

**THE CONFIGURATION OF THE BUDGETARY RESOURCES EXECUTION OF THE  
JOAQUIM NABUCO FOUNDATION\***

**A CONFIGURAÇÃO DA EXECUÇÃO DOS RECURSOS ORÇAMENTÁRIOS DA FUNDAÇÃO  
JOAQUIM NABUCO**

Wellington Estevam R. de Lima<sup>1</sup>  
Charles Ulises De M. Carmona<sup>2</sup>

**ABSTRACT**

This article presented the results of research conducted in the course of Master in Public Management at the Federal University of Pernambuco (UFPE), under the title "Analysis of Configuration Implementation of Budgetary Resources Foundation Joaquim Nabuco during the 2008-2011 PPA", whose goal was to investigate how such implementation occurred in this period, whose aim was to investigate how such implementation occurred in this period. The purpose of this article was to elucidate the process of implementation of budget resources of Foundation Joaquim Nabuco as a model to be replicated in other federal public institutions. The research used primary and secondary sources, to analyze from performance indices arising from the clash between executed expenses and authorized expenses. Thus, it was presented in this article, the results of this research, whose analyzes were made by Primary Results Identifier, by action and Group of Kind of Expense, in which stood the factors that interfere directly or indirectly with the implementation of resources budget.

**KEYWORDS:** Budget execution. Fundação Joaquim Nabuco. Budget planning.

<sup>1</sup> Mestre em Gestão Pública pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). Graduado em Administração pela UFPE. Analista em C&T na Fundação Joaquim Nabuco (FUNDAJ) – Recife, Pernambuco/Brasil. E-mail: [letolima@bol.com.br](mailto:letolima@bol.com.br)

<sup>2</sup> Doutor em Engenharia de Produção, com ênfase em Finanças e Análise de Investimentos, pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro (PUC-Rio). Realizou estudos de Pós-Doutorado na University of Illinois at Urbana-Champaign, USA. Associado do Departamento de Ciências Administrativas, do Programa de Pós-graduação em Administração (PROPAD) e do Mestrado Profissional em Gestão Pública (MGP) da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). Também integra o grupo de pesquisa Complexidade & Organizações (UFPB) e coordena o Núcleo de Estudos em Finanças e Investimentos (NEFI/UFPE) – Recife, Pernambuco/Brasil. E-mail: [carmona@ufpe.br](mailto:carmona@ufpe.br)

## RESUMO

Este artigo apresentou os resultados da pesquisa desenvolvida no curso de Mestrado em Gestão Pública na Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), sob o título “Análise da Configuração da Execução dos Recursos Orçamentários da Fundação Joaquim Nabuco durante o PPA 2008-2011”, cujo objetivo foi investigar como ocorreu essa execução nesse período. O propósito deste artigo foi elucidar o processo de execução dos recursos orçamentários da Fundação Joaquim Nabuco, como um modelo a ser replicado em outras instituições públicas federais. A pesquisa se utilizou de fontes primárias e secundárias, para analisar a execução a partir de índices decorrentes do confronto entre despesas executadas e as despesas autorizadas. Assim, apresentaram-se, neste artigo, os resultados da referida pesquisa, cujas análises foram feitas por Identificador de Resultado Primário, por Ação e por Grupo de Natureza de Despesa, em que se levantaram os fatores que interferiram direta ou indiretamente na execução dos recursos orçamentários.

**PALAVRAS-CHAVE:** Execução orçamentária. Fundação Joaquim Nabuco. Planejamento orçamentário.

## INTRODUÇÃO

Este artigo apresenta os resultados da pesquisa desenvolvida recentemente no curso de Mestrado em Gestão Pública na Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), sob o título “Análise da Configuração da Execução dos Recursos Orçamentários da Fundação Joaquim Nabuco durante o PPA 2008-2011”, que tratou dos recursos orçamentários da instituição, com o fim precípuo de investigar como ocorre a composição, destinação e o comportamento dos recursos orçamentários nela autorizados e executados, em uma instituição pública federal, cuja missão, além da produção, acúmulo e difusão do conhecimento, envolve o desenvolvimento da região Norte e Nordeste do Brasil.<sup>3</sup>

Nosso objetivo é apresentar o processo de execução dos recursos orçamentários da Fundação Joaquim Nabuco, como um modelo a ser replicado em outras instituições públicas federais.

<sup>3</sup> Cf. Homepage da Fundaj. Disponível em: [www.fundaj.gov.br](http://www.fundaj.gov.br). Acesso em: 20 jul. 2013.

Nos procedimentos metodológicos da pesquisa que deu origem ao estudo dissertativo, cujos resultados da pesquisa estão sintetizados, abordou-se qualitativamente os dados a partir de fontes secundárias e primárias.

Este artigo se justifica por contribuir para disseminação de um estudo de configuração de execução de recursos orçamentários de uma instituição pública federal que pode ser replicado por outras instituições.

## **1. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

### **1.1 O DESENVOLVIMENTO DO ORÇAMENTO PÚBLICO**

O embrião das instituições orçamentárias está intrinsecamente relacionado à evolução da democracia. Logo, as questões orçamentárias estão associadas “[...] ao desenvolvimento dos princípios democráticos, à ideia da soberania popular e, por conseguinte, ao triunfo dos sistemas representativos do Governo” (SILVA, 2011, p. 172).

O desenvolvimento do orçamento público deriva da evolução do controle parlamentar sobre o Poder Executivo e do progressivo controle da tributação estabelecido através dos embates travados entre o Rei e o parlamento. Como afirma Burkhead (1971, p. 4): “a longa história da luta pelo controle parlamentar das finanças, objetivava, na realidade, o da tributação”.

Em vários povos da Europa, desde a alta Idade média, os reis não encontravam mais facilidades para criação de impostos novos sem o consentimento de certos órgãos colegiados (BALEEIRO, 2010, p. 523).

As primeiras regras orçamentárias surgiram na Inglaterra cujo artigo 12 da Constituição de 1215 passou a estabelecer: “Nenhuma taxa de ajuda será imposta ao nosso reino, senão por um conselho comum do mesmo, exceto para resgatar a nossa pessoa, fazer de nosso filho mais velho um cavaleiro, ou casar nossa filha mais velha; e para esses, não serão cobrados mais do que uma ajuda razoável” (INGLATERRA, 1215)<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> Tradução livre.

O Conselho funcionava como um parlamento nacional, onde para muitos autores, deu-se início a luta pelo controle parlamentar das finanças públicas. O orçamento surgiu como instrumento de controle dos poderes dos governantes (SILVA, 2011, p. 173).

Com o passar do tempo, todavia, percebeu-se que a preocupação não deveria está apenas no que estava sendo arrecadado, mas também em como os recursos estavam sendo gastos.

Paulatinamente o poder legislativo foi estabelecendo requisitos para o planejamento, a organização e demonstração das contas públicas (SANTOS, 2010, p. 130). Giacomoni (2009) corrobora esse autor quanto à prestação de contas do setor público, contudo alerta para a fiscalização “a passagem do tempo ensinou que não bastava autorizar a cobrança das rendas públicas. Era necessário verificar se a sua aplicação correspondia às finalidades para as quais foram autorizadas” (GIACOMONI, 2009, p. 32).

Até se chegar a um modelo de orçamento plenamente desenvolvido, passaram-se mais de cinco séculos. A partir de 1822, o Poder Executivo da Inglaterra passou a apresentar ao Parlamento uma exposição que fixava a receita e a despesa de cada exercício (SANTOS, 2010, p. 130).

Todo esse desenvolvimento do orçamento público pode ser ainda entendido a partir da evolução conceitual do próprio orçamento, que se deu em duas fases: orçamento tradicional e orçamento moderno.

O orçamento tradicional era o instrumento utilizado pelo Estado para demonstrar as previsões de receitas e autorizações de despesas, classificando estas últimas, por objeto de gastos, sem se preocupar com as necessidades reais da administração pública e da população [...] se preocupava, basicamente, com as questões tributárias, deixando de lado os aspectos econômicos e sociais, e considerava a despesa pública, apenas, como meio necessário para se alcançar os fins pretendidos (PIRES, 2011, p. 77).

No orçamento tradicional não havia especificação e quantificação das despesas com investimento. Na opinião de Angélico (2011, p. 22), se houvesse sobra de recursos,

com o total das receitas superior ao total das despesas, ela seria aplicada circunstancialmente em investimentos.

No orçamento moderno adquiriu-se uma nova filosofia conceitual quando, a partir do final do século XIX, o Estado passou a se preocupar com a economia. O orçamento tornou-se um instrumento de planejamento com intervenções na economia.

Ao considerar essa era moderna do orçamento destacam-se ainda dois tipos de orçamento dentro dela. O primeiro é o orçamento base zero que é um instrumento de planejamento que obriga o administrador a fundamentar os recursos solicitados (PIRES, 2011, p. 78).

O segundo é o orçamento-programa, em que se expõem a política econômica do governo:

Um plano de trabalho no qual são detalhados os programas e despesas que se pretende realizar durante o exercício financeiro, evidenciando a política econômica do governo. Nele são demonstrados os propósitos, objetivos e metas para as quais a administração solicita os recursos necessários, identificando os custos dos programas propostos para alcançar tais objetivos e os dados quantitativos que medem as realizações e o trabalho realizado dentro de cada programa (PIRES, 2011, p. 79).

Conforme explicitado, o orçamento-programa é o tipo de orçamento, cujo plano de trabalho contém as informações necessárias para a realização da política governamental na economia.

O orçamento-programa é um programa de trabalho que representa um mecanismo de planejamento o qual evidencia as metas, os objetivos e as finalidades do Governo. Os planos são explicitados em unidades apreciáveis e seus custos determinados. Segundo Angélico (2011, p. 23), no orçamento tradicional, a preocupação era com a demonstração do que se intencionava gastar, já o foco do orçamento-programa não são os gastos, mas a ação, ou seja, o destaque é para o que se intenciona fazer.

Um componente essencial do orçamento-programa é a mensuração das operações sob a responsabilidade do governo, sendo essa uma das preocupações

centrais. Devido ao fato de o orçamento deixar explícito os objetivos, é compreensível que haja um sistema que verifique o resultado do trabalho por meio do qual os objetivos são almejados (GIACOMONI, 2009, p.176).

## 1.2 O Orçamento Público na Constituição de 1988

Em 1988, o Brasil recebeu a sua sétima Constituição, que conferia destaque ao orçamento, e veio com novidades. A primeira principal novidade diz respeito à devolução ao Poder Legislativo da prerrogativa de propor emendas ao projeto de lei do orçamento, sobre despesa. Cabe registrar a resistência dos detentores do poder a que o povo pudesse controlar o orçamento público.

[...] foram necessários vários anos para que o controle do orçamento por parte dos representantes do povo fosse reconhecido em todos os países e, uma vez admitido por quem detinha o poder, se incorporasse às cartas constitucionais (SILVA, 2011, p. 177).

A segunda novidade, diz respeito à explicitação do sentido da universalidade orçamentária, considerando a multiplicidade de formas organizacionais e jurídicas do setor público, quais as receitas e despesas públicas que devem integrar o orçamento público e merecer a aprovação legislativa (GIACOMONI, 2009, p. 45).

Nesta Constituição de 1988, estão estabelecidos como instrumentos de planejamento governamental a Lei do Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei do Orçamento Anual (LOA), conforme registrado por Silva (2011, p. 176).

O PPA serve de guia para outros programas de governo: “O Plano Plurianual (PPA) passa a se constituir na síntese dos esforços de planejamento de toda a administração pública, orientando a elaboração dos demais planos e programa de governo, assim como do próprio orçamento anual” (GIACOMONI, 2009, p. 215).

O Plano Plurianual (PPA) é um instrumento de planejamento estratégico de médio prazo no qual são ordenadas as ações do governo, de forma a atender objetivos e

metas fixadas para um prazo de quatro anos (KOHAMA, 2010, p. 35). Ainda, a lei que prescrever o PPA traçará as coordenadas da Administração Pública.

Estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada. Considera-se obrigatória de caráter continuado a despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios (LIBERALQUINO, 2012, p. 110).

Essas diretrizes, objetivos e metas da administração, estabelecidas no Plano Plurianual servirão de base para elaboração dos orçamentos anuais, através do norteamento da Lei de Diretrizes Orçamentárias, a qual se constitui num instrumento de curto prazo. Devido a isso, a Lei de Diretrizes Orçamentárias conterà as metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital, para o exercício posterior (LIBERALQUINO, 2012, p. 110).

Na Lei Orçamentária Anual, são programadas as ações a serem executadas, visando alcançar objetivos determinados. Isso para viabilizar a concretização das situações planejadas no Plano Plurianual, obedecida a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LIBERALQUINO, 2012, p. 110).

De acordo com a Carta Magna, em seu art. 165, vejam-se os incisos que se referem à lei orçamentária:

§ 5º A lei orçamentária anual compreenderá:

I – o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II – o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III – o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público (BRASIL, 1988).

No texto constitucional, em seu art. 163, está reservado à Lei Complementar dispor sobre finanças públicas, etc. Essa determinação foi atendida parcialmente pela

Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que se constitui em um rigoroso código de conduta dos administradores públicos (SILVA, 2011, p. 177).

O referido código de conduta, segundo descrito por Silva (2011, p. 178), está pautado nestes objetivos:

1. Melhora da administração das contas públicas, impondo aos governantes compromissos com a execução e controle do orçamento e das metas fiscais;
2. estabelecimento de princípios e normas gerais das finanças públicas para as três esferas de governo;
3. estabelecimento de uma gestão fiscal responsável, com ênfase no controle de gasto e do endividamento;
4. melhora da transparência na gestão do gasto público a partir da padronização de contas e da ampliação do acesso à população, inclusive por meio eletrônico.

Esses objetivos buscam respaldar a gestão pública em termos de otimizar o serviço público.

## 2. ASPECTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa realizada foi descritiva, por caracterizar um fenômeno ou estabelecimento de relação entre variáveis (GIL, 2011, p. 20), tendo viabilizado a identificação e análise do comportamento de despesa pública no contexto do planejamento e da execução orçamentária, possibilitando a investigação de causas e consequências. É também documental, uma vez que investigou dados contábeis apurados através de consulta ao SIGA Brasil, bem como a Lei Orçamentária Anual (LOA), além dos Relatórios de Gestão de 2008 a 2011.

A abordagem que se deu à pesquisa foi qualitativa uma vez que não houve necessidade de controle estatístico dos dados coletados.



Quanto à coleta dos dados, a pesquisa foi desenvolvida a partir de fontes primárias e secundárias. Como fonte primária utilizou-se a Entrevista semiestruturada, com roteiro previamente elaborado, com os gestores das respectivas diretorias da Fundaj à época do recorte temporal em estudo (2008-2011). Como fonte secundária, foram analisados alguns documentos: o SIGA Brasil e a LOA, uma vez que são fontes disponíveis à consulta conforme Vergara (2010).

O SIGA Brasil foi definido como principal fonte de dado, por melhor subsidiar o alcance dos objetivos específicos, pois é de acesso público e oferece liberdade para que se possam montar determinadas consultas que atendam às necessidades de verificação do objeto de pesquisa, conforme descrito por Sérgio Pereira do Espírito Santo, em seu trabalho dissertativo sobre Gestão orçamentária:

Sistema de acesso público, administrado pelo Senado Federal, que permite consultas por meio de combinações de diversos níveis da classificação orçamentária. Para as despesas possibilita o acesso aos dados da lei orçamentária e da respectiva execução. A sua utilização pode ser guiada por informações descritas em vídeo e em arquivos de ajuda. As consultas podem ser feitas pelo “acesso livre” ou pelo “acesso especialista”, este último exige senha, a qual pode ser obtida por solicitação e encaminhamento de dados pessoais por *e-mail* para fins de cadastro no sistema. Para o usuário cadastrado há a possibilidade de montar suas próprias consultas e armazená-las juntamente com os resultados em pastas de acesso restrito, com isso qualquer momento poderá consultá-las e modificá-las (SANTO, 2011, p. 66).

Como dados das fontes secundárias foram utilizados também os Relatórios de Gestão da Fundaj referente aos exercícios de 2008, 2009, 2010, 2011, nos quais se encontram pontuadas as metas físicas executadas das ações.

Para a coleta de dados, buscou-se apresentar os resultados a partir do estudo dissertativo em análise, o qual foi realizado a partir da classificação institucional (unidade orçamentária), estrutura programática (Ação), natureza de despesa (grupo de natureza de despesa) e identificador de resultado primário (despesas financeiras, despesas primárias obrigatórias e despesas primárias discricionárias).

As entrevistas semiestruturadas foram realizadas com os gestores das seguintes Diretorias: Diretoria de Planejamento e Administração (Diplad), Diretoria de Pesquisas Sociais (Dipes), Diretoria de Cultura (DIC) e Diretoria de Documentação (Didoc). As entrevistas duraram em torno de uma hora, sendo devidamente gravadas para posterior análise. As entrevistas foram realizadas no atual ambiente de trabalho dos respectivos gestores, somente havendo necessidade de deslocamento para fora da Fundaj com um dos entrevistados porque já não mais trabalha nessa instituição. Houve o cuidado de preservação de identidades, sendo usadas letras maiúsculas do alfabeto arábico (A, B, C e D) para representar os sujeitos.

A coleta de dados no SIGA Brasil<sup>5</sup> aconteceu por meio do “acesso especialista”. Na opção “Lista de documentos”, depois opção “Novo”, foi utilizado o item “Documento do Web Intelligence”.

### **3. APRESENTAÇÃO E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS**

#### **3.1 CONFIGURAÇÕES DA DESPESA POR IDENTIFICADOR DE RESULTADO PRIMÁRIO**

##### **3.1.1 Composição, Destinação e Comportamento da Despesa Autorizada**

No que se relaciona ao comportamento do índice médio da composição da despesa discricionária autorizada, este se apresenta bem inferior ao índice médio da despesa obrigatória. Mesmo que não seja possível declarar a adequação ou não da parcela da despesa discricionária “um maior volume desses recursos pode proporcionar mais flexibilidade aos gestores para ajustarem a alocação de acordo com as necessidades” (SANTO, 2011, p. 84).

---

<sup>5</sup> Portal do Senado Federal. Disponível em: <[http://www9.senado.gov.br/portal/page/portal/orcamento\\_senado/SigaBrasil](http://www9.senado.gov.br/portal/page/portal/orcamento_senado/SigaBrasil)>. Acesso em: 20 jan. 2013.

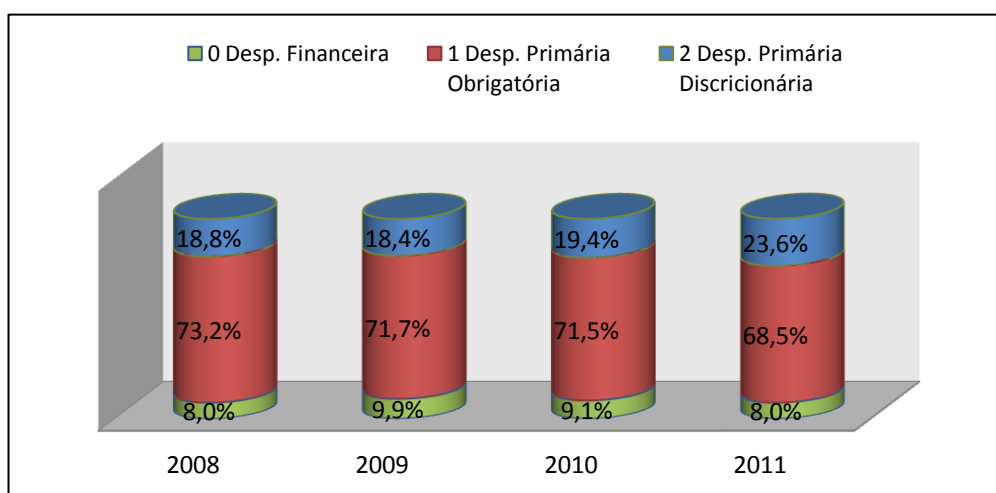
Tabela 1 – Composição da despesa autorizada por identificador de Resultado Primário

Identificador de Resultado Primário	Índice médio
0 Desp. Financeira	8,8%
1 Desp. Primária Obrigatória	71,2%
2 Desp. Primária Discricionária	20,0%

**Fonte:** adaptado de Santo (2011, p.84) / SIGA Brasil

O Gráfico 1 vem traduzir a composição da despesa autorizada na Fundaj ao longo do período do PPA 2008-2011, assim como a destinação anual por identificador de resultado primário com as respectivas composições.

Gráfico 1 – Composição da despesa autorizada por identificador de resultado primário



**Fonte:** SIGA Brasil

A evidente desigualdade entre despesa primária discricionária e a despesa primária obrigatória se atribui ao grande montante de recursos designados ao pagamento do grupo de natureza de despesa 1 (Pessoal e Encargos Sociais), classificado como obrigatório. No período analisado, a despesa obrigatória foi composta pelos grupos 1 Pessoal e Encargos Sociais (média de 96,9%) e 3 Outras Despesa Correntes

(média de 3,1%). Os percentuais relativos à despesa financeira se atribuem exclusivamente ao pagamento de pessoal e encargos sociais.

De acordo com os índices de 2008 e de 2011, houve um crescimento de 4,8 pontos percentuais na participação da despesa primária discricionária autorizada na Fundaj, elevando assim o seu nível de participação, em relação ao total das despesas autorizadas e administradas pela Fundaj. Com base nas palavras do entrevistado A, foi constatado que o orçamento da Fundaj vem aumentando significativamente ao longo dos anos, a uma taxa de crescimento que gira em torno de 10% a cada ano, o que tem sido superior à taxa inflacionária. Esse percentual de elevação foi intensamente absorvido pelas despesas primárias discricionárias, haja vista ter sido, em 2007, o último grande acréscimo de recursos ao grupo 1 Pessoal e Encargos com a chegada dos novos concursados. O grupo 1, acrescenta o entrevistado, mantém-se mais ou menos constante, exceto com pequenas variações que existiram em virtude de reajustes em tabela de salários.

Esse é um bom resultado, pois um maior volume de recursos orçamentários destinados às despesas primárias discricionárias possibilita aos gestores mais flexibilidade de alocação desses recursos de acordo com as necessidades.

#### 4.1.2 Índices das Despesas Executadas em Relação ao Crédito Autorizado

Na Tabela 2, observa-se que as despesas financeiras e as despesas primárias obrigatórias tiveram, no período de 2008 a 2011, a quase integralidade do orçamento executado, o que não ocorreu com a execução média das despesas primárias discricionárias que ficou com uma execução média de 72,1%.

Tabela 2 – Índice médio das despesas executadas em relação ao crédito autorizado - por identificador de Resultado Primário

Identificador de Resultado Primário	Índice médio
0 Desp. Financeira	95,2%
1 Desp. Primária Obrigatória	97,7%
2 Desp. Primária Discricionária	72,1%

**Fonte:** adaptado de Santo (2011, p.87) / SIGA Brasil

Quanto ao comportamento dos índices da despesa discricionária executada, que ocorreu na Fundaj ao longo do período em estudo, verifica-se que de 2009 a 2011 houve uma queda nos índices de execução de despesa.

Comparando-se os índices de 2008 com os de 2011 observa-se que a queda foi de 17,1 pontos percentuais. Isso ocorreu mesmo havendo uma elevação em 4,8 pontos percentuais no nível de participação da despesa discricionária (Gráfico 2) em relação ao total das despesas autorizadas e administradas pela Fundaj.

Com base na entrevista realizada com o então responsável pela Diretoria de Planejamento e Administração (Diplad) (entrevistado A), ficou esclarecido que a variação dos índices de execução de despesa de 2008 a 2010 é normal. Alguns anos apresentam uma execução um pouco melhor que outros.

Às vezes se tem uma frustração da possibilidade de execução de despesa como consequência de alguma normatização, impedindo a realização de gastos em Investimentos através de contingenciamentos do governo federal (EA – Diplad).

A variação percentual no índice de execução, quando comparado 2008 a 2011, é bem significativa, sendo considerada consequência da mudança de gestão ocorrida em 2011, em que os quatro primeiros meses desse ano ficaram indefinidos quanto à gestão. A presidência da Fundaj só foi substituída no mês de abril e, no decorrer do ano, foram acontecendo ajustes na nova gestão. Passaram-se meses se rediscutindo o planejamento estratégico da instituição, quando então se refletia o seu futuro. No entendimento do referido entrevistado A, esse tempo de reflexão, por ocasião da mudança de gestão, repercutiu na execução dos recursos orçamentários.

### 3.2 CONFIGURAÇÃO DA DESPESA POR AÇÃO

#### 3.2.1 Composição, Destinação e Comportamento da Despesa Discricionária Autorizada

Na Tabela 3, verifica-se a composição da despesa autorizada com base nos índices de participação nas ações da Fundaj cujas despesas são discricionárias. Observa-se uma alocação bem significativa na Ação 2000 Administração da Unidade, que tem a finalidade de “constituir um centro de custos administrativos das unidades orçamentárias da União [...]” (FUNDAJ, 2009, p. 46).

Tabela 3 – Comportamento dos índices da composição da despesa primária discricionária autorizada por Ação

<b>Ação</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>Índice médio</b>
2000	63,9%	61,5%	56,6%	61,4%	60,9%
4006	0,1%	1,3%	1,2%	0,6%	0,8%
4013	7,4%	5,0%	7,5%	4,7%	6,2%
4572	1,9%	2,0%	1,8%	1,4%	1,8%
6294	6,9%	7,7%	5,6%	6,6%	6,7%
6297	5,1%	7,3%	7,3%	7,3%	6,8%
6298	1,5%	1,1%	1,2%	0,9%	1,2%
6417	6,8%	6,7%	10,4%	7,9%	8,0%
6433	6,4%	7,4%	8,5%	9,2%	7,9%

**Fonte:** elaborado pelo autor (SIGA Brasil)

#### 3.2.2 Índices das Despesas Executadas em Relação ao Crédito Autorizado

A Ação 2000 Administração da Unidade apresenta o maior índice médio de execução orçamentária, seguida da Ação 4572 Capacitação de Servidores Federais em Processo de Qualificação e Requalificação.

Segue-se o comportamento dos índices despesas discricionárias executadas em várias Ações da Fundaj, cujas respectivas finalidades podem ser visualizadas no Relatório de Gestão<sup>6</sup>.

Quanto ao comportamento dos índices da despesa discricionária executada na Ação 2000 Administração da Unidade, comparando-se os índices de 2009 aos de 2011, observa-se uma redução de 22,4 pontos percentuais no nível de execução. Com base na primeira entrevista (entrevistado A), foi constatada que essa redução se deve à mudança de gestão ocorrida em 2011, sendo essa mudança consequência de “certa paralisia na instituição”, pois, segundo o referido entrevistado, houve uma revisão de projetos e surgimento de novas perspectivas centradas em um plano de ação que só foi concluído no final de 2011.

A Ação 4006 Funcionamento de Cursos de Pós-Graduação teve o menor índice médio de execução orçamentária por Ação. Além disso, observa-se uma inexecução orçamentária nos anos de 2009 a 2011, o que significou a não efetivação de cursos de pós-graduação devido ao não credenciamento da instituição junto ao MEC, a qual ficou no aguardo da deliberação dos órgãos do próprio MEC.

Na Ação 4013, Preservação de Acervos Históricos, Administrativos e Artísticos, o comportamento dos índices de despesa discricionária executada apresentou um declínio no período de 2008 a 2010. Comparando-se os índices de 2008 com os de 2011 observa-se uma redução no nível de execução de 14,9 pontos percentuais e que o índice médio de execução da Ação foi de 62,0%.

Com base nas palavras da entrevistada B, foi constatado que o principal problema que impacta o desempenho dos projetos da Ação 4013, e, conseqüentemente, a execução dos recursos orçamentários, é a carência de pessoal. Outro problema apontado foi a ausência de uma cultura de planejamento e monitoramento desses projetos. Por fim, a então responsável pela Diretoria de Documentação (Didoc) acusa ainda a falta de

<sup>6</sup> Fundaj, 2009. Disponível em: <[www.fundaj.gov.br/geral/rg/relatorio\\_gestao2009.pdf](http://www.fundaj.gov.br/geral/rg/relatorio_gestao2009.pdf)>. Acesso em: 10 abril 2013.

treinamento na elaboração de Termos de Referência como um fator que dificulta a prática laboral, o que se reflete na execução dos recursos orçamentários.

Em relação ao comportamento dos índices da despesa discricionária executada da Ação 4572 Capacitação de Servidores Públicos Federais em Processo de Qualificação e Requalificação, apesar de possuir o segundo maior índice médio de execução entre as ações (78,0%), ao se comparar os índices de 2008 aos de 2011, verifica-se uma queda no nível de execução de 42 pontos percentuais.

O entrevistado A também relaciona essa queda à mudança de gestão em 2011. Com relação ao índice de execução de 2009, informa que esse índice foi consequência de alguma “ineficiência” em se identificar cursos dentro do plano anual de capacitação. Outra possibilidade seria alguma dificuldade específica de contratação provocada pela mudança de regramento dos órgãos de controle da própria Advocacia Geral da União em que se muda o conceito de como se deve contratar, se é por inexigibilidade ou não. Cabe registrar outra justificativa dada pelo entrevistado A, em que relaciona o baixo índice de execução à dificuldade de contratação docente para ministrar curso interno.

Quanto ao comportamento dos índices da despesa discricionária executada da Ação 6294 Promoção de Cursos para o Desenvolvimento Local Sustentável, houve, em 2010, um pico no índice de execução chegando a 74,3%, porém condicionado pelo desempenho dos outros anos, sobretudo 2011, a média de execução orçamentária da Ação ficou em 61,9%.

A entrevistada C, então responsável pela Diretoria de Cultura, como os demais entrevistados, justifica o desempenho de 2011 relacionando-o à mudança de gestão ocorrida nesse ano, quando se passou a discutir as novas prioridades que foram definidas no plano de ação no final do ano. Outra justificativa alegada é que as contratações externas de profissionais para darem os cursos passaram a ser dificultadas por entraves jurídicos e administrativos, refletindo-se na execução dos recursos orçamentários.

A Ação 6297 Estudos e Pesquisas Socioeducativas, apresentou a média da execução orçamentária de 53,0%. Ao se comparar os índices de 2008 com os de 2011,



verifica-se uma queda no nível de execução de 42,5 pontos percentuais. Questionado sobre as razões que caracterizaram a execução orçamentária entre 2008-2011, o entrevistado D, então responsável pela Diretoria de Pesquisas Sociais (Dipes), limitou-se a justificar o desempenho orçamentário de 2011 pela mudança de gestão. Com relação ao baixo índice de execução da despesa de 2010, informou que a questão foi a redução dos custos para contratação de empresas para realização de pesquisa de campo.

Ainda comparando 2008 a 2011, verifica-se que o comportamento dos índices da despesa discricionária executada da Ação 6298 Resgate da Cidadania da Criança e do Adolescente em Situação de Risco, apresenta uma diferença brusca (88,7% e 12,7%), o significa uma queda no nível de execução de 76 pontos percentuais.

Sobre a referida Ação, a entrevistada B também se posiciona. Segundo ela, essa queda vertiginosa no nível de execução também se deve à mudança de gestão “associada ao processo de reestruturação pelo qual passou a Fundaj em 2011. Fenômeno que atingiu globalmente o desenvolvimento dos projetos e das atividades da instituição”.

Outro motivo alegado foi que algumas funções e atividades necessárias ao desempenho desta Ação são quase todas especializadas, exigindo contratações externas que se esbarraram nos entraves jurídicos e administrativos como, por exemplo, a orientação normativa nº 17 da AGU que tornou obrigatória a comparação da proposta apresentada com os preços praticados pelos futuros contratados junto a órgãos públicos e privados. Esses entraves também ocorreram nos anos de 2009 e 2010.

Em relação ao comportamento dos índices da despesa discricionária executada da Ação 6417 Difusão do Conhecimento por meio de Livros, Revistas, Vídeo e Multimídia, , verifica-se que, excetuando-se a Ação 4006, essa Ação 6417 apresentou a segunda menor média da execução orçamentária entre as ações (51,1%), e também o menor índice de execução entre as ações no ano de 2008 que foi de 42,6%.

A entrevistada C informou que durante o período houve uma mudança em procedimentos administrativos, quando o departamento de compras ficara responsável pelas cotações para que se pudesse deflagrar o processo de licitação. O problema, no entanto, é que esse departamento não tinha pessoal suficiente para atender a toda

demanda da instituição. Isso se refletiu no desempenho orçamentário desta Ação. Outro ponto ratificado foi a questão da mudança de gestão em 2011 que afetou o andamento de todas as ações da Fundaj.

A Ação 6433 Promoção e Intercâmbio de Eventos Educacionais e Culturais apresentou a média da execução orçamentária de 66,3%. Ao se observar os índices de 2008 a 2011, verifica-se um declínio no nível de execução, que começou com 81,3% e terminou com 39,4%.

De acordo com a entrevistada C, o declínio nos índice de execução, notadamente o de 2011, deve-se a alguns fatores: 1. a mudança de gestão com toda a reestruturação pela qual passou a Fundaj em 2011, 2. as determinações do Decreto Nº 7.446, de 1º de março de 2011 que estabeleceu limites para empenho de despesas com passagens e diárias e 3. a LDO de 2011 que vedava o pagamento de servidores públicos por serviços prestados, inviabilizando com isso algumas contratações previstas de servidores públicos federais que atuariam como palestrantes em eventos.

Pode-se observar, a partir dos índices da execução orçamentária, que em todas as ações, umas mais, outras menos, recursos orçamentários deixaram de ser executados. A soma dos recursos orçamentários devolvidos durante o período analisado totalizou R\$ 22.578.019,00, ultrapassando a média do crédito autorizado para todas as ações no mesmo período, que foi de R\$ 19.630.261,00.

No cômputo dos recursos devolvidos não estão considerados os valores da Ação 4006 nos anos de 2009 a 2011 pois, como mencionado, o não credenciamento da instituição junto ao MEC, a qual ficou no aguardo da deliberação dos órgãos do próprio MEC, inviabilizou a efetivação de cursos de pós-graduação, provocando assim a devolução de recursos.

### 3.3 CONFIGURAÇÃO DA DESPESA POR GRUPO DE NATUREZA DE DESPESA

#### 3.3.1 Composição, Destinação e Comportamento da Despesa Discricionária Autorizada

No período analisado e quanto à participação do grupo de natureza de despesa 3 Outras Despesas Correntes, o índice médio de participação na Fundaj foi de 74,8%. Houve uma tendência de queda dos índices de participação do grupo 3. Todavia, existiu uma elevação de 3,1 pontos percentuais em 2009, e de 0,3 pontos percentuais em 2011. Porém posteriormente houve uma queda significativa de 6,9 pontos percentuais em 2011, ano em que houve a menor participação do grupo 3.

No que se refere ao grupo de natureza de despesa 4 Investimentos, o comportamento foi oposto ao grupo 3, pois apresentou uma tendência de elevação dos índices de participação, o que é constatado ao se verificar a elevação de 6,9 pontos percentuais no ano de 2011. O índice de participação média foi de 25,2%.

Quanto ao índice de participação do grupo 4 em 2011, em detrimento do grupo 3, o entrevistado A justifica pela tendência que havia no governo federal a se privilegiar Investimentos tais como atualização tecnológica, obras e reformas e renovação de frota. Ademais as instituições precisam alocar recursos em Investimentos para manter seu aparelhamento funcionando.

#### 3.3.2 Índices das Despesas Executadas em Relação ao Crédito Autorizado

No grupo 3 Outras Despesas Correntes o índice médio da execução da despesa em relação ao crédito autorizado foi de 75,1%. Os índices anuais apresentaram uma tendência de elevação de 2008 a 2010. O maior índice de execução no grupo 3 ocorreu em 2010 (81,7%), porém foi seguido por queda de 20,5 pontos percentuais em 2011.

Conforme o então diretor da Diplad, quando entrevistado sobre a execução, informou que a variação dos índices anuais de execução nos três primeiros anos foi pequena e que a queda percentual em 2011 foi decorrente da mudança de gestão que trouxe consigo uma mudança de foco para Fundaj. O entrevistado A ratifica suas afirmações, sobre a situação de inércia em que se encontrava a Fundação em termos de resoluções práticas, uma vez que se discutia muito sobre o novo plano de ação o qual somente foi aprovado no final do ano de 2011.

Com relação ao grupo 4 Investimentos o índice médio da execução da despesa em relação ao crédito autorizado foi de 63,5%. Confrontando-se as despesas executadas com as despesas autorizadas, observa-se que, embora os índices de participação da despesa autorizada tenha se elevado, os índices de execução do grupo 4 apresentaram uma tendência de queda no período.

O entrevistado A ressaltou que, apesar da tendência de queda nos índices de execução da despesa, o desempenho de 2009 se deu em virtude dos gastos com a restauração do Engenho Massangana<sup>7</sup>, que foi reaberto ao público no ano seguinte, além dos gastos com informática mediante a replicação da base de dados no campus Gilberto Freire, na sede da Fundaj, em Casa Forte.

Com relação à tendência de queda nos índices de execução do período, o entrevistado a chama atenção para o índice de 2011 que o justifica novamente pela mudança de gestão que provocou certa “paralisia” na instituição.

---

<sup>7</sup> O Engenho Massangana, localizado no Cabo de Santo Agostinho, é um monumento cultural vivo pertencente à Fundação Joaquim Nabuco. Tombado em nível estadual como Parque Nacional da Abolição, Massangana foi o lugar onde o ilustre pernambucano Joaquim Nabuco viveu durante a infância e é por ele referenciado como o local onde construiu a base de seus ideais abolicionistas. Ver mais sobre sua historiografia no site da Fundaj. Disponível em: <[www.fundaj.gov.br](http://www.fundaj.gov.br)>. Acesso em 14 set. 2013.

#### 4. CONCLUSÃO

Este artigo apresentou os resultados da Dissertação de Mestrado Profissional apresentada ao curso de Gestão Pública da UFPE, que analisou a configuração da execução dos recursos orçamentários da Fundação Joaquim Nabuco no período de 2008 a 2011. O objetivo foi investigar como ocorria o processo de composição, destinação e o comportamento dos recursos orçamentários autorizados e executados nessa instituição pública federal.

Atingidos os objetivos da pesquisa, os resultados levaram a algumas conclusões dispostas a seguir.

Verificou-se a tendência de crescimento do nível de participação da despesa primária discricionária, em relação ao total das despesas autorizadas e administradas pela Fundaj. Isso ocorreu por ter sido, em 2007, o último acréscimo de recursos do grupo 1, Pessoal e Encargos, com a chegada dos novos concursados. Essas despesas primárias obrigatórias (Pessoal e Encargos) mantiveram-se mais ou menos constantes, exceto pelas pequenas variações que existiram em virtude de reajustes em tabela de salários.

Na análise da despesa autorizada por Ação, verificou-se uma alocação de recursos significativa (60,9%) na Ação Administração da Unidade. Isso aconteceu porque essa Ação tem por finalidade compor um centro de custos administrativos da instituição.

Quanto à análise do grupo por natureza de despesa, verificou-se que o grupo 3 referente a Outras Despesas Correntes, teve predominância sobre o grupo Investimentos, em termos de média de participação, com 74,8%. Em 2011, porém, houve uma elevação no índice de participação desse último grupo. Isso se deveu às prioridades dadas pelo governo federal a Investimentos (novas tecnologias, obras e reformas etc.).

Constatou-se que a significativa variação dos índices de execução das despesas primárias discricionárias, quando comparado os anos 2008 e 2011, deu-se por consequência da mudança de gestão ocorrida em 2011, em que os quatro primeiros

meses desse ano ficaram indefinidos quanto à gestão uma vez que a presidência da Fundaj somente fora substituída no mês de abril e, no decorrer do ano, foram acontecendo ajustes na nova gestão. Passaram-se meses se rediscutindo o planejamento estratégico da instituição, quando então se refletia o seu futuro. Logo, entendeu-se que esse tempo de reflexão, por ocasião da mudança de gestão, repercutiu na execução dos recursos orçamentários, afetando o andamento de todas as Ações da Fundaj.

Dessas Ações, as que apresentaram maior índice médio de execução orçamentária foram: Ação Administração da Unidade e Ação Capacitação de Servidores Públicos Federais em Processo de Qualificação e Requalificação. A que apresentou o menor índice médio de execução foi a Ação Funcionamento de Cursos de Pós-Graduação, pois durante o período de 2009 a 2011 não houve execução alguma. Isso se deveu ao fato de a instituição não estar ainda credenciada junto ao MEC, aguardando a deliberação para a efetivação dos cursos de Pós-Graduação.

Ficou entendido que a readaptação administrativa contribuiu para a redução de execução orçamentária de algumas Ações devido à revisão de projetos e surgimento de novas perspectivas centradas em um plano de ação que só foi concluído no final de 2011. Vários foram os problemas enfrentados pela instituição nesse período de dificuldade em se identificar cursos dentro do plano anual de capacitação; entraves jurídicos e administrativos, refletindo-se na execução dos recursos orçamentários nas contratações externas de profissionais para ministrarem cursos, entre outros problemas.

Apesar de as Ações terem sofrido o impacto da mudança de gestão, outros fatores também causaram impactos negativos, a exemplo das determinações do Decreto Nº 7.446, de 1º de março de 2011, que estabeleceu limites para empenho de despesas com passagens e diárias, e a LDO de 2011 que vedava o pagamento de servidores públicos por serviços prestados, inviabilizando, com isso, algumas contratações previstas de servidores públicos federais que atuariam como palestrantes em eventos.

Enfim, muitas dessas Ações apresentaram problemas que impactaram negativamente a execução orçamentária, quais sejam: entraves jurídicos e

administrativos, falta de capacitação da área fim em temas da área meio, escassez de servidores entre outros entraves.

Quanto aos resultados previstos para o grupo natureza de despesa 3, Outras Despesas Correntes, verificou-se que a variação dos índices anuais de execução nos três primeiros anos foi pequena e que a queda percentual em 2011 foi decorrente da mudança de gestão. Com relação ao grupo natureza de despesa 4, Investimento, foi observado que, apesar da tendência de queda nos índices da despesa, o bom desempenho de 2009 se deu em virtude dos gastos com a restauração do Engenho Massangana, o qual foi reaberto ao público no ano seguinte, além dos gastos com informática mediante a replicação da base de dados no campus Gilberto Freyre, sede da Fundaj, em Casa Forte.

Após o alcance dos objetivos, em que os resultados apontaram para fatores que impactaram negativamente na execução dos recursos orçamentários da Fundação Joaquim Nabuco, é possível apresentar sugestões de procedimentos que apresentem possíveis melhorias para a gestão desses recursos na instituição.

Assim, foi sugerido primeiramente que se capacite servidores da área fim em temas da área meio. Não se trata apenas de capacitação em elaboração de Termos de Referência. Existe no setor público uma escassez crítica de servidores capacitados em temas da área meio, e esses servidores são essenciais também nas áreas finalísticas, os quais devem orientar a gestão nas questões técnicas relacionadas ao cenário jurídico-administrativo, ainda mais em um contexto em que esse cenário muda constantemente, impondo, muitas vezes, novas restrições e controles ainda mais rígidos.

Ainda, tem-se a quantidade de servidores da instituição cada vez mais enxuta. Essa escassez crítica impacta o desempenho das Ações o que compromete a execução orçamentária. A área fim não consegue encaminhar, em tempo hábil, todos os procedimentos necessários à execução do orçamento, ainda mais quando há um grande número de projetos e processos de trabalho tão distintos, demandando atenção a aspectos bem específicos de cada um. A área meio propriamente dita, por sua vez, a exemplo da área de compras, fica igualmente sobrecarregada diante do perfil

diversificado das solicitações que recebe. Devido a tal situação, sugere-se que se realize um novo concurso público.

A seguir apresentaram-se outras sugestões de procedimentos para que haja uma melhoria na gestão dos recursos orçamentários: 1. Estabelecimento de critérios para emprego do orçamento de forma planejada e com prioridade em empreendimentos intimamente vinculados à missão institucional; 2. Construção de instrumentos de avaliações que detectem a eficácia do emprego dos recursos orçamentários; 3. Implantação de sistemática automatizada para o acompanhamento, monitoramento e avaliação das metas físicas da Instituição; 4. Avaliação das metas institucionais com repercussão na avaliação de gestores e coordenadores responsáveis pela execução das metas físicas; 5. Criação de indicadores que promovam a leitura da relação custo-benefício do orçamento empregado.

Assim, ao viabilizar a compreensão da peça orçamentária, que possibilitou o entendimento do processo decisório dos dirigentes envolvidos na elaboração de atividades, e também a relação de nexos e pertinência dos gastos a partir de cada ponto isolado do orçamento, o estudo dissertativo do qual apresentamos os resultados constitui-se em um contributo à melhoria da gestão orçamentária da Fundação Joaquim Nabuco, prestando-se ainda à replicação em outras instituições públicas federais.

## REFERÊNCIAS

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BALEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 17ª ed. Rev. e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BRASIL. Constituição (1824). **Constituição Política do Império do Brasil**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao24.htm)>. Acesso em: 22 fev. 2010.



\_\_\_\_\_. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. 45ª ed. São Paulo: Saraiva 2011.

\_\_\_\_\_. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm)>. Acesso em: 16 jan. 2013.

\_\_\_\_\_. Lei nº 11.635, de 7 de abril de 2008. Dispõe sobre o Plano Plurianual para o período 2008/2011. 2008. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2008/Lei/L11653.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/Lei/L11653.htm)>. Acesso em: 14 fev. 2013.

\_\_\_\_\_. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Manual técnico de orçamento MTO**. Versão 2011. Brasília, 2010, 189 p. Disponível em: < <http://www.dnit.gov.br/planejamento-e-pesquisa/programacao-de-investimentos/mto-2011-090810.pdf> >. Acesso em: 18 fev. 2013.

BURKHEAD, Jesse. **Orçamento Público**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1971.

CRUZ, Claudia Ferreira et al. **Um estudo empírico sobre a configuração das receitas e despesas em um município de grande porte do Estado da Bahia**. Revista de Contabilidade da UFBA, Salvador, v. 3, n. 1, p. 72-87, jan./abr. 2009.

Disponível em:

<<http://www.portalseer.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/view/3379/2480>>.

Acesso em: 9 jan. 2013.

FARIA, Rodrigo de Oliveira de. **Natureza jurídica do orçamento e flexibilidade orçamentária**. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo (USP), São Paulo. 2009.

FUNDAJ. **Relatório de Gestão 2009**. Divulgado em 2010. Disponível em: <[http://www.fundaj.gov.br/geral/rg/relatorio\\_gestao2009.pdf](http://www.fundaj.gov.br/geral/rg/relatorio_gestao2009.pdf)>. Acesso em: 10 abr. 2013.

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

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

INGLATERRA. **Carta Magna de 1215**. Disponível em: <<http://www.constitution.org/eng/magnacar.htm>>. Acesso em: 5 mai. 2013.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LIBERALQUINO, Joaquim. **O Ciclo da Gestão Pública: Planos Plurianuais, Orçamento e Execução Orçamentária**. GBRSP – Gestão Baseada em Resultados no Setor Público. São Paulo: Atlas, 2012.

MACHADO JR., José Teixeira. **Classificação das Contas Públicas**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1967.

PIRES, João Batista Fortes de Souza. **Contabilidade Pública**. 10ª ed. Brasília: Franco & Fortes, 2011.

SANTO, Sérgio Pereira do Espírito. **Gestão orçamentária: uma análise da configuração dos recursos executados na subfunção ensino superior em uma instituição federal de ensino**. 2011. Dissertação (Mestrado) Contabilidade. Centro Sócio-Econômico, Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina. 2011.

SANTOS, Rita de Cássia. **Plano plurianual e orçamento público**. Brasília: CAPES, 2010.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em Administração**. São Paulo: Atlas, 2010.

---

\* Artigo submetido em 15 de janeiro de 2014 e aceito para publicação em 30 de abril de 2014.