### Congresso Internacional de Administração ADM 2020

As Novas Fronteiras da Administração

19 a 21 de outubro Ponta Grossa - PR - Brasil

# UM ESTUDO DO ORÇAMENTO PÚBLICO DA CÂMARA MUNICIPAL DE MARIALVA, PARANÁ SOB A PERSPECTIVA DA TEORIA DA CONTINGÊNCIA

## A STUDY OF THE PUBLIC BUDGET OF THE CITY HALL OF MARIALVA, PARANÁ FROM THE PERSPECTIVE OF THE CONTINGENCY THEORY

ÁREA TEMÁTICA: ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Roberto Rivelino Martins Ribeiro, Universidade Estadual de Maringá, Brasil, <u>rivamga@hotmail.com</u>
Felipe Nolasco Ferreira, Universidade Estadual de Maringá, Brasil, <u>felipenolascofer@gmail.com</u>
Juliane Andressa Pavão, Universidade Estadual de Maringá, Brasil, <u>julianepavao@hotmail.com</u>
Iasmini Magnes Turci Borges, Autônoma, Brasil, <u>iasminiborges@gmail.com</u>
Kerla Mattiello, Universidade Estadual de Maringá, Brasil, <u>m\_kerla@yahoo.com.br</u>

#### Resumo

Este estudo tem como objetivo analisar a execução do orçamento da Câmara Municipal de Marialva, no período de 2013 a 2018, ante o que determina a legislação e sob a ótica da Teoria da Contingência. Em termos de objeto, foram examinados o orçamento público e o processo de planejamento, que se compõe do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual. Quanto aos procedimentos metodológicos, a pesquisa caracteriza-se como descritiva, analisada de maneira qualitativa e quantitativa, com métodos de coleta e análise de dados documentais coletados no portal da transparência da câmara e do município; com relação ao método de abordagem se enquadra no método hipotético-dedutivo, de natureza aplicada realizada no ambiente de campo; a coleta foi documental, bem como sua análise. Os resultados demonstraram que o orçamento do legislativo tem atendido os aspectos de legalidade, contudo, não representa de fato a realidade do legislativo, pois há uma discrepância das receitas em relação as despesas efetivas, uma vez que não se gasta todo o valor repassado. Tal fato gera superávits que, ao final do exercício são devolvidos ao município, e, portanto, deixam de ser utilizados de modo eficiente em prol da população.

Palavras-chave: Orçamento Público; Superávits; Teoria da Contingência.

#### Abstract

This study aims to analyze the execution of the budget of the Municipality of Marialva, in the period from 2013 to 2018, in light of what the legislation determines and from the perspective of the Contingency Theory. In terms of object, the public budget and the planning process, which is made up of the Multiannual Plan, the Budget Guidelines Law and the Annual Budget Law, were examined. As for the methodological procedures, the research is characterized as descriptive, analyzed in a qualitative and quantitative way, with methods of collection and analysis of documentary data collected in the transparency portal of the city council and the municipality; with regard to the approach method, it fits into the hypothetical-deductive method, of an applied nature carried out in the field environment; the collection was documentary, as well as its analysis. The results showed that the legislative budget has met the legality aspects, however, it does not actually represent the reality of the legislative, as there is a discrepancy in revenues in relation to actual expenses, since the entire amount passed on is not spent. This fact generates surpluses that, at the end of the year, are returned to the municipality, and therefore cease to be used efficiently in favor of the population.

Keywords: Public Budget; Surpluses; Contingency Theory.

#### 1. Introdução

Dentre as atribuições do Estado pode-se destacar o fornecimento de serviços públicos com o intuito de promover o maior nível possível de bem-estar à sociedade. É papel do ente público planejar e estruturar políticas públicas que permitam ao próprio Estado cumprir as suas atribuições de modo satisfatório. Na visão de Kohama (2016), essa formulação pode se dar por meio de um planejamento integrado, que tem como base estudos tecno científicos, aprovados pela Organização das Nações Unidas (ONU, 1965). Esse recurso é utilizado para determinar as ações prioritárias, além de especificar os meios disponíveis para executá-los.

No Brasil, faz-se o uso do planejamento integrado, conforme apregoa a Constituição Federal (1988), em que as instituições públicas elaboram os seguintes instrumentos de planejamento: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e os Orçamentos Anuais (LOA) (Brasil, 1988).

De acordo com o portal da transparência do governo federal, o orçamento público é a ferramenta utilizada pelo governo para planejar a utilização dos recursos arrecadados com os tributos. O planejamento é necessário para que se ofereçam serviços de qualidade e se especifiquem os gastos e investimentos que foram priorizados pelo governo. No entender de Andrade (2013), o orçamento público se materializa no planejamento do Estado, no qual se destaca a manutenção de suas atividades e a execução de seus projetos. Nesse sentido, configura-se como um instrumento em que os governos expressam seus programas de atuação, discriminando a origem e o montante dos recursos a serem obtidos, bem como a natureza e o montante dos dispêndios a serem efetuados.

Além de um instrumento de planejamento e controle do Estado, o orçamento público também é utilizado como forma de controle da sociedade sobre o próprio estado. Este determina ano a ano o que será gasto pelo Estado e quanto foi arrecadado pelo mesmo, conforme a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), a qual estabelece normas sob as finanças públicas. Segundo a LRF, é função do orçamento prevenir riscos à administração pública, pois, dessa maneira, controla-se as despesas e receitas do Estado e não há como executar uma despesa sem que haja uma receita para fazer frente a mesma no orçamento (Brasil, 2000).

Na elaboração do orçamento público, as receitas e despesas são estimadas de acordo com estudos técnicos. Entretanto, podem ocorrer variações nas receitas ou nas despesas que foram previstas na elaboração do orçamento durante o processo de execução das diretrizes orçamentárias, contidas na LOA. As contingências são a possibilidade de um evento ocorrer ou não, em que normalmente está envolvido um grau de risco ou de incerteza na ocorrência do fato (Brasil, 2000). Nesse sentido, o orçamento está sujeito às variações nas previsões de receitas e despesas, fato que é descrito na teoria da contingência, a qual afirma que tudo é relativo nas organizações. Contudo, há uma relação entre o ambiente e a técnica que deve ser usada para que se possa atingir de forma eficaz o objetivo desejado. Dessa forma, pode-se dizer que não há uma única forma adequada de se organizar uma entidade, mas sim formas eficientes de se adequar ao ambiente onde se está inserido (Donaldson, 1999).

Diante do exposto, esta pesquisa entende como oportuno averiguar a execução orçamentária da câmara municipal de Marialva - PR e o que tem gerado os sequentes superávits em seu orçamento. Para tanto, foi elaborada uma questão de pesquisa para fins de elemento do estudo: se os recursos arrecadados foram aplicados de modo eficiente e atendendo à legislação, o que deu origem aos superávits no orçamento da Câmara Municipal de Marialva - PR? Tal questionamento torna-se a inquirição desta pesquisa, a qual estabeleceu então, como objetivo

analisar a execução do orçamento da Câmara Municipal do município de Marialva - PR, no período de 2013 a 2018, na perspectiva da teoria da contingência e à luz da legislação.

Entende-se que este estudo se justifica por revelar e tornar público o gerenciamento orçamentário da Câmara Municipal. E, de certa forma, conscientizar e estimular a sociedade sobre sua necessidade na participação das decisões do processo de elaboração do orçamento público. Também, demonstrar que é umas das formas mais relevantes de aplicação da lei da transparência, pois o orçamento demonstra a toda a população a forma como as receitas que são geradas durante o ano foram aplicadas. O estudo está delimitado ao orçamento público da câmara municipal de Marialva-PR, no período de 2013 a 2018, visto que ao se considerar o portal da transparência do legislativo como fonte de dados, houve uma limitação no estudo no que diz respeito ao período, pois o mesmo apresenta dados somente a partir de 2013, o que impossibilita a análise de períodos anteriores com base no portal.

#### 2. REVISÃO DE LITERATURA

## 2.1 Planejamento Governamental

O orçamento público pode ser considerado como uma forma de planejamento, porém não há uma definição totalmente aceita de orçamento, o que há são teorias. Sobre essas teorias, Angélico (2009) cita como exemplo as teorias do economista alemão Hoennel que afirma que o orçamento é uma lei. Também pode se destacar o constitucionalista francês Léon Duguit que coloca o orçamento sendo em partes um ato administrativo e, em outras, tendo força de lei. Há ainda uma terceira teoria do financista Gaston Jèze que aponta o orçamento como tendo uma aparência de lei, mas sua matéria não é de lei.

No Brasil, Angélico (2009) afirma que o orçamento não é visto em sua essência como uma lei, mas sim como uma representação dos programas de trabalho adotados pelo executivo. Nesse plano de programa de trabalho, está descrito o custeamento de serviços, além de planejamento de investimentos, de arrecadação de recursos e previsão de despesas. Porém, para que isso ocorra, é necessária a aprovação do Congresso Nacional (União), Assembleia Legislativa (estados) ou Câmara dos Vereadores (municípios) e, a forma de manifestação desses órgãos, ocorre por meio da lei. De acordo com Lima e Castro (2011), o planejamento orçamentário brasileiro, por força da Constituição Federal de 1988, toma por base de sua estrutura, três documentos: O Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual, sendo realizados da mesma forma na União, nos estados e nos municípios.

Dentro do processo orçamentário, o PPA tem por função de caracterização do planejamento governamental, buscando salientar os objetivos e metas a serem atingidos, além de demonstrar a alocação dos recursos nos programas e ações governamentais. De acordo com Giacomoni (2010), o foco deste modelo está no que é realizado pelo governo e não no que é adquirido. Por ser em sua essência um planejamento de médio prazo, o PPA tem vigência de quatro anos, sendo elaborado no primeiro ano do mandato atual e iniciando-se no segundo ano de mandato do executivo; com fim no primeiro ano do mandato seguinte.

O fato de o PPA ter continuidade no primeiro ano de mandato do próximo chefe do executivo visa à continuidade dos planos e dos programas elaborados pelo governo anterior. Isso devido à obrigatoriedade do cumprimento do PPA do governo anterior. Esses programas são articulados na forma de um conjunto de ações com um objetivo preestabelecido, sendo controlados por indicadores previstos no próprio PPA. Os programas devem conter o seu objetivo, órgão responsável, valor total, prazos, fonte de recursos, indicadores e metas necessárias para se atingir os objetivos.

Para o cumprimento efetivo dos objetivos dos programas previstos no PPA, devem ser determinadas ações que, por sua vez, subdividem-se em projetos, atividades e operações especiais. O projeto que dá origem a um produto que provoca a expansão ou aperfeiçoa as ações do governo, podendo ser avaliado física ou financeiramente, sendo limitado no tempo e geralmente originará uma atividade ou melhorará uma existente. A atividade que gera como resultado um produto necessário à manutenção de atividades do governo e pode ser mensurado quantitativamente ou qualitativamente, é permanente no tempo e tem por objetivo manter algo que já está em funcionamento. E as operações especiais, como o próprio nome sugere contêm despesas que não podem ser associadas à geração de um bem ou serviço em um determinado período, podendo ser permanentes ou contínuas compondo os encargos especiais (Brasil, 1988).

O PPA deve determinar as prioridades de investimentos, de acordo com as regiões da união (norte, nordeste, sul, centro-oeste e sudeste), estados ou municípios, sendo que neste último, dependendo do porte, pode ser feito o planejamento, levando-se em conta zona urbana e zona rural (Brasil, 1988).

A LRF também discorre sobre o PPA no que diz respeito à responsabilidade do gestor na elaboração e execução do orçamento. No art. 1º, é exposto que na gestão fiscal, as ações devem ser planejadas e transparentes. Dessa forma, ocorre a prevenção de riscos e se corrigem desvios que ocasionariam o desequilíbrio das contas públicas. Em seu 16º art., determina que o acarretamento de despesas que tenha origem nas ações governamentais, deve ser acompanhado de estimativas de impacto orçamentário e de sua compatibilidade com o PPA (Brasil, 2000).

Ao se considerar os avanços no planejamento governamental, Kashiwakura (1997) afirma que pode-se considerar que o orçamento foi de fundamental importância para a solidificação do processo democrático e a consolidação dos sistemas representativos de governo, além da participação popular no controle dos gastos públicos e na fixação da arrecadação da receita. Há de se considerar também que o orçamento de uma instituição pública e o orçamento de empresas privadas são semelhantes, porém se difere no que diz respeito ao resultado pretendido com o mesmo. Nas empresas privadas, o orçamento tem por objetivo o lucro, já o orçamento público tem como objetivo atingir a satisfação das necessidades sociais previstas em seu planejamento.

## 2.2 Orçamento Público no Brasil

O atual modelo orçamentário brasileiro denomina-se orçamento-programa. É por meio deste que se tornam materiais as ações governamentais previstas no planejamento elaborado pelo Estado e demonstrado por meio do PPA. No orçamento estão discriminados a origem e o valor das receitas que se planejam arrecadar, a natureza e a integralidade das despesas planejadas, a manutenção das atividades de rotina e a execução de projetos (Andrade, 2013).

Esse modelo orçamentário, leva em conta na elaboração, os custos dos programas e ações governamentais, não ocasionando perdas para a estrutura administrativa ou de planejamento. E tem por objetivo a aplicação do dinheiro público de maneira racional, buscando o maior nível de bem-estar possível à sociedade. Araújo e Arruda (2006) ressaltam que o orçamento-programa é um instrumento de planejamento da administração pública com objetivo de planejar e executar planos que busquem o desenvolvimento socioeconômico em um período de tempo, de modo que a sua finalidade tem relação com a transparência necessária na administração pública.

No tocante à legislação, o orçamento público é lei de iniciativa do poder Executivo que deve ser apreciada e aprovada pelo Legislativo, tendo base legal na Constituição Federal (1988) e na Lei 4.320/64. Kohama (2016) afirma que o orçamento se torna fielmente a expressão do programa de governo e recurso para a solução de problemas da sociedade. Pode-se destacar

como parte integrante do orçamento, a LDO e a LOA, que são a representação material do que está previsto no orçamento e é por meio desses mecanismos que se inicia o processo de gestão da administração pública por meio de ações.

A LDO tem papel fundamental na elaboração dos orçamentos anuais, pois é por meio dessa lei que o executivo determina quais itens do PPA vão fazer parte do orçamento previsto para determinado exercício financeiro (Andrade, 2013; Brasil, 1988). Com a aprovação da LRF, passa a fazer parte das disposições da LDO, a equiparação entre a receita e a despesa, os parâmetros de empenho, normas sobre controle de custos e a avaliação sobre o resultado dos programas de governo. Incluindo também, a integração dos relatórios de metas fiscais e de riscos fiscais, sendo que o relatório de metas fiscais é considerado um dos pilares para o equilíbrio das contas públicas (Brasil, 2000).

Diante do que é disposto na LDO, elabora-se a LOA. É por meio da LOA que se concretiza o que foi previsto no PPA e determinado como prioridade na LDO. Ademais, é por meio da LOA que as ações previstas pelo executivo se tornam ações efetivas para alcançar os objetivos pretendidos, sendo esta composta basicamente por três orçamentos, sendo eles: o Orçamento Fiscal, o Orçamento de Investimento e o Orçamento da Seguridade Social (Kohama, 2016).

O orçamento fiscal deve representar as ações fiscais para um exercício financeiro, sendo que ele detalha as receitas que possuem previsão de arrecadação, e pelo exercício do poder de fiscalização e também demonstrar a forma como a receita deverá ser utilizada (Kohama, 2016). Já, o orçamento de investimento compreende o orçamento das empresas que o estado administra de forma direta ou indireta. Ademais, o orçamento de seguridade social deve ser composto pelas ações em saúde, assistência social e previdência, sendo detalhadas as receitas vinculadas a esses gastos, tendo abrangência a todos os órgãos que tenham relação com a seguridade social (Brasil, 1988).

Em sua estrutura, a LOA deve seguir as seguintes disposições: seja compatível com o PPA e LDO; demonstre a compatibilidade dos orçamentos com os objetivos das metas fiscais da LDO; demonstre os efeitos de beneficios de origem tributária, financeira e creditícias sobre as receitas e despesas; deve conter reservas de contingência que podem ser calculadas com base na receita líquida; deve demonstrar todas as despesas com relação à dívida pública; não pode conter créditos com finalidades imprecisas ou sem limites de dotação e não deverão constar investimentos com duração superior a um exercício financeiro a menos que este esteja previsto no PPA. No que diz respeito a prazos, segundo a Lei Orgânica de Marialva, o projeto da LOA deve ser encaminhado até quatro meses (31 de agosto) antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para a sanção até o encerramento da sessão legislativa (31 de dezembro).

### 2.3 Teoria da Contingência e o Processo Orçamentário

A Teoria da Contingência ou Teoria Contingencial surgiu com a finalidade de demonstrar que na administração e nas organizações, nada é absoluto. Ou seja, tudo é ocasional e dessa forma, a administração das organizações deve adequar suas estratégias para atender as características do ambiente de maneira eficaz. A esse respeito, Marques e Souza (2010) demonstram que o objetivo central dessa teoria é conhecer os fatores internos e externos que possuem capacidade de afetar a estrutura das organizações.

O surgimento dessa teoria se deu por meio de pesquisas que buscavam determinar o melhor modelo de estrutura para as empresas, de modo a torná-las mais eficazes em suas áreas de atuação. Os pesquisadores determinaram que não há um melhor jeito de se fazer (*the best way*), assim, surge uma nova visão de organização no que diz respeito à estrutura organizacional e a relação funcional desta organização com o ambiente (Donaldson, 1999).

Dentre os trabalhos que deram origem à teoria da contingência, podem se destacar as pesquisas feitas por alguns pesquisadores: Chandler (1976) que elaborou uma averiguação sobre as mudanças estruturais e de estratégia em grandes empresas americanas e chegou à conclusão de que a estrutura dessas empresas foi alterada ao longo do tempo para se ajustar à estratégia adotada. E, a estrutura é a forma de organizar seus recursos e a estratégia é a forma como estes recursos são alocados.

Burns e Stalker (1961) buscaram descobrir a relação que há entre as práticas administrativas e o ambiente externo. Como resultado da pesquisa, dividiram as organizações em mecânicas e orgânicas. Sendo que as mecânicas seguem os princípios da teoria clássica em que as tarefas são executadas por especialistas e os indivíduos só executam suas tarefas sem relação com as outras tarefas, a responsabilidade é de interação vertical. Já, a orgânica possui um sistema adaptável ao ambiente e, devido a sua instabilidade, não se pode determinar uma divisão clara da hierarquia.

Lawrence e Lorsch (1972) desenvolveram pesquisas sobre o ambiente e foram investigadas as características que as organizações devem desenvolver para ter eficiência ao lidar com as condições do ambiente externo. Chegando à conclusão de que as empresas apresentam problemas na diferenciação e na integração.

A partir dessas pesquisas, fica evidente que esse modelo estrutural pode ser aplicado de maneira semelhante em organizações privadas e em organizações públicas. Pois da mesma forma que as organizações privadas devem se adequar às condições do ambiente, as organizações públicas devem se adequar às alterações funcionais do ambiente para que a administração pública seja capaz de realizar uma aplicação eficiente dos recursos públicos, buscando a maior satisfação social possível (Donaldson, 1999).

Ao se levar em conta a teoria contingencial para a elaboração do orçamento das organizações públicas, os princípios dessa teoria podem ser utilizados para torná-lo mais eficiente. Uma vez que, a organização é um sistema aberto, logo, sofre influência e influencia as demais organizações que compõem o seu ambiente. Ao fazer isso, o orçamento será elaborado considerando as influências externas dos demais indivíduos e o seu impacto no processo orçamentário (Donaldson, 1999). Com relação ao processo orçamentário, pode-se considerar como uma mescla entre os modelos mecânicos e orgânicos, de modo que as relações entre os cargos seguem as determinações ora da teoria mecânica com grande rigidez hierárquica e, ora o modelo orgânico com relações de grande interdependência entre os cargos.

Ao ser capaz de se considerar as contingências na elaboração do orçamento público, há uma menor possibilidade de ocorrer variações muito significativas nos valores previstos, já que ao se considerar a interferência que o ambiente externo pode ocasionar no desempenho das organizações públicas, o orçamento pode ser capaz de fazer frente a possíveis contingências. Podem-se amenizar tais contingências mediante a previsão de reservas orçamentárias destinadas a esse fim, porém diante da incapacidade de uma previsão que consiga ser perfeita, há nas leis orçamentárias a possibilidade de acréscimos no orçamento durante a sua execução, mas essa possibilidade só pode ocorrer com a autorização do legislativo (Fagundes *et al*, 2010).

#### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente trabalho trata-se de uma pesquisa descritiva, qualitativa e quantitativa, de natureza aplicada, pois esta busca responder a questões específicas e busca um resultado concreto em sua conclusão. Com relação à estratégia de pesquisa, pode-se enquadrar o presente artigo como sendo bibliográfico e documental, pois, a teoria aplicada tem origem em livros e artigos

científicos e os dados a serem analisados têm base em documentos sem nenhum tratamento prévio e estes podem ser ajustados de acordo com o objetivo da pesquisa.

Utiliza-se do método hipotético-dedutivo que, segundo Marconi e Lakatos (2010), tem início por meio da percepção do pesquisador da existência de uma brecha no conhecimento. No que se refere a classificação da pesquisa com relação ao ambiente, caracteriza-se como uma pesquisa de campo, pois a base da pesquisa é um orçamento específico de um determinado setor da administração pública. Desta forma, a observação do pesquisador se dá de forma direta, porém, não há a intervenção do pesquisador sobre o fato em si.

Com relação à coleta de dados, o método de coleta aplicado nesta pesquisa foi o método documental, visto que o material usado como base para a coleta de dados é o orçamento público da Câmara Municipal de Marialva. Diante disso, o método de análise dos dados aplicados foi o método de análise documental, visto que esse modelo de análise visa a abordar dados qualitativos e quantitativos. Richardson (2012) classifica a análise documental como sendo uma forma de verificar por meio de um ou vários documentos as circunstâncias sociais e econômicas relacionadas a um determinado fato, sendo que a mais conhecida é a histórica onde há a investigação das relações socioeconômicas através do tempo.

## 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

#### 4.1 Análise orçamentária com base nas receitas e despesas

O município de Marialva tem sua origem no período de colonização do norte do Paraná, no começo da década de 20. Naquela época, empresas particulares receberam autorização para promover a ocupação da região onde estão localizados. Uma das empresas foi a Companhia de Terras do Norte do Paraná (CTNP), que mais tarde viria se se chamar Cia Melhoramentos Norte do Paraná.

Localizado na região norte-central do Estado do Paraná, o município de Marialva conta com uma população estimada de 35.496 (IBGE, 2019), com uma densidade demográfica de 67,20 hab/km² (IBGE, 2010), com o IDH de 0,784 e um PIB per capita de 39.643,95 (IBGE, 2016). Apresentando também uma taxa de escolarização de 99,2% na faixa etária dos 6 aos 14 anos (IBGE, 2010). Considerando essas informações, bem como os direitos do cidadão, fica evidente a importância de se atentar à execução orçamentária do legislativo e do executivo, cabendo também a cada cidadão, fiscalizar as ações do poder público.

De acordo com a site da Controladoria-Geral da União, o portal da transparência foi desenvolvido pelo Ministério da Transparência e CGU em 2004 e tem por objetivo fornecer informações para o cidadão sobre a execução orçamentária e sobre a gestão pública. Tudo isso sendo realizado em um site de acesso livre para todos. Atualmente, esse portal é considerado uma das mais importantes ferramentas de controle social sobre a administração pública.

A respeito da transparência pública, Andrade (2013) afirma que o objetivo do portal da transparência é divulgar dados e informações da administração pública na internet. E ainda, a Lei Complementar nº 131 de 2009, que alterou a LRF, dá uma maior transparência à gestão pública, como por exemplo, o fornecimento de informações em tempo real da execução orçamentária e financeira dos órgãos públicos.

A coleta de dados foi realizada com base em uma pesquisa documental cujas informações utilizadas foram provenientes do portal da transparência do legislativo e, dessa forma, os dados encontrados não possuem um tratamento analítico prévio. Sendo assim, esses dados podem ser organizados conforme a necessidade do pesquisador.

Durante coleta de dados, foi possível determinar o montante de recursos que foram transferidos para o legislativo por meio de repasses do executivo e também por transferências extra orçamentárias. Além de analisar a composição das despesas e comparar a variação de cada conta de receitas e despesas, no decorrer do período estudado. E também, foi possível a comparação do montante que foi devolvido ao executivo ao final do exercício financeiro, por meio de transferências financeiras concedidas, em que o legislativo devolve ao executivo o montante das receitas que não foram consumidas dentro do ano.

No tocante às receitas durante a coleta de dados, foram obtidas as informações apresentadas na Figura 1, que demonstra a evolução das receitas do legislativo em decorrência de repasses do executivo e também de transferências extra orçamentárias, de modo que as transferências extra orçamentárias correspondem à variação entre o montante orçado e o realizado no período.

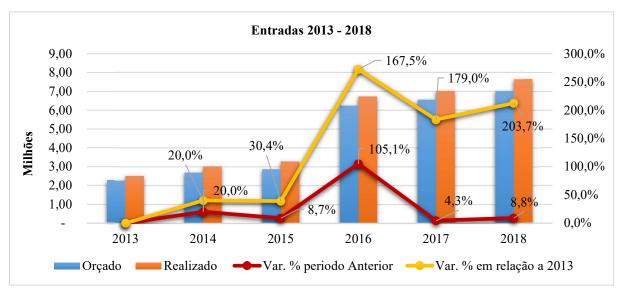


Figura 1 – Receitas por Período da Câmara Municipal

Durante o processo de coleta de dados, pode se observar que no decorrer dos períodos analisados, há um crescimento nos volumes das transferências que foram efetuados para a câmara dos vereadores. Ao apreciar as entradas apenas comparando com o ano anterior, notase que há uma variação no crescimento das receitas e que, em alguns períodos, elas sofrem um demasiado aumento. Já em outros, tem-se um acréscimo bem menor em relação ao período anterior. Porém, ao se comparar com o período inicial do estudo, o que ocorre é uma incrementação exponencial no montante de recursos recebidos pelo legislativo, sendo possível perceber que no último ano do estudo, o montante das entradas foi mais que 200% superior ao que foi repassado no primeiro ano do estudo.

Também fica claro durante o estudo que as únicas fontes de receitas que existem para o legislativo são as transferências realizadas pelo executivo, pelo Estado ou pela União. Ou seja, no legislativo não há geração de receita por meio de suas atividades próprias, mas podem ocorrer transferências extra orçamentárias que não são consideradas para a fixação das despesas, pois essas transferências não fazem parte do orçamento. O site Jusbrasil (2019) afirma o seguinte a respeito das receitas extra orçamentárias: "o Poder Público adquire tais receitas extra orçamentárias em atenção à futuras despesas extra orçamentárias, o que em termos contábeis seria um passivo exigível". Diante disso, essas entradas já possuem uma aplicação previamente estabelecida e não pode ser aplicada em outras áreas.

A respeito das receitas extra orçamentárias, Angélico (2009) afirma que essas receitas não integram o orçamento público, mas são classificadas em contas específicas dentro do plano de contas das entidades. Complementando esse raciocínio, pode-se citar Andrade (2013) que aponta as receitas extra orçamentárias como sendo recolhimentos efetuados pelo Estado que geram passivos que são exigíveis a curto prazo, e que seu pagamento independe de autorização legislativa. Desta forma, a entidade assume apenas um papel de depositário do valor. Kohama (2016) e Andrade (2013) afirmam que essas receitas são compostas por: calções, fianças, consignações, restituições, depósitos em garantia, retenções na fonte, salários não reclamados, antecipação de receitas orçamentárias, recebimento de recursos de órgãos da mesma esfera de governo entre outros.

Com relação às despesas, o volume de dados apresentados no portal da transparência é bem mais detalhado do que os dados relacionados às entradas de recursos. Para uma melhor compreensão desses dados, foi organizado a Figura 2, que apresenta o valor das despesas orçadas, seu valor atualizado e o que realmente foi executado pelo executivo no período.

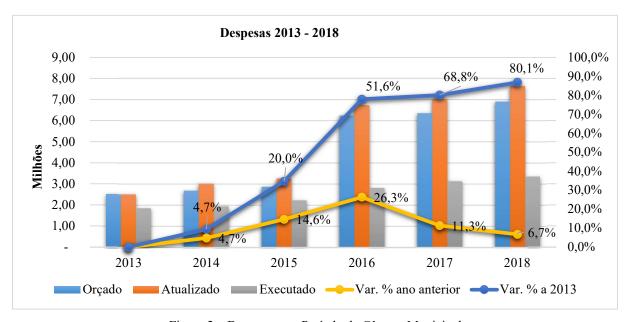


Figura 2 – Despesas por Período da Câmara Municipal

Diante dos dados apresentados na Figura 2 sobre as despesas, fica evidente a ocorrência de variações de maneira semelhante ao que ocorreu com as receitas no período estudado, porém as variações nas despesas são inferiores se comparadas as receitas. Já que as receitas apresentaram variações superiores a 200%, enquanto as despesas variaram pouco mais de 80%, isso quando se compara o primeiro e o último ano do estudo. Outra discrepância entre o valor das despesas orçadas e o valor atualizado em relação ao que foi executado, de modo que em 2017, por exemplo, a diferença entre o valor atualizado e o executado foi de 124% e em 2018 esse valor foi de 128%.

Cabe ainda ressaltar que na composição das despesas, as contas que mais consumiram entradas foram respectivamente as rubricas de subsídios dos vereadores e presidente da câmara, vencimentos e vantagens fixas do pessoal efetivo e subsídios dos secretários municipais e agentes políticos. Sendo essas três contas as que mais consomem entradas em todos os seis anos analisados na pesquisa. Outra característica apresentada durante o período analisado foi que, a partir do ano de 2016, as receitas sofrem um aumento expressivo, que de acordo com o site do senado federal tem como origem um aumento nos repasses do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) que é uma forma de distribuição de recursos da União para os municípios

brasileiros. Esse fundo é composto por 23,5% do que a união arrecada com o imposto de renda e imposto sobre produtos industrializados. A partir disso, as contas de despesa passam a consumir um percentual menor das receitas, visto que, o aumento das receitas foi muito superior ao aumento das despesas no período, o que gera a impressão de que houve uma redução das despesas quando, na verdade, houve um incremento das receitas.

Com base nos dados do portal da transparência do município, pode-se apresentar as informações contidas no Quadro 1, no qual está demonstrado a evolução do consumo das entradas ocasionados pelas rubricas de despesas, citadas anteriormente de maneira percentual. Nota-se, por meio deste quadro, que as contas de despesas sofrem variações muito sutis durante os períodos analisados. Salientando mais uma vez que não ocorreram reduções nas despesas e sim um aumento nas entradas.

Quadro 1 – Contas com Maior Percentual de Consumo de Receita

De maneira semelhante ao anterior, o Quadro 2 apresenta as mesmas rubricas de despesa, porém

CÂMARA MUNIPAL DE MARIALVA										
CONTAS COM MAIOR PERCENTUAL DE CONSUMO DE RECEITA										
Especificação	2013	2014	2015	2016	2017	2018				
Vencimentos e salários	39,52%	33,63%	35,05%	19,74%	19,42%	20,55%				
Vencimentos e vantagens fixa pessoal efetivo	11,31%	8,29%	8,38%	5,74%	5,66%	7,47%				
Subsídios de secretários municipais e agentes	10,19%	9,58%	11,15%	5,64%	5,66%	5,55%				
Subsídios dos vereadores e presidente da câmara	18,02%	15,76%	15,51%	8,37%	8,09%	7,53%				

em seu valor nominal. Percebe-se por meio das informações apresentadas no Quadro 1, que as despesas a partir do ano de 2016 aparentam sofrer uma redução. Contudo, ao se comparar essas informações com as do Quadro 2, nota-se que os dados em percentual geram uma falsa impressão de redução das despesas, visto que, na verdade, as despesas mantêm um ritmo de crescimento ao longo dos períodos e não de redução.

CÂMARA MUNIPAL DE MARIALVA											
CONTAS COM MAIOR VALOR REAL DE CONSUMO DE RECEITA											
Especificação	2013	2014	2015	2016	2017	2018					
Vencimentos E Salários	993.636,69	1.014.970,04	1.149.264,42	1.328.109,35	1.362.055,00	1.569.012,80					
Vencimentos E Vantagens Fixas Pessoal Efetivo	284.446,94	250.110,27	274.904,96	386.042,15	397.236,44	570.230,36					
Subsídios De Secretários Municipais E Agentes Políticos	256.124,69	289.168,80	365.775,48	379.137,17	397.236,44	423.562,53					
Subsídios Dos Vereadores E Presidente Da Câmara	453.065,06	475.690,97	508.583,98	562.930,03	567.582,12	575.219,91					

Quadro 2 - Contas com Maior de Consumo de Receita Valor Real

Diante da confrontação das receitas e das despesas do período, as informações seguintes são as sobras de recursos que ocorreram em todos os anos do período estudado. A Figura 3 apresenta a comparação entre as transferências financeiras (entradas) e as despesas do período, e ainda, apresenta o montante que foi devolvido ao executivo no final do exercício financeiro.

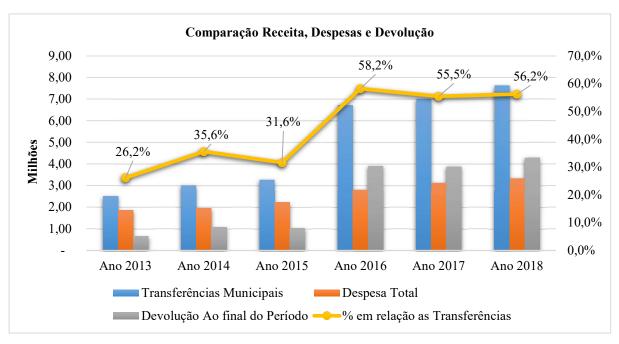


Figura 3 – Comparação Entre Receitas, Despesas e Devolução ao Executivo

Ao confrontar as informações apresentadas nas Figuras 1 e 2, o resultado são as sobras de recursos ou as devoluções de recursos feitas ao executivo. Ao se analisar a Figura 3, fica mais evidente a diferença entre o montante das entradas e o das despesas. E, diante dessa discrepância de valores que se intensifica a partir do ano de 2016, verificou-se um fato curioso relativo às devoluções efetuadas ao executivo, já que o volume das entradas supera em muito o volume das despesas. As devoluções a partir de 2016 passam a ser maiores do que as despesas do período, algo que não foi notado entre 2013 e 2015, ou seja, novamente o que se vê é que o principal motivo das sobras de recursos é o aumento da receita do município, por consequência, aumenta o repasse ao poder legislativo, ocasionando alto volume das devoluções de recursos.

No decorrer da pesquisa, com a constatação da diferença entre o volume das entradas e o montante das saídas, a fim de formular uma resposta mais consistente ao questionamento sobre a ocorrência das sobras do legislativo, surgiu a necessidade de se analisar o comportamento das receitas do executivo. O resultado é apresentado na Figura 4.

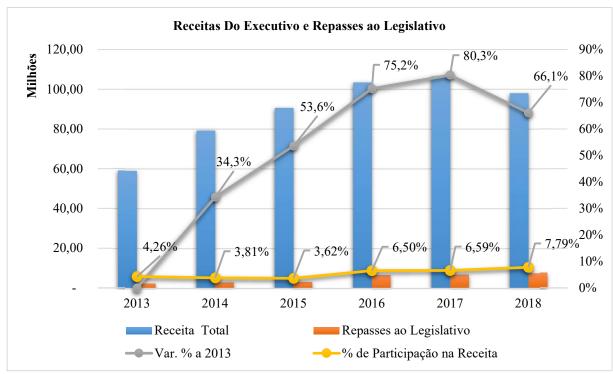


Figura 4 – Receitas do Executivo e Repasses ao Legislativo

Diante das informações coletadas no portal da transparência da prefeitura municipal, concluise que o comportamento das entradas do legislativo são apenas um reflexo das receitas do município. Nota-se que as receitas municipais têm um comportamento crescente na maior parte do período estudado, sofrendo redução apenas em 2018. Porém, a redução sofrida não é algo que seja expressivo. Percebe-se também que o comportamento das transferências realizadas para o legislativo sofre um aumento no mesmo ano em que as receitas da câmara disparam em relação às despesas.

Analisando a Figura 4, verifica-se que o constante crescimento das entradas do legislativo só ocorre devido ao aumento nas receitas do município e, consequentemente, ampliou o percentual da receita que é transferido ao legislativo. Com esse comportamento nas receitas e com as despesas mantendo um comportamento quase que constante, é natural que ao final do exercício financeiro, haja sobra de recursos, pois como as receitas são superiores às despesas, o resultado é um superávit, derivado de um incremento nas receitas e não da redução das despesas.

Cabe ressaltar que o comportamento das despesas poderia ser diferente, caso o número de vereadores que o município possui fosse o máximo estipulado pela lei. De acordo com a Emenda Constitucional Nº 58 de 2009, os municípios com mais de trinta mil habitantes e menos que cinquenta mil habitantes podem ter até treze vereadores. No entanto, o município conta atualmente com nove vereadores, sendo que esta quantidade é o máximo permitido para municípios com até quinze mil habitantes, ou seja, o número de vereadores do município é compatível com o de municípios com a metade da população de Marialva.

Contudo, essa mesma Emenda Constitucional determina que o montante das receitas municipais que pode ser transferido para a câmara municipal seja de no máximo 7% para municípios com até cem mil habitantes. Mas, o que se constatou na pesquisa foi que no ano de 2018, o percentual das transferências foi de 7.79% devido a uma alteração na legislação que foi revista em 2019. Com base nessas informações, fica mais evidente que o fato gerador dos sequentes superávits é o aumento nas receitas.

Diante das informações apresentadas na pesquisa e considerando a Teoria da Contingência, que segundo Ribeiro (2010), pode ser definida como uma escola do pensamento administrativo que segue o princípio de que não há uma maneira ideal ou única de se administrar uma organização, pois tudo depende das variáveis que influenciam essa organização. Percebe-se que não existe um modelo absoluto de gestão, além de não existir uma relação causa e efeito entre o ambiente e o modelo de administração aplicado, já que a organização não fica inerte nesse processo, mas sim interage com o próprio ambiente.

Segundo a Teoria da Contingência, as organizações precisam se ajustar às condições ambientais (Donaldson, 1999). Diante o exposto nesse estudo, fica evidente um certo desajuste entre o orçamento do município, pois a pesquisa demonstrou ter receita crescente no período, ante aos repasses ao poder legislativo e seu orçamento próprio. De modo geral, pode-se dizer que o orçamento do legislativo não tem refletido com exatidão às variações ambientais, já que se verificou um grande volume de recursos retidos durante o exercício financeiro. E, ao final deste exercício, volta ao caixa do município e pode ser usado para cobrir despesas que estejam com falta de recursos. Esses recursos assumem o caráter de "reserva fora do orçamento" não figurando como dotação orçamentária do município, evitando que sejam aplicados em áreas carentes ou que demandam investimentos. Por outro lado, ao serem devolvidos pelo legislativo, garantem uma folga nas contas do executivo no final do exercício. Conclui-se que deve-se planejar melhor o orçamento municipal e destinar com mais precisão ao poder legislativo recurso suficiente para sua atividade e atender ao que determina a legislação.

#### 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No geral, a população pouco sabe a respeito da elaboração e execução do orçamento, seja na gestão pública federal, estadual ou municipal. O modelo de planejamento aplicado às organizações públicas brasileiras é o orçamento-programa, um mecanismo de planejamento aplicado no curto e médio prazo, sendo composto pelo PPA, LDO e a LOA. Os itens que compõem o orçamento público trabalham de maneira integrada, de modo que, o que está previsto no PPA e na LDO é representado administrativamente pela LOA, que nada mais é que o próprio orçamento do órgão público. Diante do impacto que o orçamento tem sob a qualidade de vida da sociedade, fica evidente que é por meio dele que o Estado cumpre uma de suas atribuições mais importantes que é fornecer o maior nível de bem-estar possível para a sociedade.

Diante de tantos questionamentos e da necessidade de se fiscalizar a forma como os recursos públicos estão sendo geridos pela administração pública, surgiu o interesse de se elaborar uma pesquisa sobre os sequentes superávits apresentados pela Câmara Municipal de Marialva. Para tanto, esta pesquisa teve como objetivo investigar a alocação de recursos públicos a partir averiguação do orçamento da Câmara Municipal do município de Marialva - PR, no período de 2013 a 2018, sob a perspectiva da teoria da contingência.

Ao término do processo de análise, percebeu-se, que a alocação de recursos por parte do executivo não tem sido realizada de maneira eficiente. Tal fato se pauta na verificação da destinação de uma quantidade de recursos acima da necessidade do poder legislativo, porém ainda assim cumpre os percentuais determinados na legislação brasileira, isso acaba gerando um orçamento que não representa a realidade e evidencia falhas em termos de planejamento. De modo que os recursos despachados, muito além das necessidades do legislativo, poderiam estar sendo aplicados em áreas que necessitam mais de tais recursos, como por exemplo, saúde, segurança e educação. Porém, acabam permanecendo nas contas do legislativo sem uso durante o exercício, voltando apenas no final do período, quando já não há muito o que ser feito para beneficio da população.

Analisando as transferências do executivo, ao longo do período estudado, nota-se que esses repasses sempre ocorreram com uma discrepância em relação às despesas. Isso é evidenciado pelo percentual de consumo das receitas com base no valor das despesas do legislativo. De maneira que, durante os seis anos analisados, os percentuais variaram entre 73,8% a 43,8% do total das entradas, evidenciando assim uma margem de erro muito alta em relação à previsão do valor das despesas, que poderia ser evitada por meio de ações mais eficientes no processo orçamentário. Essa variação pode ser notada ao se comparar os valores das despesas e receitas em 2013, que se dispuseram da seguinte forma: R\$ 2.514.323,94 de receitas e R\$ 1.856.509,37 de despesas. Já, em 2018, totalizou R\$ 7.635.858,10 nas receitas e R\$ 3.344.380,69 nas despesas. Nota-se que o valor das receitas é mais que o triplo do primeiro para o último ano analisado, já as despesas nem dobraram de valor.

Especificamente, a pesquisa demonstrou que superávits no orçamento do poder legislativo variaram no período, entre 26,2% a 58,2%, apresentando um acréscimo nas sobras a partir do ano de 2016, quando ocorre uma elevação no volume de recursos destinados ao legislativo. Com relação ao ano em que se iniciaram os superávits, o que se percebe é que, dentro do período da pesquisa, ocorreu em todos os anos, porém, denota-se uma limitação para a investigação, já que o portal da transparência apresenta os dados do legislativo até o ano de 2013. Esse fato impossibilitou a análise de períodos anteriores com base nessa fonte de dados. Já a respeito do que gerou as sobras, o resultado com base na pesquisa foi que, os superávits derivam de repasses de recursos excessivos e extra orçamentários pelo poder executivo, ocorrendo assim de maneira não planejada, ante à verificação do aumento das receitas do município.

De maneira geral, pode-se concluir que a execução orçamentária, sob a gestão do poder executivo, apresenta a necessidade de uma otimização na forma como está sendo executada, pois, ao elaborar um orçamento que não representa a realidade do município, este influencia também o orçamento do poder legislativo. Sendo assim, a alocação dos recursos não ocorre de maneira eficaz, já que uma parcela do montante transferido não é utilizada. Fato que resulta na paralisação de recursos que ficam sem aplicação em melhorias para a população, bem como, não cumprindo um requisito contido na própria legislação federal, que versa a respeito do volume de recursos que o legislativo pode consumir, quando comparado às receitas municipais.

A Emenda Constitucional Nº 58 de 2009, determina em seu artigo segundo que o Artigo 29-A da Constituição Federal (1988) passa a vigorar da seguinte forma: para municípios com até cem mil habitantes, o percentual máximo de despesas para o legislativo pode atingir até 7% das receitas do município, contudo em 2018, foram transferidos 7.79% para o legislativo, para cobrir as despesas durante o exercício, esse percentual em um primeiro momento aparenta não estar de acordo com a legislação, mas o que ocorre é que nesse ano houve uma alteração na legislação que permitiu um repasse maior (8%) ao legislativo, sendo que no ano seguinte o percentual foi novamente reduzido voltando a 7%. Com base em todas as informações apresentadas na pesquisa, pode-se afirmar que o principal fato gerador dos superávits está na execução ineficiente dos recursos públicos. Sendo assim, ocorre uma "economia artificial" de recursos financeiros que chegou a mais de 4 milhões de reais no último ano da pesquisa, já que na prática, o que ocorre são repasses com valores que não condizem com a realidade do legislativo.

Sugere-se para pesquisas futuras: avaliar o orçamento municipal e a forma como este está sendo elaborado, além de analisar como são feitas as alocações de recursos pelo executivo, a fim de identificar possíveis falhas, como a encontrada nas transferências para o legislativo. Cabe também uma análise que abranja períodos anteriores ao apresentado nesta pesquisa, porém, não utilizando como fonte para a pesquisa o portal da transparência, visto que, este possui limitações como foi apresentado anteriormente, com o objetivo de perceber se a forma como as receitas

são transferidas para a Câmara Municipal sempre ocorreram da forma como foi apresentada ou se essas transferências ocorriam de maneira diferente. Levando em consideração as limitações encontradas nesta pesquisa como, a ausência de dados anteriores a 2013 no portal da transparência, a impossibilidade de uma análise mais aprofunda da elaboração do orçamento da Câmara Municipal e entender os critérios para alocação de recursos utilizados pelo executivo, a fim de avaliar a sua eficiência e eficácia.

#### REFERÊNCIAS

- Andrade, N. A. (2013). *Contabilidade pública na gestão municipal*: métodos com base nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) nos padrões internacionais de contabilidade. 5. ed. São Paulo: Atlas.
- Angélico, J. (2009). Contabilidade pública. 8. ed. São Paulo: Atlas.
- Araújo, I., & Arruda, D. (2006). Contabilidade pública: da teoria à prática. São Paulo: Saraiva.
- Brasil (2020). Senado Federal. *Transferências Intergovernamentais no Brasil*: diagnóstico e proposta de reforma. [*S. l.*]. Disponível em: <a href="https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/id/882/4/R159-13.pdf">https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/id/882/4/R159-13.pdf</a>>. Acesso em: 4 jan. 2020.
- Brasil. (2019). Câmara dos deputados. *Orçamento da União*. Brasília. Disponível em: <a href="https://www2.camara.leg.br/orcamento-da uniao/cidadao/entenda/cursopo/planejamento.html">https://www2.camara.leg.br/orcamento-da uniao/cidadao/entenda/cursopo/planejamento.html</a>. Acesso em: 3 abr. 2019.
- Brasil. (2019). Jusbrasil. *Receitas públicas orçamentárias e extra orçamentárias*. Disponível em: <a href="https://marcelloleal.jusbrasil.com.br/artigos/121943060/receitas-publicas-orcamentarias-e-extraorcamentarias">https://marcelloleal.jusbrasil.com.br/artigos/121943060/receitas-publicas-orcamentarias-e-extraorcamentarias</a>. Acesso em: 15 nov. 2019.
- Brasil. (2017). Ministério da Economia. *Orçamento Cidadão*: Nosso Compromisso é com você. [S. l.], 2016. Disponível em: <a href="http://www.orcamentofederal.gov.br/clientes/portalsof/portalsof/orcamentosanuais/orcamento-2017/ploa/ploa-2017-orcamento-cidadao">http://www.orcamentofederal.gov.br/clientes/portalsof/orcamentosanuais/orcamento-2017/ploa/ploa-2017-orcamento-cidadao</a>. Acesso em: 3 abr. 2019.
- Brasil. (2017). Secretaria de Orçamento Federal. *Manual Técnico de Orçamento*. Disponível em: <a href="http://www.orcamentofederal.gov.br/informacoes-orcamentarias/manual-tecnico/mto\_2017-1a-edicaoversao-de-06-07-16.pdf">http://www.orcamentofederal.gov.br/informacoes-orcamentarias/manual-tecnico/mto\_2017-1a-edicaoversao-de-06-07-16.pdf</a>. Acesso em: 4 abr. 2019.
- Brasil. (2009). *Emenda Constitucional nº 58, de 23 de setembro de 2009*. Altera a redação do inciso IV do caput do art. 29 e do art. 29-A da Constituição Federal, tratando das disposições relativas à recomposição das Câmaras Municipais. Brasília, 23 set.
- Brasil. (2000). *Lei Complementar nº 101*. Brasília, 4 de maio de 2000. Disponível em: <a href="http://www.planalto.gov.br/ccivil">http://www.planalto.gov.br/ccivil</a> 03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 25 abr. 2019.
- Brasil. (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado Federal: Centro Gráfico.
- Burns, T., & Stalker, G. M. (1961). The management of innovations. Londres: Tavistock.
- Chandler, A. D. (1976). Strategy and structure: chapters in the historyof the industrial enterprise. Massachusetts: M.I.T. Press.
- Donaldson, L. et al. (1999). Teoria da contingência estrutural. Handbook de estudos organizacionais. v. 1, São Paulo: Atlas.
- Fagundes, J. A. *et al.* (2010). Estrutura organizacional e gestão sob a ótica da teoria da contingência. *Gestão & Regionalidade*, v. 26, n. 78.

- Giacomoni, J. (2010). Orçamento público. 15. ed. São Paulo: Atlas.
- Governo Federal. (2019). *Portal da Transparência*. Brasília. Disponível em: <a href="http://www.portaltransparencia.gov.br/entenda-a-gestao-publica/orcamento-publico">http://www.portaltransparencia.gov.br/entenda-a-gestao-publica/orcamento-publico</a>. Acesso em: 3 abr. 2019.
- Governo Federal. (2019). *Portal da Transparência:* O que é e como funciona. Brasília. Disponível em: <a href="http://www.portaltransparencia.gov.br/sobre/o-que-e-e-como-funciona">http://www.portaltransparencia.gov.br/sobre/o-que-e-e-como-funciona</a>. Acesso em: 15 nov. 2019.
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatistica. (2019). *Marialva*. Disponível em: <a href="https://cidades.ibge.gov.br/brasil/pr/marialva/panorama">https://cidades.ibge.gov.br/brasil/pr/marialva/panorama</a>. Acesso em: 15 nov. 2019.
- Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Paraná. (2012). *Orçamento Público*. Curitiba. Disponível em:
  - <a href="http://ead.ifap.edu.br/netsys/public/livros/Livros%20Curso%20Servi%C3%A7os%20P%C3%BAblicos/M%C3%B3dulo%20II/Or%C3%A7amento%20P%C3%BAblicos/Livro%20Orcamento%20Publico.pdf">http://ead.ifap.edu.br/netsys/public/livros/Livros%20Curso%20Servi%C3%A7os%20P%C3%BAblicos/M%C3%BAblicos/Livro%20Orcamento%20Publico.pdf</a>. Acesso em: 4 abr. 2019.
- Kashiwakura, H. K. (1997). Controle e Avaliação da Execução Orçamentária. Brasília: ESAF.
- Kohama, H. (2016). Contabilidade pública: teoria e prática. 15. ed. São Paulo: Atlas.
- Lawrence, P. R., & Lorsch, J. W. (1972). O desenvolvimento de organizações: diagnóstico e ação. São Paulo: Edgard Blucher Ltda.
- Lima, D. V., & Castro, R. G. (2011). *Contabilidade pública*: integrando União, estados e municípios (Siafí e Siafem). 3. ed. São Paulo: Atlas.
- Marconi, M. A., & Lakatos, E. M. (2010). Fundamentos de metodologia científica. 7. ed. São Paulo: Atlas.
- Marques, K. C. M., & Souza, R. P. (2010). *Pontos críticos da abordagem da contingência nos estudos da contabilidade gerencial*. Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC.
- Município de Marialva. (2019). *Portal da Transparência*. Disponível em: <a href="https://www.cidade-brasil.com.br/municipio-marialva.html">https://www.cidade-brasil.com.br/municipio-marialva.html</a>. Acesso em: 15 nov. 2019.
- Município de Marialva. (2019). *História Municipal de Marialva*. Marialva. Disponível em: <a href="https://www.marialva.pr.gov.br//index.php?sessao=b054603368ncb0&id=1779">https://www.marialva.pr.gov.br//index.php?sessao=b054603368ncb0&id=1779</a>. Acesso em: 15 nov. 2019.
- Município de Marialva. (1990). Lei Orgânica. Título I Da Organização Municipal. Marialva.
- Ribeiro, A. L. (2010). Teorias da administração. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva.
- Richardson, R. J. et al. (2012). Pesquisa social: métodos e técnicas. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas.