjunto, após entender cada etapa separadamente. Segundo Giacomoni (2022), o processo orçamentário não é autossuficiente, já que a elaboração da proposta se renova anualmente e é, na maioria, resultado de programação de médio prazo que detalha planos de longo prazo. Para ter mais sustância, Albert Waterston *apud* Giacomoni (2022), traz o processo integrado de planejamento e orçamento: elaboração e revisão do PPA; elaboração e revisão de planos e programas nacionais, regionais e setoriais; elaboração e aprovação da LDO; elaboração da LOA; discussão, votação e aprovação da lei orçamentária; execução orçamentária; controle e avaliação da execução orçamentária.

3 METODOLOGIA

O presente estudo classificou-se, quanto à abordagem, como qualitativo. Segundo Gil (2019), a busca de informação qualitativa, embora vinda de diversas tradições, considera que a realidade pode ser compreendida de várias maneiras, levando o pesquisador a buscar uma maior proximidade com o objeto de estudo e reconhecendo que sua pesquisa pode ser influenciada por valores. Ademais, este artigo possui objetivo exploratório. Para Gil (2019), o resultado final de uma pesquisa planejada desta forma é aprofundar o conhecimento de um deliberado tema, pois o nível de entendimento do pesquisador é muito raso, não possibilitando a elaboração de hipóteses ou podendo ter a intenção de desenvolvê-las para que possivelmente sejam objeto de teste em futuras pesquisas. Esta pesquisa é um estudo de caso, na visão de Gil (2019), é uma forma de pesquisa que estuda profunda e exaustivamente um ou alguns casos, possibilitando seu amplo e detalhado conhecimento, além de utilizar diversas fontes de evidência. Geralmente, os dados são coletados através da integração de entrevistas, análise de

documentos e observação, abrangendo casos que podem ser referidos a indivíduos, grupos, organizações, comunidades, especificidades, processos, entre outros.

As variáveis deste estudo são:

- Processos: refere-se à forma como os processos são gerenciados e executados na organização pública. Segundo Pradella *et al.* (2016), a gestão de processos envolvendo uma perspectiva sistêmica na qualidade dos processos organizacionais são constantemente projetados e aprimorados, através do trabalho colaborativo de indivíduos capacitados, combinando habilidades tecnológicas e emergentes, com o objetivo final de fornecer valor aos clientes.
- Planejamento: refere-se à etapa em que são definidas as metas e objetivos que orientarão a alocação de recursos. De acordo com Catapan *et al.* (2013), planejar é o começo para uma administração eficaz e eficiente, sendo uma ferramenta crucial de gestão e vital para avaliar os resultados de uma administração bem ou malsucedida.
- Orçamento: refere-se ao plano financeiro do governo, que detalha como os recursos dos cidadãos serão usados, considerando as prioridades locais e garantindo transparência na gestão dos recursos públicos. Para Murakami (2021), o orçamento público reflete o compromisso do governo em satisfazer as necessidades da sociedade, administrando os recursos provenientes de seus cidadãos. Além disso, nenhuma despesa é permitida sem uma autorização prévia orçamentária.

A unidade de análise desta pesquisa foi o município de Gentil/RS. Para Diehl e Tatim (2004), as informações podem ser adquiridas através de fontes primárias, como pessoas, onde os dados são coletados e registrados diretamente pelo pesquisador através de entrevista, questionário, formulário e observação. O instrumento para coletar os dados foi uma entrevista em grupo, utilizando a técnica conhecida como grupo focal (*focus group*). Segundo Gil (2019), esta fonte primária normalmente é empregada em estudos exploratórios, com o intuito de aprofundar a compreensão do problema, formular hipóteses e contribuir para o desenvolvimento de instrumentos de coleta de dados, além disso, pode ser aplicado para investigar a fundo um tema, sendo comum em pesquisas qualitativas.

O diálogo foi realizado de forma conjunta com três profissionais que participam ativamente no processo de planejamento do orçamento público municipal, sendo um (01) contador em regime de cargo estatutário, que atua na Prefeitura Municipal, e dois (02) contadores contratados pela Prefeitura e Câmara de Vereadores. No que diz respeito à confidencialidade, os entrevistados foram designados como E1, E2 e E3, sendo que tais rótulos não possuem relação cronológica e foram designados de forma aleatória.

Ainda, de acordo com Diehl e Tatim (2004), é possível utilizar dados secundários, ou seja, já existentes, como arquivos, bancos de dados, índices, relatórios e fontes bibliográficas, que não são criados pelo pesquisador. Dessa forma, foram analisados registros institucionais dos órgãos públicos, como Ata da Sessão n. 026/2023 realizada pela Câmara de Vereadores e Leis, como a LDO e a LOA de 2022. Os dados foram coletados através da análise de informações digitais, disponíveis nos sites da Prefeitura e da Câmara de Vereadores do município. Segundo Gil (2019), órgãos públicos produzem ampla variedade de documentos como atas de sessões legislativas, projetos de lei, leis, decretos etc., tornando o uso de fontes primárias vantajoso, pois reduz o tempo e o custo da coleta das informações, que são estáveis.

As bases desta pesquisa qualitativa, através de estudo de caso, passaram por análise de conteúdo para serem interpretadas. Na opinião de Gil (2019), essa forma de investigação servia de instrumento em pesquisas quantitativas, porém, sofreu ampliações e passou a adotar métodos qualitativos. Além disso, ao passo que as informações coletadas são comparadas com as existentes, pode-se chegar a largas generalizações.

4 RESULTADOS

Nesta seção, caracteriza-se o ambiente estudado, apresentam-se os dados coletados e sua análise, além da aplicabilidade dos instrumentos de gestão por processos, que contribuíram para aprofundamento dos conhecimentos relacionados ao processo orçamentário público.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DO AMBIENTE DO ESTUDO

Segundo site da Prefeitura, o município de Gentil, localizado no Rio Grande do Sul, situa-se na Mesorregião do Noroeste Rio-Grandense e na Microrregião de Passo Fundo. Criado em 20/03/1992, possui distância até a capital Porto Alegre de 260 km e limita-se com os municípios de Santo Antônio do Palma, Marau, Ciríaco, Mato Castelhano e Água Santa (Prefeitura Municipal de Gentil, 2023). Conforme dados do censo de 2022, realizado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), sua população é de 1.742 pessoas em uma área de 184,715 km², com densidade demográfica de 9,43 habitantes por km². Seu PIB *per capita* em 2020 foi de R\$ 77.775,17 (IBGE, c2023). De acordo com sites dos respectivos órgãos, a Prefeitura tem 197 servidores ativos, e sua receita orçada é de R\$ 22.100.000,00, com R\$ 19.144.338,43 arrecadados até o mês de outubro (Prefeitura Municipal de Gentil, 2023). A Câmara de Vereadores tem 12 servidores e recebe uma receita mensal de R\$ 64.666,66 da Prefeitura (Câmara Municipal de Vereadores, 2023).

4.2 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Referente aos passos fundamentais na elaboração, revisão e aprovação do processo orçamentário de uma Prefeitura Municipal, o E1 afirma que este processo começa com a edição e verificação da Lei Orgânica Municipal (LOM), a qual estabelece os prazos e critérios para a elaboração das três Leis Orçamentárias: o PPA, a LDO e a LOA. O PPA é desenvolvido para abranger do segundo ano de cada gestão até o primeiro ano do próximo mandato, sendo subdividido em metas e ações de governo anuais. É extraída então a LDO e apresentadas anualmente na Lei as metas propostas, considerando as ações de manutenção e investimento.

Conforme art. 1º, §1º e §2º, da LO n. 1428/2022, a LDO para o exercício financeiro de 2023 têm como finalidade orientar a elaboração, execução, fiscalização e controle da LOA, visando atingir os objetivos e metas propostas no PPA. Além disso, a Lei enfatiza que, para atingir esses objetivos, é necessário manter o equilíbrio entre receitas e despesas e garantir a transparência na gestão fiscal.

Segundo informações do E3, a Lei Orçamentária é regida pela Lei Federal 4320/1964 e pela Lei 101/2000. Além disso, os passos essenciais para a gestão orçamentária incluem a definição de premissas explícitas e implícitas para elaborar o Orçamento Global, abrangendo o Executivo, Legislativo, Fundos Municipais (desmembrados) e a avaliação do desempenho e do valor da entidade. Em seguida, procede-se ao controle orçamentário, consolidando os orçamentos setoriais e departamentais em um único documento, reunindo informações sobre:

- (1) “Receitas de transferências financeiras da União e do Estado, arrecadações tributárias e não tributárias do município, além da previsão de convênios e/ou emendas parlamentares já garantidas no orçamento da União” (E3).

O profissional E1 considera a LOA como o ponto em que as ações se transformam em despesas e receitas, classificadas de acordo com sua aplicação ou origem econômica. A elaboração da LOA começa com a análise dos três anos anteriores de arrecadação municipal, seguida pela projeção de aumento nas receitas. As principais fontes de arrecadação incluem o Fundo de Participação dos Municípios, impostos, receitas tributárias municipais e taxas. A receita para o próximo ano é calculada a partir da soma desses tributos, permitindo a análise das necessidades de recursos para as atividades futuras. O Poder Executivo direciona a maior parte dos gastos para despesas contínuas, deixando uma margem de 10% a 12% da receita total para despesas de capital. Cerca de 94% a 95% do orçamento é gerido pelo ente mencionado, enquanto 5% a 6% são destinados ao Poder Legislativo por meio do duodécimo.

Segundo o art. 15, da LO n. 1431/2022, para fins de repasse de recursos ao Poder Legislativo no exercício financeiro, a proporção de 1/12 (um doze avos) mensais sobre o valor orçado será exigida, com a obrigação de repassar até o dia 20 (vinte) de cada mês, conforme estimativa de receita e despesa para o município de Gentil.

Conforme dados do E3, os orçamentos são classificados por fontes de recursos, definindo como o município financiará suas atividades operacionais, despesas correntes e de capital. Após a estipulação de metas financeiras e elaboração de um plano de ação para atingi-las, passa-se ao orçamento de investimentos, que se concentra no planejamento e na alocação de recursos destinados a projetos de longo prazo. Em seguida, procede-se à:

(2) “Elaboração da proposta orçamentária, passando por discussão e aprovação. Isso dá início à execução do orçamento, seguido de monitoramento e avaliação, culminando, por fim, na revisão e atualização do orçamento” (E3).

Para o E1, quanto aos critérios e fontes de informação para projetar as receitas e despesas municipais, é fundamental manter um equilíbrio entre o que o município recebe e o que investe ou utiliza para se manter, pois é obrigatório o cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), onde não se pode gastar mais do que se arrecada, como se observa a seguir:

(3) “Nós temos que superar desafios de que não haja um gasto superior à arrecadação. Esse gasto e esse controle haverá de ser ele mensalmente ajustado e controlado para que ele então mantenha a capacidade de realização e de controle desses investimentos” (E1).

Conforme E3, o orçamento constitui uma das fases do PPA, cuja elaboração se estende por um período de quatro anos. Nessa etapa, são delineadas as projeções de receitas e despesas com base nos resultados dos três anos anteriores, incluindo a informação anual da taxa de inflação para a atualização dos dados. As peças orçamentárias (PPA, LDO e LOA) seguem a LOM, que define prazos para a submissão e posterior aprovação de cada uma destas pelo Poder Legislativo, uma vez que o descumprimento resultaria na validade do orçamento anterior. Ou seja, o orçamento representa um quarto do PPA, e além dele, elabora-se a LDO, que incorpora as ações e metas fiscais para o exercício. O profissional também salientou que segundo a LRF e a LDO, as despesas não podem exceder a receita disponível e, que na elaboração da Lei Orçamentária, são apresentados todos os procedimentos previstos na Lei Federal 4320/1964.

Segundo o E2, para melhor atualização do planejamento e da execução orçamentária, é fundamental destacar que o orçamento não representa dinheiro. Trata-se de uma previsão do que uma administração se propõe a realizar. Embora autorize os gastos, não significa que o

dispêndio irá se concretizar, podendo ser influenciados por variações na receita, seja em sua retração ou aumento. Em resposta a isso, é necessário realizar ajustes orçamentários:

(4) “Muitas vezes através de Decreto, conforme o que está previsto na Lei Orçamentária, outras vezes por um Projeto de Lei encaminhado à Câmara de Vereadores, que vai fazer essas alterações orçamentárias” (E2).

Para uma alocação adequada de recursos, o E3 afirma que é crucial seguir uma série de etapas. No que se refere às despesas de caráter contínuo, é necessário projetar a inflação do período e orçar o valor futuro, em conformidade com as diretrizes da LRF. Esta Lei estabelece que 15% das despesas devem ser destinadas à saúde, 25% à educação e que a projeção da folha de pagamento deve ser planejada de forma a não ultrapassar o limite estipulado de 54%.

Nesse contexto, conforme E2, nos últimos anos administrativos, tem se observado na área da saúde um gasto que ultrapassa os 25% na maioria dos municípios de menor porte. No que diz respeito à educação, devido aos repasses de recursos pelo FUNDEB e outras receitas adicionais do Governo do Estado, atingir o percentual de 25% não é difícil. Nesse sentido:

(5) “A previsão orçamentária ela tem que ser programada e tem que ter a versatilidade de poder alterar, agora, pra isso as pessoas que fazem parte da administração elas têm que estar conscientes” (E2).

Ademais, de acordo com o E3, são contempladas as despesas correntes. Referente às despesas de capital, estas representam geralmente de 5% a 7% do total do orçamento, quanto às despesas do Legislativo, calcula-se uma média dos gastos dos anos anteriores e projeta-se um percentual, que não pode ultrapassar 7% da Receita do Exercício anterior do município, sendo supervisionado pelo Tribunal de Contas através do demonstrativo anexo 13 do Sistema de Informações de Apoio ao Controle Externo dos Tribunais de Contas (SIAPC PAD).

De acordo com informações do contador E1, em municípios com até 50 mil habitantes, como a maioria na região, incluindo o município em análise, até 7% da receita corrente líquida do exercício anterior, efetivamente realizada, é destinada ao Poder Legislativo. Geralmente, essa quantia é suficiente para manter as atividades legislativas e há sobras financeiras de mais de R\$ 200.000,00 no final do ano, que são devolvidas ao Executivo para investimentos em outras áreas do município. Uma percepção importante sobre este assunto pode ser observada a seguir:

(6) “Era um dinheiro que ficaria um ano inteiro parado no Poder Legislativo, parado nas contas, tendo a necessidade de ser aplicado em outras demandas perante a comunidade” (E1).

Para o E1, a distribuição de recursos municipais é precedida por um estudo técnico que analisa as receitas e despesas. Durante oito plenárias comunitárias, os participantes sugerem alternativas, entendem o propósito das ações e determinam as prioridades de alocação de recursos através de votação, com um quarto do investimento, aproximadamente R\$ 500.000,00 de um total de R\$ 2.000.000,00, decidido pela população. O restante é gerido pelos gestores municipais devido a requisitos legais de implementação do plano de governo durante o mandato. O contador afirmou também que durante a pandemia foram realizadas reuniões virtuais para ouvir a comunidade, além disso, foi aberto um chamamento para que as pessoas pudessem enviar sugestões de investimentos por meio eletrônico. Neste ano, outro desafio que precisou ser enfrentado foi a prorrogação do prazo de envio da LDO ao Poder Legislativo.

Conforme destacado pelo profissional designado como E3, no município são realizadas reuniões de orçamento participativo. Este processo contribui para o atraso no planejamento orçamentário, uma vez que é preciso aguardar o término das rodadas de reuniões nas comunidades para conhecer as prioridades votadas pelos delegados e, a partir disso, incorporar esses valores ao orçamento.

De acordo com Ata n. 026/2023, verificou-se que o Poder Executivo solicitou ao Legislativo, mediante Ofício GPM n. 142/2023, para que o prazo de envio do Projeto de Lei da LDO, conforme consta no Art. 95, Inciso II, da LOM, que estabelece que o envio deva ser realizado até trinta e um de julho, fosse prorrogado pelo prazo de sessenta dias. Ademais, segundo o Art. 20, da subseção I, do Capítulo V, da Lei Ordinária n. 1428/2022, o Poder Executivo poderá efetuar transferência de recursos às comunidades do interior através do Orçamento Participativo. Maiores esclarecimentos sobre a temática puderam ser observados mediante fala do E1:

(7) “Antes do dia 31 de julho, toda a parte técnica a nível de aprofundamento e estudo financeiro já estava pronta, mas essa outra parcela ainda não estava concluída, por isso, que se sugeriu o envio após o prazo de 60 dias” (E1).

Além dos fatores que causam atrasos no processo orçamentário citados acima, o E3 afirmou que outro desafio enfrentado é a busca do Tesouro Nacional pela padronização das práticas contábeis em escala global, que tem sido renovada gradualmente desde 2012 e requer ajustes anuais para atualizar os dados e harmonizar as contas de receita e despesa, de modo a seguir as novas diretrizes internacionais.

O E1 enfatizou a necessidade de seguir os requisitos de estudo e levantamento para garantir um processo orçamentário eficiente e funcional. A Prefeitura e Câmara de Vereadores colaboram para assegurar a transparência, e as recomendações legais e regulatórias são verificadas após a aprovação das leis. O controle efetivo dessas ações ocorre por meio de Audiências Públicas de Avaliação das Metas Fiscais e avaliações durante a execução das leis orçamentárias para monitorar o desempenho da previsão e arrecadação de receitas municipais.

Segundo art. 10º, § único, da LO n. 1428/2022, as metas fiscais devem ser apresentadas em metas quadrimestrais para serem avaliadas em audiências públicas na Câmara Municipal até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro. Esse processo visa acompanhar o progresso em direção aos objetivos, corrigir desvios, analisar os gastos e verificar o cumprimento das metas fiscais. Além disso, destaca que é responsabilidade do Poder Legislativo Municipal convocar e coordenar essas audiências públicas em acordo prévio com o Poder Executivo.

De acordo com E1, as Metas de Governo são ações propostas já na LDO, consolidadas no orçamento e avaliadas quadrimestralmente. Essa avaliação ocorre por meio das Audiências Públicas de Avaliação das Metas Fiscais, que ocorrem no primeiro, segundo e terceiro quadrimestres. É relevante destacar que as metas são cumulativas, sendo avaliado o desembolso e o comprometimento dos recursos destinados a cada aplicação, a conformidade das despesas fixas com a previsão, o progresso dos investimentos em cada quadrimestre e a concordância com o que foi estabelecido nas leis orçamentárias anuais. A importância do controle e equalização financeira é enfatizada no trecho a seguir:

(8) “O controle desta execução orçamentária é o que vem de encontro aqui enquanto as recomendações legais e regulatórias, pois de nada adianta planejar se efetivamente não houver controle sobre a efetivação do que fora planejado” (E1).

Para o E1, a partir dessas avaliações, o gestor municipal, informado pelo controle interno e pelo Tribunal de Contas, está ciente de que a análise das contas de governo ocorrerá durante o exercício. O Tribunal emite um parecer prévio, mas a decisão final sobre aprovar ou rejeitar as contas do prefeito cabe aos vereadores. Mesmo com o parecer do Tribunal, o Legislativo decide, e essa escolha pode modificá-lo se houver uma maioria qualificada de seis votos contrários, no entanto, geralmente, os vereadores seguem-no.

Em relação à perspectiva sobre o processo orçamentário de transparência financeira, o E3 observa que atualmente, os municípios têm a obrigação de divulgar em jornais de circulação regional, entre outros documentos, o Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), a cada bimestre, e semestralmente o Relatório de Gestão Fiscal (RGF). Além disso, o portal de transparência do município disponibiliza em tempo real informações sobre receitas e despesas efetuadas, leis, contratos e licitações, tornando as informações públicas acessíveis aos cidadãos de forma mais transparente.

No contexto da organização administrativa, para o contador E2, a gestão eficaz dos recursos vinculados para cada Secretaria ou projeto é de extrema importância. Se esses recursos não forem utilizados conforme sua destinação original e sim substituídos pelo recurso de uso livre, destinado a várias outras finalidades específicas, inviabilizará a possibilidade de:

(9) “Utilizar o dinheiro que é livre, que você pode aproveitar para qualquer outra situação, em detrimento do recurso vinculado, que vem específico para uma determinada atividade” (E2).

Conforme dados apresentados pelo E1, é de responsabilidade da Prefeitura tomar as primeiras medidas para estabelecer os procedimentos e organização interna na parte técnica e financeira. Além disso, cabe a este órgão estudar as leis orçamentárias e alocar os recursos para manter a Câmara de Vereadores. No entanto, é importante destacar que as necessidades financeiras e orçamentárias relativas ao Poder Legislativo são solicitadas e apresentadas em conjunto com o mesmo, conforme previsto na Emenda Constitucional n. 25/1985, que estabelece o repasse mensal de um doze avos até o dia 20. A seguir observa-se como os recursos são gerenciados:

(10) “O Poder Legislativo não tem competência para usar esse dinheiro para realizar ações junto à comunidade, fazer investimentos que não sejam de manter as suas atividades ou de manter os seus imóveis, as suas instalações” (E1).

Ainda de acordo com o entrevistado acima, os recursos financeiros não utilizados durante o processo legislativo podem ser devolvidos ao Poder Executivo. No entanto, caso a Mesa Diretora da Câmara de Vereadores deseje, ela tem a opção de elaborar uma Indicação, solicitando ao Executivo que seja apresentado um Projeto de Lei para direcionar os recursos de acordo com as sugestões dos vereadores. Vale ressaltar que o Chefe do Executivo tem a prerrogativa de acatar ou não essa sugestão, uma vez que cabe a ele a execução, enquanto o Legislativo fornece as indicações.

Segundo art. 12º, § 1º e § 2º, da LO n. 1428/2022, ao final do exercício financeiro, qualquer saldo de recursos financeiros remanescentes será reembolsado ao Poder Executivo, caso contrário, será devidamente registrado na contabilidade e tratado como um adiantamento para o exercício financeiro subsequente.

De acordo com o E1, referente às habilidades, conhecimentos e tecnologias essenciais para lidar com as complexidades do orçamento público municipal, é fundamental ter uma área de informação nas organizações públicas. A tecnologia da informação permite compilar dados

para avaliar o progresso da administração. Além de equipamentos e tecnologias, o conhecimento dos envolvidos é essencial para garantir a alimentação adequada dos sistemas, facilitando a análise do desempenho e a busca por melhores resultados com eficiência e menor custo, conforme a normativa a seguir:

(11) “Manter com eficiência o funcionamento da máquina e por outro lado se ter o máximo de resultados aplicados e benefícios a comunidade” (E1).

Desta forma, segundo respostas do E2, aprimorar o controle na esfera pública é essencial para aumentar a eficiência do processo orçamentário. Contudo, em certos casos, os responsáveis pelo patrimônio podem não deter conhecimento contábil, nesse sentido, a Lei do SIAFIC, em vigor a partir de 2024, destaca a importância do controle de despesas, gestão de estoques e patrimônio. Portanto, é crucial que as pessoas adquiram as qualificações necessárias para desempenhar suas funções e que o município possua uma área de custos que forneça dados ao centro de custos para análises precisas, determinando a viabilidade das decisões.

O E1 destacou que a melhoria do processo orçamentário em organizações públicas pode ser alcançada por meio da adoção da sistemática de contabilidade de custos, prática comum no setor privado. Isso requer esforço adicional dos profissionais para registrar todas as operações públicas de forma completa, seguindo as práticas do setor privado e mantendo registros detalhados das despesas dos últimos três a cinco anos. Essa abordagem facilita a avaliação de manter ou vender bens. Além disso, o controle financeiro aprimorado, ajuda a ter uma visão mais clara dos custos da entidade, algo que faltava no passado durante a elaboração do orçamento:

(12) “Quando iniciei na profissão, existiam profissionais que faziam um orçamento para um município e apenas copiavam e colavam para os demais, infelizmente não analisavam a realidade de cada município e isso acabou se provando na prática não ser possível” (E1).

Conforme fala do E1, isso ocorre porque a realidade entre diferentes municípios é variada e, portanto, requer um comprometimento profundo dos profissionais. Diante dessa observação, é possível afirmar que os profissionais da área contábil/financeira, ao lidar com imprevistos, também enfrentam características, necessidades e especificidades locais, apesar de que:

(13) “O gestor também tenha que ter a sensibilidade de fazer essas adaptações e de tornar possível aquilo que é uma necessidade da comunidade e estar prevista nos seus orçamentos” (E1).

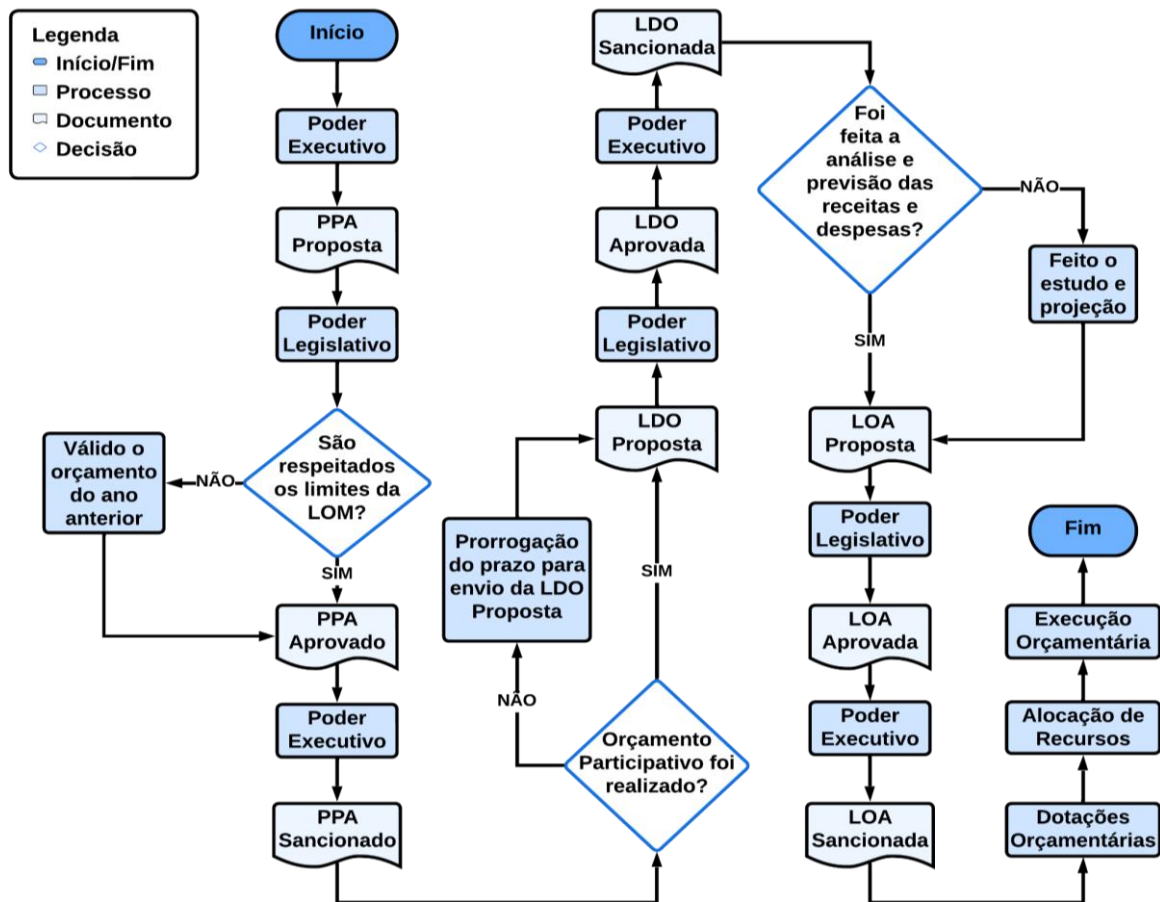
Segundo informações fornecidas pelo E1, os conflitos entre a área técnica e os gestores municipais geralmente surgem devido à falta de conhecimento técnico destes últimos. Muitas vezes, os prefeitos seguem orientações de apadrinhados políticos e desejam realizar ações, porém nem sempre se tratam de gastos públicos. Nesse cenário, a equipe técnica aconselha os gestores, especialmente à luz da LRF, emitindo pareceres escritos para orientar suas decisões. Aqueles que ignoram os pareceres podem enfrentar consequências, no entanto, a maioria segue as recomendações. Em mais de trinta anos de experiência do contador entrevistado, raras foram as exceções em que os gestores agiram inadequadamente. Além disso, o profissional salientou que do ponto de vista ético, não faria menção a casos específicos, no entanto, afirmou que especialmente após o ano de 2000, quando a LRF foi

promulgada, a abordagem técnica foi crucial, regulando a contabilidade pública e prevenindo problemas.

4.3 APLICAÇÃO DAS FERRAMENTAS DE GESTÃO POR PROCESSOS

A análise dos dados coletados foi direcionada para o processo orçamentário, usando um Fluxograma. A Figura 3, a seguir, foi elaborada para identificar gargalos através de uma visualização sintetizada das etapas, visando aumentar a eficiência do processo.

Figura 3 – Fluxograma do processo orçamentário



Fonte: os autores, 2023.

Nota-se que o processo de elaboração do orçamento inicia com o envio da Proposta do PPA pelo Executivo ao Legislativo a cada 4 anos, com o desafio de respeitar os limites da LOM. Após a aprovação do PPA, a LDO e a LOA são enviadas anualmente. Na LDO, avalia-se o impacto do orçamento participativo, na LOA, analisam-se as receitas e despesas e a partir da sua sanção, procede-se às dotações orçamentárias, alocação de recursos e execução orçamentária.

Também foi elaborado um plano de ação para aprofundar o conhecimento sobre o ciclo orçamentário, identificando suas etapas problemáticas por meio do método 5W1H. A ferramenta de gestão foi empregada para esclarecer questões sobre o quê, por quê, onde, quando, quem e como, além dos gargalos do processo. Esta análise encontra-se no Quadro 1, a seguir.

Quadro 1 – 5W1H e gargalos

Plano de Ação						
O que?	Por quê?	Onde?	Quando?	Quem?	Como?	Gargalo:
Planejamento e elaboração do orçamento público municipal.	Para definir as prioridades de alocação de recursos e garantir o cumprimento da LRF.	Na Prefeitura e na Câmara de Vereadores.	Anualmente, antes do início do exercício financeiro.	Poder Executivo, Poder Legislativo, comunidades locais e profissionais técnicos.	Através de reuniões de orçamento participativo, análise de resultados anteriores e consulta à comunidade.	Atrasos devido à realização de reuniões de orçamento participativo, prazos legais rígidos.
Execução do orçamento e controle dos recursos alocados.	Para garantir que os recursos sejam usados de forma eficaz e de acordo com a destinação original.	Na Prefeitura e nos órgãos responsáveis por cada Secretaria ou projeto.	Durante todo o exercício financeiro.	Gestores municipais, profissionais técnicos e responsáveis pelas áreas específicas.	Monitorar de forma constante as despesas, alocação adequada dos recursos e controle de estoques.	Falta de controle eficiente de despesas, gestão inadequada de estoques.
Avaliação do desempenho e prestação de contas à comunidade.	Para cumprir requisitos legais, monitorar o progresso em direção aos objetivos e manter a transparência.	Na Prefeitura e em audiências públicas.	A cada quatro meses e ao final do exercício financeiro.	Poder Executivo, Poder Legislativo, comunidade local e profissionais técnicos.	Apresentação de metas fiscais, relatórios de execução orçamentária e audiências públicas.	Atrasos na apresentação de relatórios e falta de participação da comunidade.
Contabilidade de custos e análise de investimentos em bens móveis e imóveis.	Para avaliar a viabilidade de manter, vender ou investir em ativos públicos.	Na contabilidade municipal e em processos de leilão ou hasta pública.	Conforme necessário ao avaliar ativos.	Profissionais contábeis, responsáveis pela gestão de ativos.	Registro detalhado de custos de manutenção de ativos, análise financeira de opções para investir.	Falta de registro adequado de custos de manutenção, atrasos na tomada de decisão sobre ativos.
Cumprimento das leis e regulamentos, bem como a relação entre técnicos e gestores na gestão orçamentária.	Para garantir que todas as ações estejam em conformidade com a legislação e promover uma relação transparente e ética.	Em todas as áreas relacionadas à gestão orçamentária e em reuniões de planejamento.	Ao longo de todo o exercício financeiro.	Profissionais técnicos e gestores municipais.	Emissão de pareceres técnicos, registro documental de decisões, treinamento em ética e <i>compliance</i> .	Falta de comunicação entre técnicos e gestores, desvios éticos ou legais.

Fonte: os autores, 2023.

Essas etapas representam os principais componentes do processo orçamentário municipal, destacando os pontos de gargalo em cada uma delas. As atividades incluem desde o planejamento e elaboração do orçamento até a avaliação de desempenho, prestação de contas à comunidade, análise de investimentos em ativos públicos e cumprimento das leis e regulamentos. Observa-se a necessidade de garantir a eficácia na alocação de recursos, transparência e eficiência nas operações, conformidade legal e treinamento contínuo dos profissionais, além da participação da comunidade local, pois estas são áreas cruciais e que precisam ser aprimoradas para garantir um processo mais efetivo e responsável. Também são identificados vários gargalos, como atrasos devido a reuniões do orçamento participativo, falta de controle de despesas e gestão inadequada de estoques, além de desafios relacionados à comunicação entre técnicos e gestores, e possíveis desvios éticos ou legais.

A fim de identificar e aprofundar o entendimento referente ao gargalo principal, uma Matriz GUT foi elaborada. Esta ferramenta da área de gestão foi utilizada para priorizar problemas ou situações com base em sua Gravidade (intensidade do problema na ausência de ações), Urgência (tempo necessário para ocorrência de resultados não desejados) e Tendência (deterioração do problema caso não sejam tomadas medidas para resolvê-lo), conforme Quadro 2, a seguir.

Quadro 2 – Matriz GUT

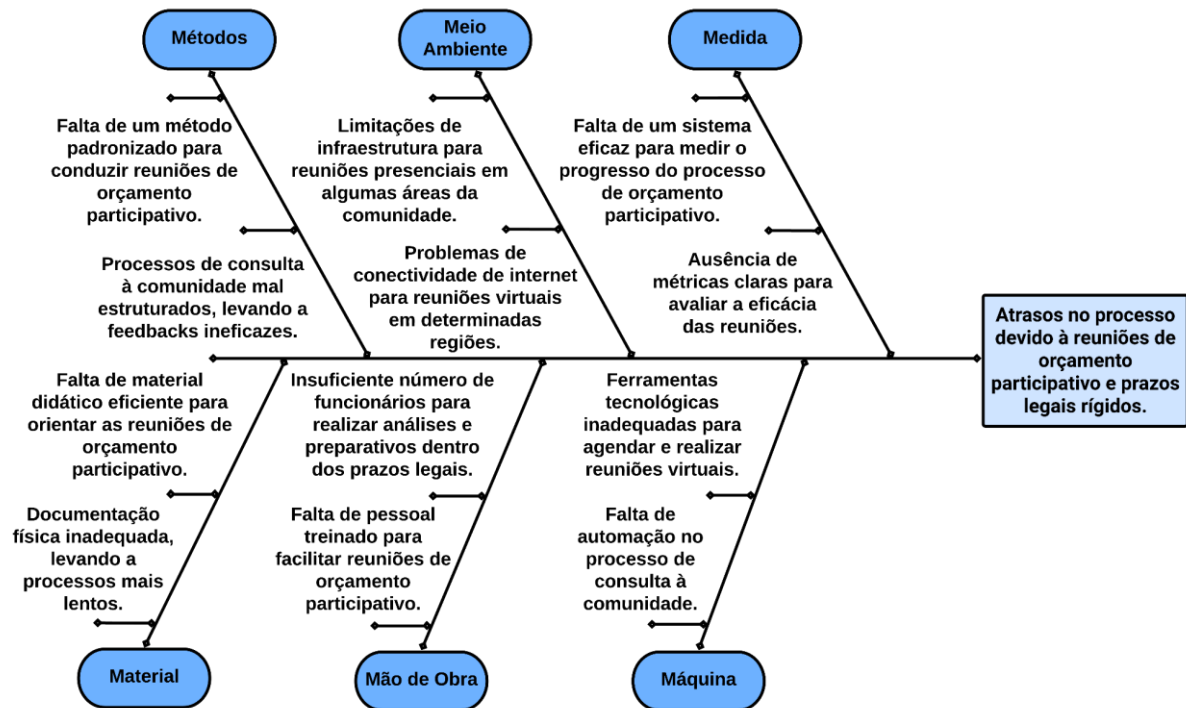
Problema	Gravidade (G)	Urgência (U)	Tendência (T)	GUT
Atrasos no processo orçamentário devido a reuniões de orçamento participativo e prazos legais rígidos.	5	5	3	75
Falta de controle eficiente de despesas e gestão inadequada de estoques.	4	4	4	64
Atrasos na apresentação de relatórios e falta de participação da comunidade.	4	4	3	48
Falta de registro adequado de custos de manutenção e atrasos na tomada de decisão sobre ativos.	3	4	3	36
Falta de comunicação entre técnicos e gestores e desvios éticos ou legais.	4	3	3	36

Fonte: os autores, 2023.

Na metodologia acima, útil para a tomada de decisões, a multiplicação dos valores de (G), (U) e (T) resulta no índice GUT. O indicador é usado para priorizar os problemas a serem resolvidos em uma escala de 1 a 5, quanto maior o seu valor, maior a prioridade para resolver o gargalo. Portanto, constatou-se que os atrasos relacionados ao orçamento público devido a reuniões de orçamento participativo e prazos legais rígidos obteve a maior pontuação, possuindo extrema gravidade, necessidade de ação imediata e tendência de piorar em médio prazo.

A partir do problema especificado anteriormente, foi empregada uma ferramenta de qualidade para sistematizar o entendimento, visando identificar as causas raiz deste. O Diagrama de Ishikawa (6M) foi elaborado com os dados organizados em seis categorias (Métodos, Meio ambiente, Medida, Material, Mão-de-obra e Máquina), estabelecendo relações entre o efeito a ser analisado e as causas mais importantes, como ilustrado na Figura 4, subsequente.

Figura 4 – Diagrama de Ishikawa



Fonte: os autores, 2023.

Essas categorias representam diferentes aspectos dos atrasos no processo devido a reuniões de orçamento participativo e prazos legais rígidos. Destaca-se a importância de métodos e processos bem organizados, investimentos em infraestrutura e tecnologia, sistemas de controle atuais, materiais adequados e funcionários qualificados, para que assim seja possível diminuir os efeitos gerados pelas causas específicas deste problema.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo delineou o processo de elaboração do orçamento público municipal, detalhando suas etapas e os principais instrumentos de planejamento, com foco na Prefeitura Municipal de Gentil/RS. Esta pesquisa teve como propósito analisar a elaboração do processo orçamentário, enfatizar a importância da fiscalização e controle das finanças públicas, e compreender as consequências da falta de planejamento no Orçamento Público Municipal. Portanto, é fundamental monitorá-lo, concentrar esforços na eficácia da elaboração dos procedimentos e na gestão dos recursos públicos disponíveis, a fim de evitar desvios e desperdícios de recursos públicos disponíveis.

A pesquisa desenvolveu uma metodologia qualitativa, com abordagem exploratória e utilizando o método de estudo de caso no município de Gentil/RS. Foram realizadas entrevistas em grupo (grupo focal) com três pessoas envolvidas no planejamento do orçamento público. Além das entrevistas, documentos institucionais, como Ata da Sessão da Câmara de Vereadores e Leis, foram analisados. A metodologia incluiu uma análise de conteúdo, permitindo uma interpretação profunda dos dados e percepções sobre a eficácia e eficiência da administração pública municipal, bem como sobre a sociedade e a cultura locais.

Quanto à elaboração do processo orçamentário, verificou-se que este se inicia através do envio da Proposta do PPA pelo Executivo ao Legislativo, sendo que esta é aprovada se os limites da LOM são respeitados, caso contrário, é válido o orçamento do ano anterior.

Posterior ao retorno do PPA aprovado ao Poder Executivo, e feita a sanção do mesmo, o ciclo orçamentário se repete. É feito o envio da Proposta da LDO, observando se as reuniões do orçamento participativo foram realizadas, em não havendo, é solicitado ao Legislativo a prorrogação do prazo para o cumprimento das mesmas. Na sequência, a Proposta da LOA é extraída, após feita a análise e previsão das receitas e despesas é enviada ao Legislativo. Passa-se então às dotações orçamentárias, alocação de recursos e execução orçamentária, com destaque ao cumprimento da LRF, onde não se pode gastar mais do que se arrecada.

Nota-se que os prazos legais são rígidos, portanto, verifica-se a importância de planejar, fiscalizar e controlar as finanças públicas para que não existam problemas relacionados à padronização das práticas contábeis, análise anual das contas de governo, realização das audiências públicas quadrimestrais, divulgação de relatórios, gestão dos recursos vinculados e livres, área de informação e profissionais qualificados, aprimoramento do controle, contabilidade de custos e entendimento de que orçamento não é dinheiro.

Desta forma, o processo de elaboração do orçamento público municipal foi especificado neste trabalho através dos principais instrumentos de planejamento, ou seja, das leis orçamentárias, demonstrando suas etapas, iniciando pela elaboração da proposta orçamentária, passando por discussão e aprovação, posteriormente, à execução do orçamento, seguido de monitoramento e avaliação, culminando, por fim, na sua revisão e atualização. Também contribuiu para a melhora do processo orçamentário da Prefeitura Municipal de Gentil/RS através da identificação de gargalos em diversas áreas relacionadas ao orçamento, como registro de custos de manutenção, participação da comunidade, comunicação entre técnicos e gestores, desvios éticos ou legais, controle de despesas, gestão de estoques, tomada de decisão sobre ativos e apresentação de relatórios.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALBERTIN, Marcos Ronaldo; PONTES, Heráclito Lopes Jaguaribe. **Gestão de processos e técnicas de produção enxuta**. Curitiba: Intersaberes, 2016.

ARAUJO, Luis César G de. *et al.* **Gestão de processos: melhores resultados e excelência organizacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2022.

BERGUE, Sandro Trescastro. **Gestão de pessoas em organizações públicas**. 3. ed. Caxias do Sul: Educs, 2010.

CÂMARA MUNICIPAL DE VEREADORES. Câmara Municipal de Gentil, 2023.
Disponível em: <https://gentil.rs.leg.br/#gsc.tab=0>. Acesso em: 19 out. 2023.

CATAPAN, Anderson. *et al.* **Planejamento e orçamento na administração pública**. 2. ed. Curitiba: Intersaberes, 2013.

CONTI, José Mauricio (coord.). **O planejamento orçamentário da administração pública no Brasil**. São Paulo: Blucher Open Access, 2020.

CRUZ, Tadeu. **Processos organizacionais e métodos**. São Paulo: Atlas, 2021.

DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

FERREIRA, Marcelo Bellon. **Métodos ágeis e melhoria de processos**. Curitiba: Contentus, 2020.

GALLEGOS, Raphael Augusto Parreiras. **Ferramentas de gestão voltadas para melhoria da qualidade nas empresas**. 1. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2023.

GENTIL. **Lei Ordinária nº 1428, de 11 de outubro de 2022**. Dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para o exercício financeiro de 2023. Gentil: Prefeitura Municipal, 2022. Disponível em: <https://leisnaweb.com.br/mostrar-ato/?ato=1446&host=gentil&search=>. Acesso em: 1 ago. 2023.

GENTIL. **Lei Ordinária nº 1431, de 07 de dezembro de 2022**. Estima a receita e fixa a despesa do município de Gentil para o exercício financeiro de 2023. Gentil: Prefeitura Municipal, 2022. Disponível em: <https://leisnaweb.com.br/mostrar-ato/?ato=1448&host=gentil&search=>. Acesso em: 1 ago. 2023.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2022.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

IBGE cidades, Gentil – RS: panorama. **IBGE**, c2023. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/rs/gentil/panorama>. Acesso em: 19 out. 2023.

MURAKAMI, Elizabeth Bezerra Lopes. **Noções gerais sobre orçamento público e responsabilidade fiscal**. Curitiba: Intersaberes, 2021.

PAIM, Rafael. *et al.* **Gestão de processos: pensar, agir e aprender**. Porto Alegre: Bookman, 2009.

PRADELLA, Simone. *et al.* **Gestão de processos - da teoria à prática: aplicando a metodologia de simulação para a otimização do redesenho de processos**. São Paulo: Atlas, 2016.

PREFEITURA MUNICIPAL DE GENTIL. Prefeitura Municipal de Gentil, 2023. Disponível em: www.pmgentil.com.br. Acesso em: 31 out. 2023.

SANTOS, Clezio Saldanha dos. **Introdução à gestão pública**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

VALLE, Rogério. *et al* (org.). **Análise e modelagem de processos de negócio: foco na notação BPMN (Business Process Modeling Notation)**. São Paulo: Atlas, 2013.