



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE FINANÇAS E CONTABILIDADE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**



DÉBORAH GUEDES DA PAZ

**QUOCIENTES ORÇAMENTÁRIOS: um estudo das informações geradas com base nos
balanços orçamentários dos dez maiores municípios da Paraíba no exercício de 2013**

**JOÃO PESSOA
2014**

DÉBORAH GUEDES DA PAZ

QUOCIENTES ORÇAMENTÁRIOS: um estudo das informações geradas com base nos balanços orçamentários dos dez maiores municípios da Paraíba no exercício de 2013

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis, do Centro de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal da Paraíba, como requisito parcial a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora Prof.^a: Ms. Vera Lúcia Cruz

JOÃO PESSOA
2014

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

P348q Paz, Déborah Guedes da.

Quocientes orçamentários: um estudo das informações geradas com base nos balanços orçamentários dos dez maiores municípios da Paraíba no exercício de 2013./ Déborah Guedes da Paz. – João Pessoa: UFPB, 2014. 60f.: il.

Orientador: Prof^a. Ms^a. Vera Lúcia Cruz.

Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – UFPB/CCSA.

1. Balanço orçamentário. 2. Quocientes orçamentários. 3. Municípios da Paraíba. I. Título.

UFPB/CCSA/BS

CDU (2. ed.): 657(813.3)(043.2)

DÉBORAH GUEDES DA PAZ

**QUOCIENTES ORÇAMENTÁRIOS: um estudo das informações geradas com base nos
balanços orçamentários dos dez maiores municípios da Paraíba no exercício de 2013**

Esta monografia foi julgada adequada para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada em sua forma final pela Banca Examinadora designada pela Coordenação do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba.

BANCA EXAMINADORA

Orientadora: Professora Ms. Vera Lúcia Cruz
Instituição: UFPB

Membro: Professora Ms. Danielle Karla Vieira e Silva
Instituição: UFPB

Membro: Professor Ms. Marcelo Pinheiro de Lucena
Instituição: UFPB

João Pessoa, 30 de junho de 2014.

Dedico este trabalho a minha mãe, Quitéria Guedes da Paz, por todo apoio e dedicação em todos os momentos da minha vida.

AGRADECIMENTOS

Ao meu Deus por guiar sempre os meus passos.

A minha família por todo amor e dedicação.

Ao meu noivo, Diego, por todo amor, apoio e motivação.

A minha orientadora, Vera Lúcia, por toda a dedicação, apoio e paciência, seu empenho foi fundamental para o andamento e conclusão deste trabalho.

“A persistência é o caminho do êxito”.

Charles Chaplin

RESUMO

Na contabilidade pública o montante planejado e executado para a arrecadação e gastos do exercício são evidenciados pelo balanço orçamentário, neste sentido, a análise deste balanço por meio dos quocientes orçamentários tem o intuito gerar informações contribuindo para o entendimento da situação orçamentária dos entes governamentais. Assim, esta pesquisa teve como objetivo geral analisar as informações geradas através dos quocientes aplicados nos balanços orçamentários dos dez maiores municípios da Paraíba no exercício de 2013. Desta forma, a pesquisa procurou apresentar os resultados obtidos para cada quociente e, com as informações geradas, apresentar a situação orçamentária de cada município. Para isso a pesquisa foi classificada como descritiva, por descrever informações e características de uma população, quanto aos procedimentos trata-se de uma pesquisa bibliográfica e documental, pois utiliza fontes já publicadas com relação ao tema estudado, bem como os balanços orçamentários objeto desse estudo. A coleta dos balanços foi realizada através do site do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba. Para a análise dos dados foram aplicados os quocientes orçamentários. Neste contexto, concluiu-se com a aplicação dos quocientes orçamentários que os mesmos podem ser utilizados de forma a gerar informações a respeito da execução orçamentária dos entes governamentais, informações estas que podem ser utilizadas pelos gestores públicos como forma de avaliar a gestão orçamentária do período, contribuindo a evitar para os próximos exercícios os pontos negativos encontrados. Como também, podem servir aos cidadãos interessados de forma a analisar o planejamento e a execução dos recursos da sociedade. Nesta conjuntura, espera-se que esta pesquisa incentive aos usuários das informações aplicadas ao setor público a utilizarem os quocientes orçamentários na análise da gestão orçamentária e na tomada de decisões.

Palavras-Chave: Balanço orçamentário. Quocientes orçamentários. Informações.

ABSTRACT

Public accounting planned and executed for the collection and expenditure of the exercise amount is evidenced by the public budget, in this sense, the analysis of this balance through budgetary quotients is intended to generate information contributing to the understanding of the budgetary situation of the government entities. Thus, this research investigation aims to analyze the information generated through the ratios applied in the budget balances of the ten municipalities of Paraíba in the year 2013. Accordingly, the research sought to present the results for each ratio, and with the information generated, present budgetary situation of each municipality. For this research was classified as descriptive information and by describing characteristics of a population as to the procedures it is a bibliographic and documentary research, it uses published sources with respect to the subject studied, as well as the budget balances object of this study. The collection of the balance was held by the Court of the State of Paraíba site. For data analysis, budget ratios were applied. In this context, it is concluded with the application of budget ratios that they can be used to generate information on the budget execution of governmental entities, such information can be used by public managers as a way to assess the management of the budget period contributing to avoid for the next years the negatives found. But also can serve interested citizens in order to analyze the planning and execution of society's resources. In this context, it is expected that this research will encourage users of the information applied to the public sector to use budgetary quotients in analysis of budget management and decision making.

Keywords: Budget balance. Budgetary quotients. Information.

LISTA DE ABREVIATURAS

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas

LOA - Lei Orçamentária Anual

LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal

MCASP - Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

MDF - Manual de Demonstrativos Fiscais

NBC T - Norma Brasileira de Contabilidade Técnica

NBC TSP - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

RREO - Relatório Resumido de Execução Orçamentária

STN - Secretaria do Tesouro Nacional

TCE-PB - Tribunal de Contas do Estado da Paraíba

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Características da Contabilidade Orçamentária e Financeira e da Contabilidade Patrimonial.	20
Quadro 2 – Receitas Correntes e de Capital por Origem de Recursos	25
Quadro 3 – Etapas da Receita Orçamentária	26
Quadro 4 - Despesas Correntes e de Capital por Grupo de Natureza de Despesa	27
Quadro 5 – Etapas da Despesa Orçamentária.....	27
Quadro 6 – Classificação dos Municípios Paraibanos Conforme População Acima de Cinquenta Mil Habitantes	41
Quadro 7 – Prazos e Períodos de Publicação do RREO.....	41
Quadro 8 – Aplicação do Quociente do Equilíbrio Orçamentário	44
Quadro 9 – Aplicação do Quociente de Execução da Receita	45
Quadro 10 – Aplicação do Quociente da Execução da Despesa	46
Quadro 11 – Aplicação do Quociente do Resultado Orçamentário.....	48
Quadro 12 – Aplicação do Quociente da Execução Orçamentária Corrente	49
Quadro 13 – Aplicação do Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária	50
Quadro 14 – Resumo das Informações Geradas Para Cada Município.....	51

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
1.1	Problematização	13
1.2	Objetivos	14
1.2.1	Objetivo Geral	14
1.2.2	Objetivos Específicos.....	14
1.3	Justificativa da Pesquisa.....	15
2	REVISÃO DA LITERATURA	16
2.1	Aspectos Gerais da Contabilidade Pública.....	16
2.1.1	Contabilidade Pública: Conceitos e Definições	16
2.1.2	Objetivos e Características da Contabilidade Pública.....	18
2.1.3	Demonstrativos Contábeis Aplicados ao Setor Público.....	20
2.2	Balanço Orçamentário.....	22
2.2.1	Conceito e Estrutura.....	22
2.2.2	Receitas e Despesas Orçamentárias	24
2.2.3	Outras Definições de Informações Presentes no Balanço Orçamentário.....	28
2.3	Análise do Balanço Orçamentário Através de Quocientes.....	30
2.3.1	Quociente do Equilíbrio Orçamentário	33
2.3.2	Quociente da Execução da Receita	34
2.3.3	Quociente de Desempenho da Arrecadação.....	34
2.3.4	Quociente de Utilização do Excesso de Arrecadação	35
2.3.5	Quociente de Utilização do Superávit Financeiro.....	35
2.3.6	Quociente da Execução da Despesa.....	36
2.3.7	Quociente do Resultado Orçamentário	36
2.3.8	Quociente da Execução Orçamentária Corrente	37
2.3.9	Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária.....	38
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	39
3.1	Tipologia da Pesquisa	39
3.2	Amostra e Universo da Pesquisa.....	40
3.3	Coleta de Dados	41
3.4	Análise dos Dados.....	42
3.5	Etapas da Pesquisa.....	43
4	ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS	44
4.1	Aplicação do Quociente do Equilíbrio Orçamentário	44
4.2	Aplicação do Quociente de Execução da Receita	45
4.3	Aplicação do Quociente da Execução da Despesa.....	46

4.4	Aplicação do Quociente do Resultado Orçamentário.....	47
4.5	Aplicação do Quociente da Execução Orçamentária Corrente	48
4.6	Aplicação do Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária	49
4.7	Informações Geradas Pelos Quocientes Para Cada Município	50
5	CONCLUSÃO, LIMITAÇÕES E SUGESTÕES.....	53
5.1	Conclusão	53
5.2	Limitações	53
5.3	Sugestões	54
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	55
	ANEXO: ESTRUTURA DO BALANÇO ORÇAMENTÁRIO	59

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade vem passando por um momento histórico no Brasil através do processo de convergência às normas internacionais, adotado tanto na área privada quanto no setor público. (SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL-STN, 2013)

Diante dessas alterações pelo processo de convergência na contabilidade, a necessidade da interpretação e do entendimento das informações contábeis ocupa cada vez mais espaço para que a informação tenha a relevância necessária aos usuários a quem se destina.

Segundo a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 1-NBC T 1 (2008, p.3):

as demonstrações contábeis são preparadas e apresentadas para usuários externos em geral, tendo em vista suas finalidades distintas e necessidades diversas [...] objetivam fornecer informações que sejam úteis na tomada de decisões e avaliações por parte dos usuários em geral, não tendo o propósito de atender finalidade ou necessidade específica de determinados grupos de usuários.

Conforme a norma citada, as demonstrações contábeis devem se reportar aos usuários em geral para atender as suas finalidades diversas que sejam úteis nas análises e tomadas de decisões.

Na contabilidade pública, Santos e Reis (2005) descrevem que os usuários das informações são os cidadãos, o poder executivo, os investidores e os credores.

A estes usuários é importante a análise, interpretação e fornecimento das informações orçamentárias, patrimoniais e financeiras do setor público.

Deste modo, as informações geradas pelas demonstrações contábeis aplicadas ao setor público passam, gradativamente, a serem fontes de análise de desempenho organizacional, contribuindo para o acompanhamento das atividades nos seus mais diversos setores. (SANTOS; ANDRADE, 2013)

No sistema orçamentário, especificamente, as informações das receitas e despesas orçamentárias são de fundamental importância, pois representam o montante que o Estado busca se apropriar da sociedade por intermédio da tributação e a sua contrapartida aos cidadãos por meio da geração de bens e serviços. (MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO-MCASP, 2012)

Dessa maneira, como forma de ajudar na qualidade dos dados, faz-se necessário o entendimento das informações apresentadas nos balanços orçamentários divulgados pelos

entes públicos, pois neles estão dispostos os dados referentes às receitas previstas e às despesas fixadas em confronto com as realizadas. (PISCITELLI; TIMBÓ, 2012)

Assim, o MCASP (2012) descreve que a análise e a verificação do balanço orçamentário têm como objetivo preparar os indicadores que servirão de base e suporte para a avaliação da gestão orçamentária do ente governamental.

Os quocientes orçamentários geram esses indicadores fornecendo informações que servem de base para o estudo da situação orçamentária dos entes governamentais, seja utilizado para fins gerenciais pelos gestores públicos, como também para verificação pela sociedade da aplicação dos recursos arrecadados.

Dessa forma, este trabalho estudou os indicadores obtidos pelos quocientes orçamentários calculados com base nos balanços orçamentários divulgados pelos dez maiores municípios do Estado da Paraíba, evidenciando aos usuários das informações desse demonstrativo como os quocientes orçamentários podem auxiliar na interpretação das informações geradas por este balanço.

1.1 Problematização

Historicamente, a contabilidade governamental teve o seu foco no orçamento público, no entanto, com o advento do processo de convergência a contabilidade pública passou a resgatar sua essência dando um enfoque adequado ao seu objeto, o patrimônio público. Porém, apesar dessa mudança de foco, o orçamento público continua a ser um instrumento de acompanhamento da situação orçamentária dos entes públicos, devendo ser analisado e aplicado nos processos decisórios. (STN, 2013)

No setor privado, para as grandes empresas, a ideia de planejar, executar e acompanhar já está mais consolidada.

Já no setor público, apesar do orçamento ser elaborado e executado anualmente, ainda há dificuldades relacionadas com a falta de conhecimento ou entendimento dos gestores públicos quanto às informações geradas pela contabilidade. (SANTOS; ANDRADE, 2013)

Neste contexto, o balanço orçamentário é a demonstração contábil que faz o elo entre o planejamento orçamentário e a sua execução. Nele estão demonstradas as informações previstas na Lei Orçamentária Anual (LOA) e o montante que realmente foi executado no exercício.

Desta forma, a análise deste balanço da o suporte para verificar se o planejamento é executado conforme o delineado, portanto, para uma apreciação mais aprofundada do balanço orçamentário, têm-se os quocientes orçamentários que podem ser utilizados como um instrumento de análise deste demonstrativo, gerando indicadores que servem de base para o entendimento da situação orçamentária do ente governamental.

Com base neste exposto, chega-se ao seguinte questionamento deste estudo: **Quais as informações geradas pelos quocientes orçamentários aplicados nos balanços orçamentários dos dez maiores municípios da Paraíba no exercício de 2013?**

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo Geral

Esse estudo possui o objetivo de apresentar as informações geradas pelos quocientes orçamentários aplicados nos balanços orçamentários dos dez maiores municípios da Paraíba no exercício de 2013.

1.2.2 Objetivos Específicos

Conforme o objetivo geral para este trabalho foram definidos os seguintes objetivos específicos:

- a) apresentar os resultados obtidos para cada quociente pesquisado;
- b) relacionar as informações geradas com base nos resultados obtidos; e
- c) apresentar a situação orçamentária de cada município estudado com base nas informações geradas.

1.3 Justificativa da Pesquisa

Os quocientes orçamentários são instrumentos de análise no qual demonstram indicadores que facilitam o entendimento das informações apresentadas pelo balanço orçamentário, porém, a maioria dos seus usuários não dispõe destas informações, pois os balanços orçamentários divulgados pelos entes públicos, inclusive dos municípios, são publicados pelo Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), não especificando de forma mais evidente informações a respeito da situação orçamentária do ente.

Apesar de o orçamento público demonstrar como os recursos da população serão gastos e o balanço orçamentário evidenciar os recursos realmente gastos, a principal informação constante nesse demonstrativo é a apresentação do superávit ou déficit orçamentário, principalmente pela obrigatoriedade da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei Complementar nº 101/00, art. 1, § 1º, determinando o equilíbrio das contas públicas.

Porém, o balanço orçamentário possui mais informações do que somente o cumprimento do equilíbrio das contas públicas, por isso este estudo tem como objetivo demonstrar aos usuários das informações do setor público como a utilização dos quocientes orçamentários pode auxiliar na demonstração e interpretação dos dados constantes no balanço orçamentário, podendo ajudar a entender a situação orçamentária apresentada pelos entes públicos através desse demonstrativo.

Neste contexto, a análise do balanço orçamentário através dos quocientes orçamentários, busca demonstrar resultados que não são visivelmente evidenciados neste balanço, abrangendo mais informações e de forma mais detalhada, traduzindo os dados constantes no balanço para a sociedade e até mesmo para os próprios gestores, analisando-o como um instrumento de planejamento e gerenciamento, e não apenas como instrumento de demonstração do que determina a LRF sobre o equilíbrio entre as receitas e despesas.

Por conseguinte, esta pesquisa pretende colaborar para o aprofundamento de estudos sobre a utilização dos quocientes orçamentários na medida em que tem como objetivo verificar, nos balanços orçamentários pesquisados, quais as informações geradas sobre a situação orçamentária dos entes governamentais com a aplicação desses quocientes.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Este capítulo está dividido em 3 seções. A primeira seção apresenta os aspectos gerais de contabilidade pública, evidenciando os conceitos, definições, objetivos, características e as demonstrações contábeis aplicadas ao setor público. A segunda seção demonstra o balanço orçamentário evidenciando o conceito, estrutura e as suas principais definições. Na terceira seção são apresentados os quocientes orçamentários aplicados na análise do balanço orçamentário.

2.1 Aspectos Gerais da Contabilidade Pública

Esta seção aborda as definições da contabilidade pública, seus objetivos e suas características, bem como demonstra quais as demonstrações contábeis exigidas para os entes públicos.

2.1.1 Contabilidade Pública: Conceitos e Definições

A contabilidade é a ciência que analisa e exercita as funções de orientação e controle dos atos e fatos administrativos, já a contabilidade pública é uma especialização da ciência contábil voltada para o estudo e a apreciação dos fatos administrativos que ocorrerem na administração pública. (SILVA, 2011)

Para o MCASP Parte V (2012, p. 5) a contabilidade pública é definida como “o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os princípios de contabilidade e as normas contábeis direcionadas ao controle patrimonial das entidades do setor público”.

Segundo a definição citada, a contabilidade aplicada ao setor público gera informações aos usuários aplicando todos os princípios relativos à contabilidade, bem como todas as normas específicas ao setor público.

Piscitelli e Timbó (2012, p. 7) corroboram assim descrevendo:

a Contabilidade Pública constitui uma das subdivisões da Contabilidade Aplicada a

diferentes tipos de atividades, de entidades. Seu campo de atuação é, assim, o das pessoas jurídicas de Direito Público interno – União, Estados, Distrito Federal, Municípios e suas autarquias -, bem como o de algumas de suas entidades vinculadas – fundações públicas e empresas públicas -, estas pelo menos quando utilizam recursos à conta do Orçamento Público.

Já a Lei nº 4.320/64, art. 83 e 85 - que dispõe sobre as normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal –, descreve que a contabilidade pública deve evidenciar perante a Fazenda Pública a situação de todos que arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados, e seus serviços devem ser organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, do conhecimento patrimonial, dos custos dos serviços industriais, do levantamento dos balanços gerais, da análise e da interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Para Kohama (2013, p.25) a contabilidade pública é conceituada como:

[...] uma técnica capaz de produzir com oportunidade e fidedignidade, relatórios que sirvam à administração no processo de tomada de decisões e de controle de seus atos, demonstrando, por fim os efeitos produzidos por esses atos de gestão no patrimônio da entidade.

Dessa maneira, segundo o conceito citado, a contabilidade pública é uma técnica que produz de maneira tempestiva e fiel as informações que sejam úteis para a tomada de decisão e para o controle de seus atos.

Já Santos e Reis (2005, p.883) descrevem a contabilidade pública como:

[...] um instrumento de alcance e manutenção dos interesses públicos, os quais devem estar sempre voltados ao atendimento à sociedade. [...] proporciona à Administração Pública as informações e controles necessários à melhor condução dos negócios públicos. Ela deve abastecer de informações todo o processo de planejamento, orçamento (elaboração, estudo e aprovação, execução e avaliação dos resultados), controle e o processo de divulgação da gestão realizada.

Ainda segundo os mesmos autores a contabilidade pública não deve ser limitada a prestar de contas aos cofres públicos por meio de dispositivos legais e constitucionais, mas também precisa buscar a transparência em seus demonstrativos financeiros, permitindo aos cidadãos a compreensão das ações dos governantes e a atuação dos vários órgãos no que diz respeito à subtração de parte do patrimônio público por meio de tributos.

Bezerra Filho e Feijó (2012) contribuem para o entendimento conceitual da

contabilidade pública, descrevendo que este ramo da ciência contábil aplica, no processo gerador de informações, os princípios, as normas e as técnicas contábeis direcionados à evidenciação das mutações do patrimônio das entidades, oferecendo aos usuários as informações sobre os atos praticados pelos gestores públicos, os resultados alcançados e o diagnóstico detalhado da situação orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade.

Desta forma, conforme a NBC T 16.1 (2008, p.2) a contabilidade pública tem como espaço de atuação na contabilidade que:

[...] demanda estudo, interpretação, identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação de fenômenos contábeis, decorrentes de variações patrimoniais em:

- (a) entidades do setor público; e
- (b) ou de entidades que recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos, na execução de suas atividades, no tocante aos aspectos contábeis da prestação de contas.

Conforme as definições, a contabilidade pública não tem somente o intuito de seguir apenas as normas legais, assim, evidencia-se que a contabilidade pública é um ramo da ciência contábil que aplica os princípios e normas específicas buscando evidenciar a situação de todos os entes que administram ou contenham bens pertencentes ao poder público, bem como a aplicação da transparência nos demonstrativos contábeis para que os cidadãos possam compreender as informações prestadas pelos entes públicos, assim como a própria administração pública possa, com as informações geradas, controlar com eficiência os recursos arrecadados.

2.1.2 Objetivos e Características da Contabilidade Pública

Conforme demonstrado a contabilidade pública é voltada para o estudo e a análise dos fatos administrativos que ocorrerem na administração pública.

Para Kohama (2013, p. 25) esta parte do conhecimento aplicado a contabilidade é um dos ramos mais complexos da ciência contábil e tem o objetivo de:

[...] captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras, e patrimoniais das entidades de direito público interno, ou seja, a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, através de metodologia especialmente concebida para tal [...].

Já o MCASP Parte V (2012, p. 5) demonstra que a contabilidade governamental:

tem como objetivo fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público, em apoio ao processo de tomada de decisão, à adequada prestação de contas e ao necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

Silva (2011, p.43) reforça o entendimento descrevendo que objetivo da contabilidade pública é:

[...] fornecer à administração informações sobre:

- registro, controle e acompanhamento das variações do patrimônio do Estado;
- organização e execução dos orçamentos;
- controle de custos e eficiência do setor público;
- normas para o registro das entradas de receita;
- normas para o registro dos desembolsos da despesa;
- normas para a prestação de contas dos responsáveis por bens e valores;
- normas para a prestação de contas do Governo.

Diante das constatações, a contabilidade pública tem como objetivo geral fornecer dados aos seus usuários garantindo que as informações geradas sejam úteis no processo de tomada de decisão e na análise do desempenho dos entes governamentais.

Silva (2011) ainda expõe que o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), na qualidade de órgão regulador, instituiu duas abordagens para a contabilidade governamental, são elas:

- a) a abordagem orçamentária e financeira onde as receitas e despesas são confrontadas, tendo relação direta com o fluxo de caixa efetuado em períodos definidos nas leis orçamentárias, sendo o balanço orçamentário e o balanço financeiro os demonstrativos que evidenciam essas informações; e
- b) a abordagem contábil ou patrimonial que evidencia os ativos e passivos com a apuração do resultado econômico em concordância com o princípio da competência para reconhecimento das receitas e despesas, bem como da análise dos ativos, passivos e patrimônio líquido. Informações estas explicitadas pelo balanço patrimonial e pelo demonstrativo das variações patrimoniais.

O mesmo autor apresenta quais as normas aplicadas, o campo de investigação, os objetivos e natureza dos dados de cada uma das abordagens da contabilidade pública, como pode ser verificado no quadro 1:

Quadro 1 - Características da Contabilidade Orçamentária e Financeira e da Contabilidade Patrimonial.

	CONTABILIDADE PATRIMONIAL	CONTABILIDADE ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA
NORMAS APLICÁVEIS	Art. 83 da Lei nº 4.320/64 Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do setor público (Resolução CFC nº 1.111/2007). Normas Brasileiras de Contabilidade aplicada ao setor público (NBC TSP)	Art. 35 da Lei nº 4.320/64 Lei do Plano Plurianual Lei de Diretrizes Orçamentárias Lei do Orçamento anual Princípios Orçamentários
CAMPO DE INVESTIGAÇÃO	Verifica todos os fatos administrativos e registra-os segundo o princípio de competência de acordo com as variações que produzem no patrimônio líquido.	Verifica todos os fatos administrativos e registra-os considerando que pertencem ao exercício: a) as receitas orçamentárias nele arrecadadas; b) as despesas orçamentárias nele legalmente empenhadas.
OBJETIVOS	Determina o resultado do exercício pelo confronto entre as variações Aumentativas e as Variações Diminutivas do Patrimônio.	Determina o resultado da gestão pelo confronto entre receitas e despesas sob o enfoque orçamentário (superávit ou déficit).
	Valor preditivo com ênfase em ciclos de longo prazo.	Valor preditivo com ênfase em ciclos de curto prazo.
	Evidenciação dos elementos do patrimônio para fins de prestação de contas	Transparência da execução orçamentária e financeira acompanhamento pelo Poder Legislativo e pela população.
	Tomada de decisões com foco no longo prazo.	Tomada de decisões com foco no curto prazo.
NATUREZA DOS DADOS RELEVADOS	Releva custos e resultados de acordo com o princípio da competência e de acordo com as necessidades dos usuários.	Releva os ingressos e desembolsos financeiros e o resultado financeiro.
	Todos os ativos e passivos são necessariamente evidenciados, inclusive as perdas de valor (depreciação, amortização ou exaustão).	Identifica todas as Receitas previstas e arrecadadas em conformidade com as Despesas fixadas no orçamento e as realiza.

Fonte: Silva, 2011.

No que se refere às citações apresentadas e às informações evidenciadas no quadro 1, a contabilidade está caracterizada como uma especialização da ciência contábil que objetiva evidenciar todos os fatos ocorridos na administração pública, com o intuito de evidenciar a situação orçamentária, financeira e patrimonial dos entes governamentais, fornecendo aos usuários os resultados alcançados através dos demonstrativos contábeis exigidos para a administração pública.

2.1.3 Demonstrativos Contábeis Aplicados ao Setor Público

Com o encerramento do exercício financeiro a gestão da entidade, com o auxílio do

setor de contabilidade, deve realizar o levantamento dos dados e elaborar os demonstrativos contábeis necessários à prestação de contas e aos usuários das suas informações. (SILVA, 2011)

A NBC T 16.1 (2008), aprovada pela Resolução do CFC nº 1.128/08, define tais demonstrativos como uma técnica contábil que tem o objetivo de evidenciar, em um período determinado, as informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio de entidades do setor público e suas mutações.

Inicialmente, observa-se que a Lei nº 4.320/64, art. 101, definiu as demonstrações contábeis obrigatórias para os entes públicos com o intuito evidenciar os resultados do exercício financeiro, ficando assim elencados:

- a) balanço orçamentário;
- b) balanço financeiro;
- c) balanço patrimonial;
- d) demonstração do resultado do exercício; e
- e) outros quadros demonstrativos em anexo na lei.

Já a NBC T 16.6 (2008), aprovada pela Resolução do CFC nº 1.133/08, atualizou os demonstrativos da Lei nº 4.320/64, adicionando a demonstração dos fluxos de caixa e a demonstração do resultado econômico.

Neste contexto as demonstrações contábeis obrigatórias ao setor público passaram a ser a assim determinadas:

- a) balanço orçamentário;
- b) balanço financeiro;
- c) balanço patrimonial;
- d) demonstração das variações patrimoniais;
- e) demonstração dos fluxos de caixa;
- f) demonstração do resultado econômico.

Porém, em 2010, a STN publicou a portaria STN nº 665/10 que adicionava a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, obrigatória apenas para as empresas estatais dependentes, aos demonstrativos contábeis aplicados ao setor público.

Em seguida esses demonstrativos foram atualizados pela Resolução do CFC nº 1.437/13 que modificou a NBC T 16.6 (2008), adicionando ao campo das demonstrações contábeis a demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, que já tinha sido exigida pela portaria da STN nº 665/10, como também adicionou as notas explicativas e retirou a

demonstração do resultado econômico da listagem das demonstrações obrigatórias.

Nesta conjuntura, atualmente, as demonstrações contábeis aplicadas ao setor público estão elencadas da seguinte maneira:

- a) balanço orçamentário;
- b) balanço financeiro;
- c) balanço patrimonial;
- d) demonstração das variações patrimoniais;
- e) demonstração dos fluxos de caixa;
- f) demonstração das mutações do patrimônio líquido; e
- g) notas explicativas.

Neste contexto, os demonstrativos contábeis obrigatórios ao setor público são os instrumentos utilizados pela contabilidade pública para evidenciar a situação orçamentária, econômica e patrimonial das entidades governamentais.

No entanto, a seção 2.2 deste trabalho evidenciará especificamente o balanço orçamentário, demonstrativo este objeto deste estudo, elaborado e estruturado com o objetivo de demonstrar a execução orçamentária dos entes governamentais.

2.2 Balanço Orçamentário

A seção 2.1 apresentou as definições da contabilidade pública, seus objetivos, características, e as demonstrações contábeis exigidas para o setor público. No entanto, esta seção do trabalho evidenciará especificamente o balanço orçamentário, demonstrativo que apresenta a execução orçamentária dos entes governamentais.

Desta maneira, esta seção aborda o conceito, estrutura e as principais definições da composição do balanço orçamentário.

2.2.1 Conceito e Estrutura

Para a Lei nº 4.320/64, art. 102, “o balanço orçamentário demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas”.

Por conseguinte Kohama (2013) conceitua o balanço orçamentário como um quadro

com duas partes, em que se distribuem as receitas previstas e realizadas, bem como as despesas fixadas e as realizadas, igualando-se o resultado previsto e realizado, e o déficit e o superávit.

Neste sentido, os entes públicos dispõem do balanço orçamentário para demonstrar como o orçamento público foi planejado e como ocorreu a sua execução.

Kohama (1999) ainda descreve que o balanço orçamentário é elaborado para atender e controlar as receitas e despesas de acordo com as especificações constantes na lei do orçamento e nos créditos adicionais restritos ao exercício a que se referir, assim sendo, os resultados apresentados não se transfere para o exercício seguinte.

Silva (2011, p. 342) ainda expõe que o balanço orçamentário:

[...] constitui o produto final da contabilidade orçamentária, ou subsistema orçamentário que objetiva basicamente:

- registrar os elementos do orçamento público, nos termos em que este foi aprovado pelo Poder Legislativo;
- registrar a execução do orçamento, com as modificações que vão sendo introduzidas;
- registrar a posição dos valores executados quando do encerramento do exercício, comparada com as previsões iniciais do orçamento.

Por conseguinte, observar-se que o balanço orçamentário visa demonstrar como o orçamento público foi planejado e executado, evidenciando as informações que podem auxiliar a administração pública na avaliação da gestão dos recursos advindos da sociedade.

O Manual de Demonstrativos Fiscais-MDF (2012) corrobora descrevendo que o balanço orçamentário demonstra a execução orçamentária em um determinado exercício, proporcionando aos usuários de suas informações a possibilidade de analisar o resultado da gestão orçamentária do ente governamental.

Para a NBC T 16.6 (2008) este demonstrativo evidencia as receitas e as despesas orçamentárias, detalhadas em níveis relevantes de análise, confrontando o orçamento inicial e as suas alterações, demonstrando o resultado orçamentário, sendo estruturado de forma a evidenciar a integração entre o planejamento e a execução orçamentária.

Kohama (2013) corrobora descrevendo que o balanço orçamentário é estruturado em duas seções – receita e despesa -, e cada uma destas representa uma coluna da movimentação orçamentária ocorrida no exercício.

Neste contexto, o MDF (2012) demonstra a estrutura do balanço orçamentário conforme em Anexo nesta pesquisa.

Assim, evidencia-se que o balanço orçamentário é estruturado para demonstrar as receitas e despesas planejadas e executadas pelos entes governamentais durante um período determinado.

Demonstrada a estrutura do balanço orçamentário, as seções 2.2.2 e 2.2.3 demonstram os principais conceitos de sua composição, evidenciando as receitas e despesas orçamentárias, bem como as definições das principais linhas e colunas do balanço.

2.2.2 Receitas e Despesas Orçamentárias

As receitas e despesas orçamentárias demonstradas no balanço orçamentário representam o montante em que o Estado se apropria da sociedade e a contrapartida aos cidadãos com a geração de bens e serviços. MCASP (2012)

Segundo Silva et al. (2012) os cidadãos financiam os gastos públicos com recursos cobrados de impostos, taxas e contribuições, sendo as receitas e despesas orçamentárias das entidades governamentais classificadas nas seguintes categorias econômicas:

- a) receitas correntes (impostos, taxas, contribuições, prestações de serviços etc.);
- b) receitas de capital (operações de crédito, alienação de bens, amortização de empréstimos, etc.);
- c) despesas correntes (despesas de custeio e transferências correntes); e
- d) despesas de capital (investimentos, inversões financeiras e transferências de capital).

Para o MCASP (2012) as receitas correntes são as receitas arrecadadas dentro do exercício financeiro aumentando as disponibilidades financeiras do Estado, em geral com efeito positivo sobre o patrimônio líquido, sendo recursos para o financiamento de objetivos definidos nos programas e ações no intuito de satisfazer as finalidades públicas. Já as receitas de capital divergem das receitas correntes, pois, em geral, não possuem efeito sobre o patrimônio líquido.

Segundo MDF (2012, p. 132) as receitas orçamentárias são classificadas da seguinte maneira:

- 1º Nível – Categoria Econômica;
- 2º Nível – Origem;
- 3º Nível – Espécie;
- 4º Nível – Rubrica;
- 5º Nível – Alínea;
- 6º Nível – Subalínea.

Porém, conforme evidenciado na composição do balanço orçamentário as receitas constantes neste demonstrativo são estruturadas até o 3º nível de detalhamento (MCASP, 2012)

Desta maneira, conforme MCASP (2012), as receitas orçamentárias ficam classificadas segundo a origem dos recursos conforme o quadro 2:

Quadro 2 – Receitas Correntes e de Capital por Origem de Recursos

Receitas Correntes		Receitas de Capital	
Origem	Definição	Origem	Definição
Receita Tributária	Tem a finalidade de obter recursos financeiros para o Estado.	Operações de Crédito	São originadas de recursos provenientes de empréstimos e financiamentos
Receita Contribuições	Destinada a arrecadar recursos para a manutenção dos programas sociais e econômicos.	Alienação de Bens	São oriundas de bens patrimoniais móveis e imóveis.
Receita Patrimonial Agropecuária e Industrial	Compõe rendas provenientes da utilização de bens pertencentes ao Estado como alugueis, juros, participações, produção vegetal, da indústria extrativa mineral, entre outras.	Amortização de Empréstimos	São recursos originados de empréstimos concedidos.
Receita de Serviços	Origina da prestação de serviços comerciais, financeiros, de transporte, de comunicação, entre outros.	Transferências de Capital	Recursos recebidos de outras entidades de direito público destinados a atender receitas de capital.
Transferências Correntes	Oriunda de recursos financeiros recebidos de outras entidades de direito público ou privado destinados a atender receitas correntes.	Outras Receitas de Capital	Destinada a arrecadar outras receitas de capital que não de enquadram nas origens anteriores.
Outras Receitas Correntes	São provenientes de cobrança de juros de mora, indenizações, restituições dívida da ativa e receitas diversas.		

Fonte: Elaboração própria, 2014.

Conforme evidenciado nas citações apresentadas e no quadro 2, as receitas orçamentárias apresentadas no balanço orçamentário são classificadas por categoria econômica e evidenciadas no nível de detalhamento de origem de recursos, bem como detalhadas em nível de espécie em cada nível de origem.

Para MCASP (2012) as receitas orçamentárias cumprem etapas segundo evidenciado no quadro 3:

Quadro 3 – Etapas da Receita Orçamentária

Planejamento	Execução
Previsão: implica em planejar e estimar a arrecadação das receitas orçamentárias constantes na LOA	Lançamento: ato de registro contábil do crédito tributário em favor do ente público.
	Arrecadação: corresponde à entrega dos recursos devidos ao Tesouro pelos contribuintes ou devedores, por meio dos agentes arrecadadores ou instituições financeiras.
	Recolhimento: é a transferência dos valores arrecadados à conta específica do Tesouro.

Fonte: Elaboração própria, 2014.

Conforme evidenciado no quadro 3 as receitas orçamentárias passam por um processo de etapas que começa no planejamento da receita e continua com a sua execução, a etapa da execução se subdivide em mais três etapas – lançamento, arrecadação e recolhimento – para que possa ser considerada finalizada e disponível para a cobertura de despesas.

Já a despesa orçamentária é definida por Angélico (2006) como aquela cuja realização depende de autorização legislativa, não podendo ser realizada sem o crédito orçamentário correspondente, é parte integrante do orçamento discriminada e fixada na LOA.

Para Kohama (2013) a despesa orçamentária corrente é a despesa que não contribui diretamente para a formação de um bem de capital, são, portanto, gastos de natureza operacional para manutenção e o financiamento dos seus órgãos. Já despesa orçamentária de capital é a despesa que contribui diretamente para a formação de um bem de capital.

O MCASP Parte I (2012, p. 51) ainda corrobora descrevendo que:

a classificação de despesa orçamentária, segundo a sua natureza, compõe-se de:

- I – Categoria Econômica;
- II – Grupo de Natureza da Despesa; e
- III – Elemento de Despesa.

Porém, conforme o MCASP (2012), as despesas são evidenciadas no balanço orçamentário até o nível de grupo de natureza da despesa.

Deste modo, segundo Kohama (2013), as despesas orçamentárias ficam classificadas nos grupos de natureza da despesa conforme o quadro 4:

Quadro 4 - Despesas Correntes e de Capital por Grupo de Natureza de Despesa

Despesas Correntes		Despesas de Capital	
Grupo de Natureza	Definição	Grupo de Natureza	Definição
Pessoal e Encargos Sociais	São despesas de natureza salarial decorrentes do efetivo exercício de cargo, emprego, função de confiança, aposentadorias, reformas, pensões, obrigações trabalhistas, soldo, gratificações e adicionais.	Investimentos	São despesas com o planejamento e a execução de obras, inclusive com a aquisição imóveis para a realização desses últimos, e com a aquisição de instalações, equipamentos e material permanente.
Juros e Encargos da Dívida	Abrange despesas com pagamentos de juros, comissões e outros encargos de operações de crédito.	Inversões Financeiras	São oriundas de aquisição de imóveis ou bens de capital já em utilização, aquisição de títulos representativos do capital de empresas e constituição e aumento do capital de empresas
Outras Despesas Correntes	Oriundas de outras despesas não classificáveis nos demais grupos de natureza de despesa.	Amortização da Dívida	Oriundas de pagamentos e/ou refinanciamento do principal e da atualização monetária e cambial de dívida pública.

Fonte: Elaboração própria, 2014.

Conforme evidenciado nas citações apresentadas e no quadro 4 as despesas orçamentárias apresentadas no balanço orçamentário são classificadas por categoria econômica e evidenciadas no nível de detalhamento por grupo de natureza de despesa.

Neste contexto, conforme MCASP (2012), as despesas orçamentárias, assim como as receitas orçamentárias, passam por etapas conforme demonstrado no quadro 5:

Quadro 5 – Etapas da Despesa Orçamentária

Planejamento	Execução
Fixação: refere-se ao limite de gastos, incluídos nas leis de orçamentárias com base nas receitas previstas, a serem efetuadas pelas entidades públicas.	Empenho: é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado a obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição, nesta etapa a despesa já é considerada executada.
Descentralização de Créditos Orçamentários: ocorre quando for efetuada movimentação de parte do orçamento.	Liquidação: consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.
Programação Orçamentária e Financeira: consiste na contabilização do fluxo dos pagamentos com os fluxos dos recolhimentos.	Pagamento: consiste na entrega de numerário ao credor por meio de cheque nominativo, ordens de pagamentos ou crédito em conta, e só pode ser efetuado após a regular liquidação da despesa.
Processo de Licitação e Contratação: consiste em procedimentos administrativos que objetivam adquirir materiais, contratar obras e serviços, alienar ou ceder bens a terceiros, bem como fazer concessões.	

Fonte: Elaboração própria, 2014.

Diante das informações apresentadas no quadro 5, as despesas orçamentárias passam por um processo de etapas que começa no planejamento das despesas abrangendo as etapas de fixação, descentralização de créditos orçamentários, programação orçamentária e financeira e processo de licitação e contratação. Já a etapa da execução abrange o empenho, a liquidação e

pagamento, sendo que para o MCASP Parte V (2012) a despesa orçamentária é considerada executada a partir do estágio do empenho.

Conforme as informações citadas e evidenciadas no quadros expostos, as receitas e despesas orçamentárias são classificadas por natureza econômica em receitas e despesas correntes e de capital, cumpre observar que ambas ainda passam por um processo de etapas que abrange o planejamento inicial até a sua execução final, sendo evidenciadas no balanço orçamentário até o detalhamento de espécie para as receitas e por grupo de natureza para as despesas.

2.2.3 Outras Definições de Informações Presentes no Balanço Orçamentário

Segundo o MCASP (2012) e o MDF (2012) para o levantamento e entendimento das informações constantes no balanço orçamentário é preciso entender a definição dos seguintes conceitos:

- a) previsão inicial: coluna que identifica os valores da previsão inicial das receitas constantes na LOA, os valores registrados nessa coluna permanecem inalterados durante todo o exercício;
- b) previsão atualizada (a): coluna que identifica os valores da previsão atualizada das receitas para o exercício de referência que refletem a parcela de reestimativa da receita atualizada para abertura de créditos adicionais. Segundo Silva (2012) os créditos adicionais são autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na lei do orçamento. Se não ocorrer os fatos que requeiram a atualização das receitas a coluna da previsão de receitas deverá indicar os mesmos valores constantes na coluna de previsão inicial;
- c) receitas realizadas: essa coluna do balanço orçamentário evidencia as receitas realizadas no período, considerando-se realizadas as receitas constantes na etapa de arrecadação;
- d) saldo (a-c): essa coluna identifica as receitas a realizar, representadas pela diferença entre a previsão atualizada (coluna “a”) e a realizada até o final do bimestre de referência (coluna “c”);
- e) subtotal das receitas (III) = (I + II): nessa linha registra-se o somatório das colunas Previsão Inicial, Previsão Atualizada, Receitas Realizadas e Saldo a Realizar das

receitas orçamentárias excluídas as operações de crédito para refinarciar a dívida pública;

- f) operações de crédito/refinanciamento (IV): nessa linha registra-se o valor da receita decorrente da colocação de títulos públicos ou empréstimos, obtidos junto a entidades estatais ou particulares internos ou externos destinados ao refinanciamento da dívida pública;
- g) subtotal com refinanciamento (V) = (III + IV): nessa linha registra-se a soma da linha Subtotal das Receitas (III) com a linha Operações de Crédito/Refinanciamento (IV).
- h) déficit (VI): nessa linha registra-se a eventual diferença a menor até o bimestre, entre as receitas realizadas e as despesas liquidadas. Se as receitas realizadas forem superiores às despesas liquidadas, essa diferença será lançada na linha Superávit (XIII), para fins de equilíbrio do demonstrativo. Nesse caso a linha Déficit (VI) deverá ser preenchida com um traço (-) indicando um valor nulo ou inexistente;
- i) total (VIII) = (V + VI): nessa linha registra-se a soma da linha Subtotal com Refinanciamento (V) com a linha Déficit (VI);
- j) saldo de exercícios anteriores: nessa linha registra-se o valor de recursos provenientes de superávit financeiro de exercícios anteriores, identificados no Balanço Patrimonial do exercício anterior ao de referência, que está sendo utilizado como fonte de recursos para a abertura de créditos adicionais, bem como os créditos adicionais autorizados nos últimos quatro meses do exercício anterior.
- k) dotação inicial (d): essa coluna identifica o valor dos créditos iniciais constantes na LOA;
- l) créditos adicionais (e): essa coluna identifica os créditos adicionais abertos e ou reabertos durante o exercício, deduzidas as anulações e cancelamentos correspondentes;
- m) dotação atualizada (f) = (d+e): corresponde a soma da coluna Dotação Inicial (d) com a coluna Créditos Adicionais (e);
- n) saldo (f-g): essa coluna identifica o valor referente à diferença entre a dotação atualizada (coluna “f”) e as despesas liquidadas (coluna “g”);
- o) subtotal das despesas (X) = (VIII + IX): nessa linha registra-se o somatório das seguintes colunas da despesa: Dotação Inicial, Créditos Adicionais, Dotação Atualizada, Despesas Empenhadas, Despesas Liquidadas e Saldo a Liquidar, excetuado o refinanciamento da dívida pública;
- p) amortização da dívida/refinanciamento (XI): nessa linha registra-se o valor das

despesas com o pagamento do principal e da atualização monetária ou cambial da dívida pública;

- q) subtotal com refinanciamento (XII) = (X+XI): nessa linha registra-se o somatório da linha Subtotal das Despesas (X) com a linha de Amortização da Dívida/Refinanciamento (XI);
- r) superávit (XIII): nessa linha registra-se a diferença a maior até o bimestre, entre as receitas realizadas e as despesas liquidadas. Se as receitas realizadas forem inferiores às despesas liquidadas, essa diferença será lançada na linha Déficit (VI), para fins de equilíbrio do demonstrativo. Nesse caso a linha Superávit (XIII) deverá ser preenchida com um traço (-), indicando valor inexistente ou nulo. Os saldos de exercícios anteriores não podem ser considerados no cálculo de déficit ou superávit orçamentário, pois representam recursos que não foram arrecadados no exercício de referência.
- s) total (XIV) = (XII + XIII): nessa linha registra-se a soma da linha Subtotal com Refinanciamento (XII) com a linha Superávit (XIII).

Diante das informações apresentadas, verifica-se que o balanço orçamentário tem sua composição estruturada de forma apresentar a relação entre as receitas e despesas orçamentárias, bem como a previsão inicial de ambas e a sua execução.

Neste sentido, a seção 2.3 evidenciará a análise do balanço orçamentário com vistas a apresentar um exame das informações geradas através dos quocientes orçamentários, demonstrando como esses quocientes podem auxiliar no entendimento da execução orçamentária dos entes governamentais.

2.3 Análise do Balanço Orçamentário Através de Quocientes

A análise de balanços é definida por Carvalho (2003) como uma técnica que possui o objetivo de fornecer informações seguras, importantes e conclusivas, com detalhamento inteligível aos usuários das demonstrações contábeis.

Já Iudícibus (1998) descreve que a análise de balanços é a arte de saber extrair relações úteis dos relatórios contábeis tradicionais.

Ainda, conforme Kohama (1999) a análise de balanço procura proceder a uma investigação dos fatos com base nos dados que são apresentados, procurando investigar os detalhes que possam ajudar no entendimento dos resultados.

O mesmo autor afirma que a interpretação dos resultados dos balanços públicos passa pela análise dos dados apresentados, tendendo a ser mais fiel representação à medida que os fatos analisados tenham um nível de detalhamento e informações que reflitam corretamente os atos escriturados e possibilitem o entendimento dos resultados apontados.

O MCASP Parte V (2012, p. 14) corrobora descrevendo que “a análise e a verificação do Balanço Orçamentário tem como objetivo preparar os indicadores que servirão de suporte para a avaliação da gestão orçamentária”.

Santos e Andrade (2013) descrevem que os indicadores expõem a situação do ente público no âmbito financeiro, patrimonial e orçamentário sem a necessidade de apresentação de valores, facilitando o entendimento dos usuários que não possuem conhecimentos específicos sobre contabilidade aplicada ao setor público.

Neste sentido, segundo Gomes e Salas (1997 apud Santos; Andrade, 2013) os indicadores permitem avaliar de forma simplificada o desempenho dos gestores que administram os órgãos públicos, através da análise de medidas absolutas ou percentuais, obtidos da diferença entre os objetivos iniciais e os resultados alcançados.

Santos e Andrade (2013) ainda descrevem que dois autores contribuíram para o estudo da utilização dos quocientes orçamentários:

“Platt Neto (2002) e Kohama (2006a) realizaram estudos sobre a utilização de indicadores no setor público, constituídos de real. Os indicadores são encontrados por meio da divisão de valores, constantes em contas dos balanços das entidades públicas”.

Conforme a informação fornecida na citação anterior, verificou-se que pesquisas publicadas com relação a este assunto utilizaram os significados dos quocientes orçamentários conforme Kohama (1999) para análise dos dados é o caso dos seguintes artigos:

- a) Análise por meio de Indicadores Patrimoniais, Financeiros e Orçamentários da Prefeitura de Patos de Minas: escrito por Geovane Camilo dos Santos e Sandro Ângelo de Andrade, publicado em 2013 pela revista RAGC. Os resultados encontrados na situação orçamentária da Prefeitura de Patos de Minas demonstraram que na execução da receita e despesa o ente não conseguiu nos anos de 2007 a 2012 alcançar o equilíbrio, sendo que apenas no ano de 2008 apresentou arrecadação de receitas superior ao planejado. Já com relação ao resultado orçamentário nos anos de 2009, 2011 e 2012 as receitas arrecadadas foram iguais a despesas executadas, já nos

anos de 2008 e 2010 as receitas foram superiores as despesas e apenas em 2007 as receitas arrecadas foram inferiores as despesas executadas;

- b) *Análise do Desempenho Econômico e Financeiro de Entidades da Administração Pública Direta: O Caso da Prefeitura Municipal do Rio Grande do Sul (RS)*: elaborado por Daniela Miguel Coelho e Alexandre Costa Quintana, foi publicado pela Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UFRJ no ano de 2008. Os resultados encontrados com a utilização dos quocientes orçamentário evidenciaram que em todos os anos estudados o município apresentou um superávit de execução, ou seja, atingiu uma receita executada maior que a despesa executada.
- c) *Análise e Interpretação das Demonstrações Contábeis no Setor Público*: escrito por Adriana Oliveira Nogueira e Manuel Salgueiro Rodrigues Júnior, este artigo foi apresentado em 2008, no 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade em Gramado, Rio Grande do Sul. Com os resultados alcançados os autores concluíram que o Governo do Estado do Ceará buscou pelo equilíbrio orçamentário, demonstrando que a execução orçamentária corrente e de capital foram equilibradas ao longo de todo período examinado.

Deste modo, o MCASP (2012) apresenta para a análise dos balanços orçamentários quocientes que servem de base para o entendimento das informações constantes nesse demonstrativo.

Para Iudícibus (1998) a análise através de quocientes é um dos mais importantes desenvolvimentos da contabilidade, pois o uso de quocientes tem como finalidade principal permitir ao analista extrair tendências e comparar os quocientes com padrões preestabelecidos.

Desta forma, os quocientes orçamentários são assim listados pelo MCASP (2012):

- a) quociente do equilíbrio orçamentário;
- b) quociente de execução da receita;
- c) quociente de desempenho da arrecadação;
- d) quociente de utilização do excesso de arrecadação;
- e) quociente de utilização do superávit financeiro;
- f) quociente da execução da despesa;
- g) quociente do resultado orçamentário;
- h) quociente da execução orçamentária corrente; e
- i) quociente financeiro real da execução orçamentária.

Conforme as informações citadas, os quocientes orçamentários demonstram

indicadores que servem de base para a análise do balanço orçamentário. Desta forma, as seções 2.3.1, 2.3.2, 2.3.3, 2.3.4, 2.3.5, 2.3.6, 2.3.7, 2.3.8 e 2.3.9 serão detalhadas de forma a evidenciar as informações geradas através dos quocientes listados segundo o MCASP (2012), sendo interpretados segundo Kohama (1999) e por artigos publicados com relação a este tema.

2.3.1 Quociente do Equilíbrio Orçamentário

Segundo o MCASP Parte V (2012, p. 15) este quociente “é resultante da relação entre Previsão Inicial da Receita e Dotação Inicial da Despesa, indicando se há equilíbrio entre previsão e fixação constante na LOA”.

Kohama (1999, p. 145) descreve que o quociente do equilíbrio orçamentário é calculado com base na divisão entre a despesa fixada e a receita prevista possuindo o seguinte significado:

1 = Despesa Fixada é igual à Receita Prevista.

Maior do que 1 = Despesa Fixada é maior do que a Receita Prevista, portanto, a diferença representa o montante de Créditos Adicionais Abertos.

Menor do que 1 = Despesa Fixada é menor do que a Receita Prevista, portanto, a diferença representa o montante de Receita Prevista superior à Despesa Fixada. Essa situação, embora dificilmente ocorra, deve refletir o fato de que a Lei de Orçamento pode ter sido aprovada com “superávit” e não com equilíbrio orçamentário.

Deste modo, este quociente indica o resultado normal quando for igual 1 ou pouco maior que 1, caso seja menor do que 1 a tendência é de considerá-lo normal, desde que os registros estejam corretos, entretanto, deverá ser uma hipótese que precisa ser verificada. (KOHAMA, 1999)

Assim, quando se quer obter o conhecimento da relação entre a despesa fixada e a receita prevista no orçamento utiliza-se o quociente do equilíbrio orçamentário.

2.3.2 Quociente da Execução da Receita

Segundo o MCASP Parte V (2012, p. 15) este quociente “é resultante da relação entre a Receita Realizada e a Previsão Atualizada da Receita, indicando a existência de excesso ou falta de arrecadação para a cobertura de despesas”.

Para Kohama (1999) este quociente é calculado pela divisão entre a receita executada e a receita prevista.

Porém, conforme MCASP (2012) essa divisão é realizada em relação à receita realizada e a previsão atualizada da receita, dessa forma verifica-se a receita realiza em relação à parcela de reestimativa da receita atualizada para abertura de créditos adicionais. Neste sentido, será utilizada a significação de Kohama (1999) atualizada conforme MCASP (2012), desta forma o significado do quociente expõe:

- a) resultado igual a 1 = a receita executada é igual à receita atualizada;
- b) resultado maior do que 1 = a receita executada é maior do que a receita atualizada, portanto, a diferença representa o excesso de arrecadação; e
- c) resultado menor do que 1 = a receita executada é menor do que a receita prevista, portanto, a diferença representa a falta de arrecadação em relação à previsão.

Deste modo, segundo Santos e Andrade (2013) se o resultado apresentado for igual a 1, significa que a receita executada é igual à receita atualizada, ou seja, a arrecadação foi igual ao valor previsto no orçamento e atualizado conforme abertura de créditos adicionais; se o resultado for maior que 1 indica que há um excesso de arrecadação, ou seja, o que foi arrecadado é superior ao previsto; se o resultado for inferior a 1 resultará num déficit de arrecadação, ou seja, o valor arrecadado foi inferior ao valor estimado no orçamento.

Neste sentido, quando se quer obter o conhecimento da receita prevista no orçamento e atualizada conforme abertura de créditos adicionais em relação à receita realizada, o quociente da execução da receita poderá ser utilizado para fornecimento desta informação.

2.3.3 Quociente de Desempenho da Arrecadação

Segundo o MCASP Parte V (2012, p. 15) o quociente de desempenho de arrecadação “é resultante da relação entre a Receita Realizada e a Previsão Inicial da Receita, indicando a existência de excesso ou falta de arrecadação para administração dos indicadores fiscais”.

Para este quociente, conforme pesquisas realizadas não existem definição e significação além da definição constante no MCASP (2012) o que limita a sua utilização para a análise dos dados. Deste modo, este quociente não será utilizado para a análise dos dados conforme seção 4 deste trabalho.

2.3.4 Quociente de Utilização do Excesso de Arrecadação

O quociente da utilização do excesso de arrecadação é descrito conforme o MCASP Parte V (2012, p. 15) da seguinte forma:

o Quociente de Utilização do Excesso de Arrecadação é resultante da relação entre os Créditos Adicionais abertos por meio de excesso de arrecadação e o total do excesso de arrecadação, indicando a parcela do excesso de arrecadação utilizada para abertura de créditos adicionais.

Conforme constatado na seção 2.3.3, esta seção também apresenta limitação na sua definição e significação conforme pesquisas realizadas, uma vez que, este quociente só apresenta a definição constante no MCASP (2012), neste sentido a análise dos dados com relação a esta seção não será possível diante da limitação apresentada.

2.3.5 Quociente de Utilização do Superávit Financeiro

Segundo o MCASP Parte V (2012, p.16):

o quociente de utilização do superávit financeiro é resultante da relação entre os Créditos Adicionais Abertos por meio de superávit financeiro e o total do superávit financeiro apurado no exercício anterior, indicando a parcela do superávit financeiro utilizada para a abertura de créditos adicionais.

Conforme constatado nas seções anteriores, 2.3.3 e 2.3.4, este quociente também apresenta limitações para a análise dos dados, pois, conforme pesquisas, não existem definições e significados além do constatado no MCASP (2012). Deste modo, este quociente não será utilizado para a análise dos dados na seção 4.

2.3.6 Quociente da Execução da Despesa

Segundo Kohama (1999) esse quociente demonstra o quanto da despesa fixada foi utilizado em despesa executada, sendo obtido pela divisão entre a despesa executada e a despesa fixada.

Porém, conforme MCASP (2012) essa divisão é realizada em relação à despesa atualizada e a despesa executada, dessa forma verifica-se a dotação atualizada com os valores constantes na LOA e adicionado os valores de abertura de créditos adicionais.

Desta maneira, será utilizada a significação de Kohama (1999) atualizado conforme MCASP (2012), neste contexto o significado do quociente expõe:

- a) resultado igual a 1 = a despesa executada é igual à dotação atualizada;
- b) resultado maior do que 1 = a despesa executada é maior que a dotação atualizada, isso jamais poderá ocorrer, porquanto demonstrará a utilização de dotação orçamentária sem a devida autorização legal; e
- c) resultado menor do que 1 = a despesa executada é menor que a dotação atualizada, essa hipótese representará o quanto da dotação atualizada foi utilizada como despesa executada. Sendo a diferença representada pela economia orçamentária, demonstrando o quanto deixou de ser utilizado como despesa executada. Esta hipótese é a mais usual, ou seja, a que geralmente ocorre.

Neste sentido, quando se deseja observar o quanto de despesa foi prevista na LOA em relação à despesa executada, utiliza-se o quociente de execução da despesa.

2.3.7 Quociente do Resultado Orçamentário

Conforme MCASP Parte V (2012, p. 16) este quociente é “resultante da relação entre a Receita Realizada e a Despesa Empenhada, indicando a existência de superávit ou déficit”.

Kohama (1999) ainda descreve que este quociente deve demonstrar quanto da receita executada serve de cobertura para a despesa executada, apresentando o significado deste quociente da seguinte maneira:

- a) resultado igual a 1 = a receita realizada é igual à despesa executada;
- b) resultado maior do que 1 = a receita realizada é maior do que a despesa executada, essa hipótese demonstra a existência de um “superávit” orçamentário de execução,

entretanto, se acontecer, geralmente, será proveniente de operações de créditos (empréstimos e financiamentos); e

- c) resultado menor do que 1 = a receita realizada é menor do que a despesa executada, essa hipótese demonstrará a existência de um “déficit” orçamentário de execução.

Deste modo, quando o objetivo é saber a relação entre a despesa executada e a receita realizada utiliza-se a quociente do resultado orçamentário.

2.3.8 Quociente da Execução Orçamentária Corrente

Segundo o MCASP Parte V (2012, p.16):

o quociente da execução orçamentária corrente é resultante da relação entre a Receita Realizada Corrente e a Despesa Empenhada Corrente. A interpretação desse quociente indica se a receita corrente suportou as despesas correntes ou se foi necessário utilizar receitas de capital para financiar despesas correntes.

Para Kohama (2012, p. 160) o significado desse quociente é demonstrado da seguinte forma:

1 = Receita Corrente recebida no exercício, igual à Despesa Corrente realizada no exercício. Esse quociente demonstrará haver equilíbrio, pois, para cada 1,00 de receita corrente, foi realizado 1,00 de despesa corrente.

Maior do que 1 = Receita Corrente recebida maior no exercício do que a Despesa Corrente realizada no exercício. Esse quociente demonstrará haver um “superávit” corrente, pois haverá mais do que 1,00 de receita corrente para cada 1,00 de despesa corrente realizada.

Menor do que 1 = Receita Corrente recebida no exercício, menor do que a Despesa Corrente realizada. Esse quociente demonstrará haver um déficit corrente, pois, haverá menos do que 1,00 de receita corrente para cada 1,00 de Despesa Corrente realizada, o que, fatalmente, provocará alienação de bens ou valores e conseqüente diminuição do patrimônio, ou operações de crédito (empréstimos) legalmente autorizadas.

Neste sentido, o quociente da execução orçamentária corrente demonstra se a receita corrente realizada suportou toda despesa corrente empenhada.

2.3.9 Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária.

O MCASP Parte V (2012, p. 16) define o quociente financeiro real da execução orçamentária como o quociente “[...] resultante da relação entre a Receita Realizada e a Despesa Paga, indicando o quanto a receita orçamentária arrecadada representa em relação à despesa orçamentária paga”. O MCASP (2012) ainda define a despesa paga como a despesa que já passou pelo estágio da liquidação.

Kohama (1999) descreve que este quociente procura demonstrar a relação da receita orçamentária e despesa orçamentária paga. Devendo ser considerado normal o resultado igual a 1 e bom o maior do que 1, caso o resultado seja menor do que 1 deve ser considerado preocupante, pois a receita arrecadada será menor do que a despesa paga, pressupondo-se a utilização de recursos financeiros provenientes da receita extraorçamentária para a sua cobertura. Desta forma, Kohama (1999) define a significação deste quociente da seguinte maneira:

- a) resultado igual a 1 = a receita orçamentária é igual à despesa orçamentária. Essa hipótese demonstra haver igualdade na execução orçamentária e financeira.
- b) resultado maior do que 1 = a receita orçamentária é maior do que a despesa orçamentária paga. Essa hipótese refletirá que existe superávit na execução orçamentária considerando as despesas como liquidadas e não como as despesas empenhadas, como é o caso do quociente da execução orçamentária.
- c) resultado menor do que 1 = a receita orçamentária será menor do que a despesa orçamentária. Essa hipótese significará que, mesmo sendo utilizada a despesa paga (liquidada) e não a empenhada haverá déficit na execução orçamentária.

Diante das informações apresentadas, verifica-se que a análise através de quocientes permite o fornecimento de informações de forma a evidenciar dados constantes no balanço orçamentário.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta seção evidencia a metodologia aplicada na execução deste trabalho demonstrando a tipologia aplicada, a amostra e universo da pesquisa, a coleta de dados, a análise dos dados e as etapas constantes nesta pesquisa.

3.1 Tipologia da Pesquisa

A pesquisa é classificada como descritiva, neste caso porque tem como objetivo descrever informações e características de uma população, sendo utilizado quando existem mais estudos acerca do tema.

Segundo Cervo e Bervian (2002, p.66):

a pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los.
Procura descobrir, com a precisão possível, a frequência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão com outros, sua natureza e características.

Gil (2010) reafirma que as pesquisas descritivas têm como objetivo a descrição das características de uma população, fenômeno ou de uma experiência.

Desta forma, a pesquisa classificou-se como descritiva por utilizar as informações geradas pelos quocientes orçamentários para descrever a situação orçamentária dos municípios pesquisados.

Quanto aos procedimentos adotados, trata-se de uma pesquisa bibliográfica e documental.

Marconi e Lakatos (2010), afirmam que a pesquisa bibliográfica compreende toda a bibliografia já publicada em relação ao tema do estudo, sendo sua finalidade colocar o pesquisador em contato direto com o que foi escrito, dito ou filmado por determinado assunto.

Ambos os autores também descrevem a pesquisa documental como a coleta de dados restrita a documentos, escritos ou não, de fontes primárias no momento do fato ou até mesmo depois de sua ocorrência.

Analogamente, Cervo e Bervian (2002, p. 65-66) descrevem que:

a pesquisa bibliográfica procura explicar um problema a partir de referências

teóricas publicadas em documentos. [...] constitui parte da pesquisa descritiva ou experimental, quando é feita com o intuito de recolher informações e conhecimentos prévios acerca de um problema para o qual se procura resposta ou acerca de uma hipótese que se quer experimentar.

Dessa forma, este estudo abrangeu fontes já publicadas, a exemplo de livros, dissertações, artigos, monografias, pesquisas e periódicos, que abordaram o tema proposto servindo de base à interpretação e correlação dos dados estudados. Como também compreendeu a análise dos dados da pesquisa através dos documentos coletados dos municípios estudados.

Quanto à essência da pesquisa esta está classificada como qualitativa, conforme descreve Matias-Pereira (2010) a pesquisa qualitativa tem o intuito de demonstrar a interpretação dos acontecimentos e atribuição de significados não necessitando do uso de métodos e técnicas estatísticas.

Kauark, Manhães e Medeiros (2010) reafirmam que a interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são premissas básicas no processo da pesquisa qualitativa, não necessitando do uso de métodos e técnicas estatísticas.

Beuren et al. (2008) ainda descrevem que a pesquisa qualitativa analisa de forma mais profunda o fenômeno estudado destacando características não observadas por meio de um estudo quantitativo.

Dessa forma, como a pesquisa teve o objetivo de aprofundar o conhecimento da utilização dos quocientes orçamentários na geração de informações, tem-se a pesquisa qualitativa.

3.2 Amostra e Universo da Pesquisa

A pesquisa teve como universo os municípios pertencentes ao Estado da Paraíba, para a amostra foram definidos os dez maiores municípios desse mesmo Estado.

Os municípios estudados foram classificados conforme o número de habitantes definido pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas-IBGE no ano de 2013, para delimitação dos municípios abordados foi adotado o critério de estudo para os municípios que apresentem população acima de cinquenta mil habitantes, essa classificação está apresentada no quadro 6:

Quadro 6 – Classificação dos Municípios Paraibanos Conforme População Acima de Cinquenta Mil Habitantes

Posição	Município	População
1	João Pessoa	769.607
2	Campina Grande	400.002
3	Santa Rita	125.278
4	Patos	104.716
5	Bayeux	102.789
6	Sousa	68.030
7	Cabedelo	63.035
8	Cajazeiras	60.612
9	Guarabira	57.383
10	Sapé	51.700

Fonte: Dados da Pesquisa, 2013.

Conforme o quadro 6 os dez municípios foram classificados segundo o tamanho da população acima de cinquenta mil habitantes. Os dados analisados desses municípios foram coletados dos balanços orçamentários publicados por estes municípios através do RREO do último bimestre anual do exercício de 2013.

Para o MDF (2012), o RREO deverá ser publicado pelo Poder Executivo até trinta dias após o encerramento de cada bimestre pelos poderes e órgãos de cada ente da federação, e abrangerá vários demonstrativos, entre eles o balanço orçamentário. As publicações têm seus prazos e períodos definidos conforme quadro 7:

Quadro 7 – Prazos e Períodos de Publicação do RREO

Período	Prazo
Jan/Fev	Até 30 de março
Jan/Abr	Até 30 de maio
Jan/Jun	Até 30 de junho
Jan/Ago	Até 30 de setembro
Jan/Out	Até 30 de novembro
Jan/Dez	Até 30 de janeiro do ano subsequente

Fonte: MDF, 2012.

Conforme demonstrado no quadro 7, para esta pesquisa foi utilizado o balanço orçamentário constante no RREO referente ao último bimestre anual, por abranger as informações de todo o exercício analisado.

3.3 Coleta de Dados

A coleta dos balanços orçamentários foi realizada através do site do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba (TCE-PB), no site www.tce.pb.gov.br, através do *link* de

acompanhamento de documentos e processos disponibilizado ao acesso da população denominado de Tramita. No Tramita estão disponibilizadas as informações dos processos de prestações de contas anuais dos entes governamentais do estado da Paraíba, bem como os demonstrativos e outros documentos que têm a obrigatoriedade de serem divulgados e enviados ao TCE-PB por esses entes.

3.4 Análise dos Dados

Para a análise dos balanços orçamentários dos municípios estudados foram utilizados os quocientes orçamentários que servem de base para o entendimento das informações constantes nesse demonstrativo.

Conforme verificado no referencial teórico, especificamente na seção 2.3, nem todos os quocientes orçamentários propostos pelo MCASP (2012) possuem significação para que seja possível a sua utilização, limitando, assim, o seu uso para a análise dos dados. Deste modo, dos nove quocientes sugeridos pelo MCASP (2012) três foram retirados da análise por falta de informações para serem analisados, são eles:

- a) quociente de desempenho da arrecadação;
- b) quociente de utilização do excesso de arrecadação; e
- c) quociente de utilização do superávit financeiro.

Neste sentido ficaram disponíveis para a análise os seguintes quocientes:

- a) quociente do equilíbrio orçamentário;
- b) quociente de execução da receita;
- c) quociente da execução da despesa;
- d) quociente do resultado orçamentário;
- e) quociente da execução orçamentária corrente; e
- f) quociente financeiro real da execução orçamentária.

Os quadros evidenciados na análise de resultados demonstraram os resultados obtidos com o cálculo desses quocientes, com os resultados alcançados foram apresentadas as informações geradas, assim a análise através dos resultados alcançados, constante na seção 4, foi evidenciada com o intuito de demonstrar as informações prestadas por este balanço.

3.5 Etapas da Pesquisa

Para o primeiro passo da pesquisa foi realizado um levantamento bibliográfico no intuito de obter um conhecimento prévio da área temática escolhida através de livros, sites e revistas especializadas. O pesquisador é estagiário no ramo da auditoria governamental o que ajudou na escolha do assunto a ser abordado ficando o estudo centralizado na área da contabilidade aplicada ao setor público.

Após a realização do levantamento bibliográfico, ficou definido para pesquisa o estudo dos quocientes orçamentários com o intuito de gerar informações aos usuários interessados com relação à execução orçamentária dos entes governamentais.

O segundo passo realizado foi selecionar os entes que seriam analisados, assim, foram escolhidos os municípios da Paraíba, limitando-se ao estudo dos municípios que apresentaram população igual ou superior a cinquenta mil habitantes, este foi um critério de corte para que fossem estudados os balanços orçamentários com o intuito de demonstrar as informações geradas pelos quocientes orçamentários, porém a utilização dos quocientes orçamentários pode ser aplicada na geração de informação da execução orçamentária de qualquer ente governamental. Quanto ao exercício analisado ficou definido o ano de 2013 por ser a última publicação dos balanços orçamentários dos municípios estudados, conforme evidenciado na seção 3.2 deste trabalho.

O terceiro passo da pesquisa compreendeu o levantamento bibliográfico por meio de livros, artigos e legislações para a constituição da base teórica e metodologia utilizada.

Procedida à realização do referencial teórico, o quarto passo da pesquisa foi o levantamento dos balanços orçamentários coletados no site do TCE-PB, conforme evidenciado na seção 3.3 deste trabalho.

Diante da coleta dos balanços, a pesquisa passou para o quinto passo, sendo calculado cada quociente orçamentário definido na seção 2.3 desta pesquisa. Com o cálculo dos quocientes orçamentários foi possível listar os resultados obtidos para cada quociente, conforme seção 4 desta pesquisa. Após a visualização dos resultados para cada quociente, também foram listadas as informações geradas em conjunto para cada município, destacando, assim, os seus pontos fortes e fracos.

Realizada a análise dos dados a pesquisa passou para o seu estágio final, sendo possível realizar a conclusão e a estruturação segundo as normas aplicadas.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

Esta seção do trabalho evidencia os resultados alcançados conforme aplicação dos quocientes nos balanços orçamentários dos dez maiores municípios da Paraíba no exercício de 2013.

Os quadros montados em cada seção serão analisados em blocos com o objetivo de reunir os resultados dos municípios que, juntos, formam um conjunto de observações em torno de uma ideia central. Neste contexto, as seções 4.1, 4.2, 4.3, 4.4, 4.5, 4.6 e 4.7 apresentam a análise e os resultados obtidos desta pesquisa.

4.1 Aplicação do Quociente do Equilíbrio Orçamentário

Conforme apresentado na seção 2.3.1, o quociente do equilíbrio orçamentário relaciona a dotação inicial da despesa em confronto com a previsão inicial da receita, utilizando a seguinte fórmula:

$$\frac{\text{Dotação Inicial da Despesa}}{\text{Previsão Inicial da Receita}}$$

Sendo assim, o quadro 8 apresenta essa relação verificando quais as informações geradas para os municípios estudados.

Quadro 8 – Aplicação do Quociente do Equilíbrio Orçamentário

Município	Dotação Inicial da Despesa (R\$)	Previsão Inicial da Receita (R\$)	Resultado	Informação Gerada
João Pessoa	1.886.032.161,00	1.886.032.161,00	1,0000	Equilíbrio na previsão
Campina Grande	886.384.265,00	886.384.265,00	1,0000	Equilíbrio na previsão
Santa Rita	176.795.880,00	176.795.881,00	1,0000	Equilíbrio na previsão
Patos	224.910.059,00	224.910.059,00	1,0000	Equilíbrio na previsão
Bayeux	113.779.257,87	113.779.257,87	1,0000	Equilíbrio na previsão
Sousa	116.457.769,00	116.457.769,00	1,0000	Equilíbrio na previsão
Cabedelo	202.582.053,00	202.582.053,00	1,0000	Equilíbrio na previsão
Cajazeiras	85.226.224,00	85.226.224,00	1,0000	Equilíbrio na previsão
Guarabira	69.179.218,00	69.179.218,00	1,0000	Equilíbrio na previsão
Sapé	77.693.197,00	77.513.197,00	1,0023	Déficit na previsão

Fonte: Dados da Pesquisa, 2014.

Diante das informações apresentadas no quadro 8, verifica-se que a maioria os municípios demonstraram equilíbrio na previsão de receitas e despesas orçamentárias, pois apresentaram resultado igual a 1, significando que planejaram gastar todo o valor estimado para arrecadação.

No entanto, o município de Sapé apresentou resultado de 1,0023 demonstrando planejar gastar 0,23% a mais do valor previsto para arrecadação no planejamento inicial constante na LOA.

4.2 Aplicação do Quociente de Execução da Receita

O quociente da execução da receita, segundo a seção 2.3.2 deste trabalho, resulta da relação entre a receita realizada no exercício e o planejamento inicial atualizado da receita através da seguinte fórmula:

$$\frac{\text{Receita Realizada}}{\text{Previsão Atualizada da Receita}}$$

Neste sentido, o quadro 9 apresenta os resultados obtidos com base na aplicação desse quociente nos municípios estudados.

Quadro 9 – Aplicação do Quociente de Execução da Receita

Município	Receita Realizada (R\$)	Previsão Atualizada da Receita (R\$)	Resultado	Informação Gerada
Guarabira	75.677.898,64	69.179.218,00	1,0939	Excesso de arrecadação
Cajazeiras	85.584.978,39	85.226.224,00	1,0042	Excesso de arrecadação
Santa Rita	168.944.147,91	176.795.881,00	0,9556	Déficit de arrecadação
Bayeux	98.681.479,76	113.779.257,87	0,8673	Déficit de arrecadação
Cabedelo	170.954.162,12	202.582.053,00	0,8439	Déficit de arrecadação
João Pessoa	1.583.280.520,04	1.981.360.277,92	0,7991	Déficit de arrecadação
Sapé	60.797.710,73	77.513.197,00	0,7844	Déficit de arrecadação
Sousa	84.218.802,94	116.457.769,00	0,7232	Déficit de arrecadação
Campina Grande	607.180.294,32	886.384.265,00	0,6850	Déficit de arrecadação
Patos	146.013.735,02	224.910.059,00	0,6492	Déficit de arrecadação

Fonte: Dados da Pesquisa, 2014.

Conforme apresentado no quadro 9, observa-se que oito municípios apresentaram resultado menor do que 1 o que permite verificar que tais municípios não arrecadaram toda a receita orçamentária prevista na LOA. Apenas os municípios de Cajazeiras e Guarabira apresentaram excesso de arrecadação, arrecadando receitas orçamentárias a mais do que o

previsto inicialmente.

4.3 Aplicação do Quociente da Execução da Despesa

A aplicação deste quociente, conforme demonstrado na seção 2.3.6, permite verificar a relação entre a despesa executada e a despesa atualizada, calculando-se pela seguinte divisão:

$$\frac{\text{Despesa Executada}}{\text{Despesa Atualizada}}$$

Deste modo o quadro 10 apresenta a aplicação deste quociente nos municípios estudados.

Quadro 10 – Aplicação do Quociente da Execução da Despesa

Município	Despesa Executada (R\$)	Despesa Atualizada (R\$)	Resultado	Informação Gerada
Patos	154.569.423,55	224.910.059,00	0,6872	Despesa executada é menor do que a dotação atualizada
Campina Grande	635.182.258,75	886.384.265,00	0,7166	Despesa executada é menor do que a dotação atualizada
Sousa	90.263.423,48	116.440.655,27	0,7752	Despesa executada é menor do que a dotação atualizada
Sapé	62.211.410,46	77.693.197,00	0,8007	Despesa executada é menor do que a dotação atualizada
Cabedelo	164.184.408,98	202.582.053,00	0,8105	Despesa executada é menor do que a dotação atualizada
João Pessoa	1.625.783.702,38	1.985.435.402,64	0,8189	Despesa executada é menor do que a dotação atualizada
Bayeux	101.799.143,43	124.034.877,26	0,8207	Despesa executada é menor do que a dotação atualizada
Guarabira	66.618.402,86	74.753.081,00	0,8912	Despesa executada é menor do que a dotação atualizada
Santa Rita	173.599.153,28	181.031.686,94	0,9589	Despesa executada é menor do que a dotação atualizada
Cajazeiras	89.436.428,72	87.857.320,87	1,0180	Despesa executada é maior do que a dotação atualizada

Fonte: Dados da Pesquisa, 2014.

Ante as informações geradas no quadro 10, verifica-se que só o município de Cajazeiras apresentou resultado maior do que 1, ou seja, executou 1,8% de despesas a mais do que tinha planejado inicialmente.

Os demais municípios demonstraram resultado menor do que 1, significando o quanto da dotação atualizada foi utilizada como despesa executada, sendo a diferença representada pela economia orçamentária, tal fato pode ser proveniente do déficit de arrecadação verificado na seção 4.2 deste trabalho. Diante dessa hipótese, verifica-se o

confronto dos municípios que apresentaram déficit de arrecadação com a economia de despesa, conforme tabela 1:

Tabela 1 – Confronto Entre os Percentuais de Falta de Arrecadação e a Economia Orçamentária

Município	Falta de Arrecadação	Economia Orçamentária
Santa Rita	4,44%	4,10%
Bayeux	13,27%	17,93%
Cabedelo	15,61%	18,95%
João Pessoa	20,09%	18,11%
Sapé	21,56%	19,93%
Sousa	27,68%	22,48%
Campina Grande	31,50%	28,34%
Patos	35,08%	31,26%

Fonte: Dados da Pesquisa, 2014.

Conforme apresentado na tabela 1, observa-se que os municípios que apresentaram falta de arrecadação segundo a seção 4.2 também apresentaram economia de despesa, sendo os percentuais de economia aproximados com os percentuais de déficit de arrecadação, significando, segundo os dados obtidos na pesquisa, que a economia de despesa orçamentária do exercício dos oitos municípios listados na tabela 1 pode ser resultante do déficit de arrecadação dos mesmos.

Os municípios de Cajazeiras e Guarabira não foram listados na tabela 1, pois apresentaram excesso de arrecadação no percentual de 0,42% e 9,39%, respectivamente, do valor previsto para as receitas do exercício. Com base neste exposto, observa-se que o município de Cajazeiras apesar de arrecadar 0,42% a mais do que o previsto, também gastou 1,80% a mais do que o previsto, significando que apesar do excesso de arrecadação ainda gastou mais do que excesso verificado. Já o município de Guarabira economizou 10,88%, neste caso, observa-se que apesar do excesso de arrecadação o município ainda apresentou economia orçamentária no período.

4.4 Aplicação do Quociente do Resultado Orçamentário

Conforme visto, o quociente do resultado orçamentário permite verificar o equilíbrio da execução orçamentária entre a receita realizada e a despesa empenhada, sendo demonstrado pela seguinte fórmula:

$$\frac{\text{Receita Realizada}}{\text{Despesa Empenhada}}$$

Neste contexto, verifica-se o resultado do quociente em questão conforme quadro 11:

Quadro 11 – Aplicação do Quociente do Resultado Orçamentário

Município	Receita Realizada (R\$)	Despesa Empenhada (R\$)	Resultado	Informação Gerada
Guarabira	75.677.898,64	66.618.402,86	1,1360	Superávit na execução
Cabedelo	170.954.162,12	164.184.408,98	1,0412	Superávit na execução
Sapé	60.797.710,73	62.211.410,46	0,9773	Déficit na execução
João Pessoa	1.583.280.520,04	1.625.783.702,38	0,9739	Déficit na execução
Santa Rita	168.944.147,91	173.599.153,28	0,9732	Déficit na execução
Bayeux	98.681.479,76	101.799.143,43	0,9694	Déficit na execução
Cajazeiras	85.584.978,39	89.436.428,72	0,9569	Déficit na execução
Campina Grande	607.180.294,32	635.182.258,75	0,9559	Déficit na execução
Patos	146.013.735,02	154.569.423,55	0,9446	Déficit na execução
Sousa	84.218.802,94	90.263.423,48	0,9330	Déficit na execução

Fonte: Dados da Pesquisa, 2014.

Diante das informações apresentadas no quadro 11, nota-se que apenas dois municípios, Cabedelo e Guarabira, apresentaram resultado maior do que 1, indicando a existência de um superávit orçamentário de execução, ou seja, as receitas realizadas superaram as despesas empenhadas.

Já os demais municípios apresentam resultado menor do que 1 o que indica o déficit na execução orçamentária dos mesmos.

4.5 Aplicação do Quociente da Execução Orçamentária Corrente

O quociente da execução orçamentária corrente, segundo evidenciado na seção 2.3.8, demonstra se as receitas orçamentárias correntes cobriram todas as despesas correntes empenhadas no exercício, sendo evidenciado pela seguinte fórmula:

$$\frac{\text{Receita Realizada Corrente}}{\text{Despesa Empenhada Corrente}}$$

Neste caso o quadro 12 demonstra a aplicação deste quociente nos municípios estudados.

Quadro 12 – Aplicação do Quociente da Execução Orçamentária Corrente

Município	Receita Realizada Corrente (R\$)	Despesa Empenhada Corrente (R\$)	Resultado	Informação Gerada
Guarabira	71.725.345,47	58.998.305,24	1,2157	Superávit corrente
Bayeux	105.940.297,62	93.778.671,92	1,1297	Superávit corrente
Cabedelo	162.497.079,06	150.456.329,24	1,0800	Superávit corrente
João Pessoa	1.610.494.167,58	1.523.120.068,31	1,0574	Superávit corrente
Santa Rita	162.529.434,19	155.370.788,68	1,0461	Superávit corrente
Campina Grande	567.755.576,88	545.999.248,28	1,0398	Superávit corrente
Sousa	84.218.802,94	82.685.896,54	1,0185	Superávit corrente
Sapé	57.862.391,67	57.294.922,98	1,0099	Superávit corrente
Patos	124.688.636,73	126.581.789,06	0,9850	Déficit corrente
Cajazeiras	77.951.195,52	79.444.973,56	0,9812	Déficit corrente

Fonte: Dados da Pesquisa, 2014.

Conforme apurado no quadro 12 a maioria dos municípios estudados demonstraram resultado maior do que 1, significando que estes municípios suportaram todas as despesas correntes, pois há mais do que R\$ 1,00 de receita corrente para cada R\$ 1,00 de despesa corrente realizada.

Já os municípios de Patos e Cajazeiras demonstraram resultado menor do que 1, neste caso, ambos apresentam déficit corrente, pois, demonstra menos do que 1,00 de receita corrente para cada 1,00 de despesa corrente empenhada, o que poderá provocar alienação de bens ou valores e consequente diminuição do patrimônio, ou operações de crédito (empréstimos) legalmente autorizadas.

4.6 Aplicação do Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária

Este quociente evidencia o equilíbrio da execução orçamentária entre a receita realizada e a despesa realmente paga no exercício, sendo calculado pela seguinte divisão:

$$\frac{\text{Receita Realizada}}{\text{Despesa Paga}}$$

Deste modo, o quadro 13 demonstra a aplicação do quociente financeiro real da execução orçamentária para os municípios estudados.

Quadro 13 – Aplicação do Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária

Município	Receita Realizada (R\$)	Despesa Paga (R\$)	Resultado	Informação Gerada
Guarabira	75.677.898,64	66.618.357,86	1,1360	Superávit de execução real
Cabedelo	170.954.162,12	157.084.806,28	1,0883	Superávit de execução real
Santa Rita	168.944.147,91	161.381.074,86	1,0469	Superávit de execução real
João Pessoa	1.583.280.520,04	1.553.142.502,98	1,0194	Superávit de execução real
Bayeux	98.681.479,76	97.972.699,69	1,0072	Superávit de execução real
Campina Grande	607.180.294,32	612.719.496,44	0,9910	Déficit de execução real
Sousa	84.218.802,94	85.458.796,50	0,9855	Déficit de execução real
Sapé	60.797.710,73	61.897.458,06	0,9822	Déficit de execução real
Cajazeiras	85.584.978,39	89.413.180,18	0,9572	Déficit de execução real
Patos	146.013.735,02	153.763.778,18	0,9496	Déficit de execução real

Fonte: Dados da Pesquisa, 2014.

Assim, diante das informações apresentadas no quadro 13, verifica-se que dos dez municípios estudados, cinco apresentaram superávit de execução (João Pessoa, Santa Rita, Bayers, Cabedelo e Guarabira), ou seja, a receita orçamentária é maior do que a despesa orçamentária paga no exercício, neste caso, considerando as despesas como liquidadas e não como as despesas empenhadas, como é o caso do quociente da execução orçamentária.

Já os outros cinco municípios (Campina Grande, Patos, Souza, Cajazeiras e Sapé) demonstraram déficit na execução, ou seja, a receita orçamentária foi menor do que a despesa orçamentária paga, situação esta que deve ser considerada preocupante, pois o município pode estar utilizando recursos financeiros provenientes de receitas não consignadas no orçamento para cobrir as despesas orçamentárias pagas no exercício.

4.7 Informações Geradas Pelos Quocientes Para Cada Município

Conforme informações geradas através dos quocientes, esta seção do trabalho apresentará a situação orçamentária para cada município separadamente, por isso, será demonstrado um resumo das informações geradas conforme quadro 14.

Quadro 14 – Resumo das Informações Geradas Para Cada Município

Município	Pontos Positivos	Pontos Negativos
João Pessoa	- Equilíbrio na previsão; - Despesa executada menor que a dotação atualizada; - Superávit corrente; e - Superávit de execução real.	- Déficit de arrecadação; e - Déficit de execução.
Campina Grande	- Equilíbrio na previsão; - Despesa executada menor que a dotação atualizada; e - Superávit corrente.	- Déficit de arrecadação; - Déficit de execução; e - Déficit de execução real.
Santa Rita	- Equilíbrio na previsão; - Despesa executada menor que a dotação atualizada; - Superávit corrente; e - Superávit de execução real.	- Déficit de arrecadação; e - Déficit de execução.
Patos	- Equilíbrio na previsão; e - Despesa executada menor que a dotação atualizada.	- Déficit de arrecadação; - Déficit de execução; - Déficit corrente; - Déficit de execução real.
Bayeux	- Equilíbrio na previsão; - Despesa executada menor que a dotação atualizada; - Superávit corrente; e - Superávit de execução real.	- Déficit de arrecadação; e - Déficit de execução.
Sousa	- Equilíbrio na previsão; - Despesa executada menor que a dotação atualizada; e - Superávit corrente;	- Déficit de arrecadação; - Déficit de execução; e - Déficit de execução real.
Cabedelo	- Equilíbrio na previsão; - Despesa executada menor que a dotação atualizada; - Superávit na execução - Superávit corrente; e - Superávit de execução real.	- Déficit de arrecadação.
Cajazeiras	- Equilíbrio na previsão; e - Excesso de arrecadação.	- Déficit de arrecadação; - Déficit de execução; e - Déficit corrente; - Déficit de execução real.
Guarabira	- Equilíbrio na previsão; - Excesso de arrecadação; - Despesa executada menor que a dotação atualizada; - Superávit na execução - Superávit corrente; e - Superávit de execução real.	- Sem pontos negativos.
Sapé	- Despesa executada menor que a dotação atualizada; e - Superávit corrente.	- Déficit de previsão; - Déficit de arrecadação; - Déficit de execução; e - Déficit de execução real.

Fonte: Dados da Pesquisa, 2014.

Diante das informações apresentadas no quadro 14, verifica-se que o município de João Pessoa inicialmente apresentou equilíbrio no planejamento inicial em relação às receitas e despesas previstas, porém as receitas planejadas não se concretizaram totalmente, pois o valor arrecadado ficou abaixo do valor planejado, já com relação às despesas orçamentárias o

valor executado também ficou abaixo do valor da dotação inicial atualizada. Com relação à execução orçamentária o município em questão apresentou déficit de execução, pois as despesas empenhadas foram maiores do que as receitas arrecadadas no exercício. Para as despesas e receitas correntes orçamentárias o município apresentou superávit corrente, já que as receitas correntes foram maiores que as despesas correntes. Por fim, verificou-se que quando utilizado como parâmetro as despesas realmente pagas este ente governamental apresentou superávit na execução orçamentária do período.

O município de Campina Grande apresentou situação similar ao município de João Pessoa, divergindo no ponto da utilização das despesas pagas para o cálculo da execução orçamentária real, pois apresentou déficit de execução.

Já o município de Santa Rita apresentou situação idêntica ao município de João Pessoa em todos os aspectos.

O município de Patos, Bayeux e Sousa só divergiu do município de João Pessoa em dois aspectos, pois o município de Patos apresentou déficit corrente e déficit de execução real, já o município de Bayeux apresentou superávit corrente e superávit na execução real e o município de Sousa demonstrou superávit corrente e déficit de execução real.

O município de Cajazeiras para o planejamento inicial demonstrou equilíbrio entre receitas e despesas, arrecadou mais receitas do que o previsto inicialmente, porém apesar de arrecadar mais recursos do que o previsto o mesmo apresentou despesas executadas maior do que a despesa prevista, apresentando também déficit de execução, déficit corrente e déficit de execução real.

Já o município de Guarabira foi o que mais se diferenciou dos demais, pois apresentou equilíbrio no planejamento, arrecadou mais do que o valor previsto, executou despesas a menor do que o valor estimado e obteve superávit de execução, superávit corrente e superávit de execução real, ou seja, apresentou só aspectos positivos em relação à execução orçamentária do exercício estudado.

Por fim, o município de Sapé demonstrou um aspecto diferente de todos os municípios estudados quanto ao planejamento inicial, pois apresentou despesa prevista maior que a receita estimada de arrecadação. O valor arrecadado no exercício foi menor que o estimado, a despesa executada foi menor que a dotação inicial atualizada, o município também apresentou déficit de execução, superávit corrente e déficit de execução real.

5 CONCLUSÃO, LIMITAÇÕES E SUGESTÕES

5.1 Conclusão

Diante da análise dos dados da pesquisa, verificou-se que quanto à utilização do quociente da execução orçamentária, o município de Sapé destacou-se por ser o único a apresentar déficit de previsão, o mesmo município destacou-se quanto à aplicação do quociente da execução da receita por ser o único a apresentar déficit com a maior discrepância entre o planejado e o arrecadado. Quanto ao quociente da execução da despesa, o município de Patos demonstrou maior economia orçamentária no exercício. Na aplicação do quociente do resultado orçamentário, do quociente de execução orçamentária corrente e do quociente financeiro real da execução orçamentária, o município de Guarabira apresentou, entre os municípios estudados, o maior superávit nesses quesitos.

Sendo assim, conclui-se que, com base nos objetivos traçados e da análise realizada, foi possível observar como os quocientes orçamentários podem ser utilizados de forma a gerar informações a respeito da execução orçamentária dos entes governamentais. Informações estas que podem ser utilizadas pelos gestores públicos como forma de avaliar a gestão orçamentária no período, confrontando o planejado e o executado, avaliando a gestão de forma a evitar para os próximos exercícios os pontos negativos encontrados, como também informações aos cidadãos interessados sobre o planejamento e a execução dos recursos da sociedade no ano evidenciado pelo balanço orçamentário. Desta forma, verifica-se que os objetivos dessa pesquisa foram atingidos, uma vez que, as informações geradas pelos quocientes demonstraram dados observáveis com relação à execução orçamentária dos municípios estudados. Neste sentido, espera-se que esta pesquisa incentive os usuários das informações aplicadas ao setor público a utilizarem os quocientes orçamentários na avaliação da gestão orçamentária e na tomada de decisões.

5.2 Limitações

Durante a pesquisa ficou evidenciada a limitação no uso do quociente de desempenho da arrecadação, do quociente de utilização do excesso de arrecadação, e do

quociente de utilização do superávit financeiro, por não possuírem significação e interpretações que fossem suficientes para a análise dos dados.

5.3 Sugestões

Espera-se que os resultados alcançados nesse trabalho incentivem futuras pesquisas sobre o a utilização dos quocientes aplicados às demonstrações contábeis do setor público, bem como comparações com pesquisas em outros entes públicos de outras localidades ou regiões brasileiras, no intuito de identificar como anda a utilização dos quocientes orçamentários no Brasil. A pesquisa também pode servir de incentivo para que futuros pesquisadores observem se há necessidade de conceituações, definições, interpretações e atualizações dos quocientes aplicados as demais demonstrações contábeis do setor público, contribuindo para que os usuários decidam utilizar os quocientes na geração de informações para a tomada de decisões.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BEUREN, Ilse Maria et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas 2008.

BEZERRA FILHO, João Eudes; FEIJÓ, Paulo Henrique. A nova contabilidade aplicada ao setor público: o futuro chegou!. **Revista-TCE-PE**, Recife, v. 19, n. 19, 28-61, 2012. Disponível em: <https://periodicos.tce.pe.gov.br/seer/ojs-2.3.6/index.php/Revista_TCEPE/article/view/708>. Acesso em: 09 jun. 2014.

BRASIL. 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. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 23 mar. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm>. Acesso em: 08 maio 2014.

_____. Lei nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 4 de maio. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 08 maio 2014.

_____. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)**: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios/Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. 5. ed. Brasília: Secretária do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2012.

_____. **Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF)**: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios/Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. 5. ed. Brasília: Secretária do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2012.

_____. Portaria nº 665, de 30 de novembro de 2010. Atualiza os Anexos nº 12 (Balanço Orçamentário), nº 13 (Balanço Financeiro), nº 14 (Balanço Patrimonial), nº 15 (Demonstração das Variações Patrimoniais), nº 18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa), nº 19 (Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido) e nº 20 (Demonstração do Resultado Econômico) da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 2 de dez. 2000. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/leg_contabilidade.a>. Acesso em: 30 maio 2014.

_____. Secretária do Tesouro Nacional. **Cartilha nova contabilidade e gestão fiscal: modernização da gestão pública**. Brasília: Secretária do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2013.

CARVALHO, Emmanoel Rocha. **Análise das demonstrações contábeis**: da fundamentação teórica ao domínio da prática. [s.n]. João Pessoa: Universitária, 2003.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2002.

COELHO, Daniela Miguel; Quintana, Alexandre Costa. Análise do desempenho econômico e financeiro de entidades da administração pública direta: o caso da prefeitura municipal do Rio Grande (RS). **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v.13, n.2, p.01-15, maio/ago. 2008. Disponível em: <www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rcmccuerj/article/view/5552>. Acesso em: 17 jun. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE-CFC. **Resolução nº 1.121**, de 28 de março de 2008. Aprova a NBC T 1 – Estrutura conceitual para elaboração e apresentação das demonstrações contábeis. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t1.htm>>. Acesso em: 30 mar. 2014.

_____. **Resolução nº 1.133**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001133>. Acesso em: 09 abr. 2014.

_____. **Resolução nº 1.128**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001128>. Acesso em: 09 abr. 2014.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICAS-IBGE. **Estimativas da população 2013**. Disponível em: <<http://www1.ibge.gov.br/cidadesat/comparamun/compara.php?coduf=25&idtema=1119&codv=v01>>. Acesso em: 20 abr. 2014.

IUDÍCIBUS, Sergio de. **Análise de balanços**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

KAUARK, Fabiana da Silva; MANHÃES, Fernanda Castro; MEDEIROS, Carlos Henrique. **Metodologia da pesquisa: guia prático**. 1 ed. Itabauna: Via Litterarum, 2010.

KOHAMA, Hélio. **Balanços públicos: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

_____. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MATIAS-PEREIRA, José. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

NOGUEIRA, Adriana Oliveira; Júnior, Manuel Salgueiro Rodrigues. Análise e interpretação das demonstrações contábeis no setor público. In: Congresso Brasileiro de Contabilidade, 18., 2008, Gramado **Anais eletrônicos...** Disponível em: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:U5sTWMHf1QJ:www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/293.pdf+&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>. Acesso em: 30 mar. 2014.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. **Contabilidade pública: uma**

abordagem da administração financeira. 12. ed. São Paulo: Atlas: 2012.

SANTOS, Angelucci Rodrigues dos; REIS, Jorge Augusto Gonçalves. A importância da contabilidade pública. In: Encontro Latino Americano de Iniciação Científica, 9.; Encontro Latino Americano de Pós-Graduação-Universidade do Vale do Paraíba, 5., 2005, São José dos Campos. **Anais eletrônicos...** São José dos Campos: UNIVAP, 2005. p. 833-836 Disponível em: <[http://biblioteca.univap.br/dados/INIC/cd/inic/IC6 %20anais/IC6-61.PDF](http://biblioteca.univap.br/dados/INIC/cd/inic/IC6%20anais/IC6-61.PDF)>. Acesso em: 30 mar. 2014.

_____, Geovane Camilo; ANDRADE, Sandro Ângelo. Análise por meio de Indicadores Patrimoniais, Financeiros e Orçamentários da Prefeitura de Patos de Minas. **RAGC**, v.1, n. 2, p.22-36, 2013.

SILVA, et al. Análises da execução orçamentária dos municípios da região nordeste, no período de 2000 a 2009. **Recont: Registro Contábil**, v.3, n2, 2012.

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

TRAMITA. Balanço Orçamentário Bayeux 2013. Disponível em: <https://tramita.tce.pb.gov.br/download/81a1f989a22d22692d25455f9c2789d2/doc_03370_14_anexo_1_balanco_orcamentario.pdf>. Acesso em: 04 abr. 2014.

_____. Balanço Orçamentário Cabedelo 2013. Disponível em: <https://tramita.tce.pb.gov.br/download/c20e1bb4d131a88176003397ff9ff489/doc_02979_14_anexo_1_balanco_orcamentario.pdf>. Acesso em: 04 abr. 2014.

_____. Balanço Orçamentário Cajazeiras 2013. Disponível em: <https://tramita.tce.pb.gov.br/download/385f190af3479a4cdcee6547a5ab8255/doc_03287_14_anexo_1_balanco_orcamentario.pdf>. Acesso em: 04 abr. 2014.

_____. Balanço Orçamentário Campina Grande 2013. Disponível em: <https://tramita.tce.pb.gov.br/download/6d04c9deb93ef2214e53a7ea6056ac5e/doc_02333_14_anexo_1_balanco_orcamentario.pdf>. Acesso em: 04 abr. 2014.

_____. Balanço Orçamentário Guarabira 2013. Disponível em: <https://tramita.tce.pb.gov.br/download/9e8b73a1413551d74ecf712dbfcb1d6c/doc_03431_14_anexo_1_balanco_orcamentario.pdf>. Acesso em: 04 abr. 2014.

_____. Balanço Orçamentário João Pessoa 2013. Disponível em: <https://tramita.tce.pb.gov.br/download/64a40af2e3549be04cf77ab05f09193c/doc_02534_14_anexo_1_balanco_orcamentario.pdf>. Acesso em: 04 abr. 2014.

_____. Balanço Orçamentário Patos 2013. Disponível em: <https://tramita.tce.pb.gov.br/download/0facdf6e54c6c78735a16f2b24586d9/doc_03021_14_anexo_1_balanco_orcamentario.pdf>. Acesso em: 04 abr. 2014.

_____. Balanço Orçamentário Santa Rita 2013. Disponível em: <https://tramita.tce.pb.gov.br/download/01840011e0dc6379466b2287f80fb8ec/doc_03218_14_anexo_1_balanco_orcamentario.pdf>. Acesso em: 04 abr. 2014.

_____. Balanço Orçamentário Sousa exercício 2013. Disponível em: <https://tramita.tce.pb.gov.br/download/f9ff9700705825f1e70c8fc4e9908083/doc_02725_14_anexo_1_balanco_orcamentario.pdf>. Acesso em: 04 abr. 2014.

_____. Balanço Orçamentário Sapé 2013. Disponível em: <https://tramita.tce.pb.gov.br/download/b072afede0413ee519dc8147e2f28fa5/doc_03403_14_anexo_1_balanco_orcamentario.pdf>. Acesso em: 04 abr. 2014.

ANEXO: ESTRUTURA DO BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
RELATÓRIO RESUMIDO DE EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
BALANÇO ORÇAMENTÁRIO
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL
<PERÍODO DE REFERÊNCIA PADRÃO>

RREO – Anexo 1 (LRF, art. 52, Inciso I, alíneas “a” e “b” do inciso II e § 1º)

R\$ 1,00

RECEITAS	PREVISÃO INICIAL	PREVISÃO ATUALIZADA (a)	RECEITAS REALIZADAS				SALDO (a-c)
			No Bimestre (b)	% (b/a)	Até o Bimestre (c)	% (c/a)	
RECEITAS (EXCETO INTRA-ORÇAMENTÁRIAS) (I)							
RECEITAS CORRENTES							
RECEITA TRIBUTÁRIA							
Impostos							
Taxas							
Contribuição de Melhoria							
RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES							
Contribuições Sociais							
Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico							
Contribuição de Iluminação Pública							
RECEITA PATRIMONIAL							
Receitas Imobiliárias							
Receitas de Valores Mobiliários							
Receita de Concessões e Permissões							
Compensações Financeiras							
Receita Decorrente do Direito de Exploração de Bens Públicos em Áreas de Domínio Público							
Receita da Cessão de Direitos							
Outras Receitas Patrimoniais							
RECEITA AGROPECUÁRIA							
Receita da Produção Vegetal							
Receita da Produção Animal e Derivados							
Outras Receitas Agropecuárias							
RECEITA INDUSTRIAL							
Receita da Indústria Extrativa Mineral							
Receita da Indústria de Transformação							
Receita da Indústria de Construção							
Outras Receitas Industriais							
RECEITA DE SERVIÇOS							
TRANSFERÊNCIAS CORRENTES							
Transferências Intergovernamentais							
Transferências de Instituições Privadas							
Transferências do Exterior							
Transferências de Pessoas							
Transferências de Convênios							
Transferências para o Combate à Fome							
OUTRAS RECEITAS CORRENTES							
Multas e Juros de Mora							
Indenizações e Restituições							
Receita da Dívida Ativa							
Receitas Decorrentes de Aportes Periódicos para Amortização de Déficit Atuarial do RPPS							
Receitas Correntes Diversas							
RECEITAS DE CAPITAL							
OPERAÇÕES DE CRÉDITO							
Operações de Crédito Internas							
Operações de Crédito Externas							
ALIENAÇÃO DE BENS							
Alienação de Bens Móveis							
Alienação de Bens Imóveis							
AMORTIZAÇÕES DE EMPRÉSTIMOS							
TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL							
Transferências Intergovernamentais							
Transferências de Instituições Privadas							
Transferências do Exterior							
Transferências de Pessoas							
Transferências de Outras Instit. Públicas							
Transferências de Convênios							
Transferências para o Combate à Fome							
OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL							
Integralização do Capital Social							
Dív. Ativa Prov. da Amortiz. Emp. e Financ.							
Receitas de Capital Diversas							
RECEITAS (INTRA-ORÇAMENTÁRIAS) (II)							
SUBTOTAL DAS RECEITAS (III) = (I + II)							
OPERAÇÕES DE CRÉDITO/REFINANCIAMENTO (IV)							
Operações de Crédito Internas							
Mobiliária							
Contratual							
Operações de Crédito Externas							
Mobiliária							
Contratual							
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (V) = (III + IV)							
DÉFICIT (VI)	-	-	-	-	-	-	-
TOTAL (VII) = (V + VI)							
SALDOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (UTILIZADOS PARA CRÉDITOS ADICIONAIS)	-		-	-		-	-
Superávit Financeiro	-		-	-		-	-
Reabertura de Créditos Adicionais	-		-	-		-	-

(Continua)

(Continuação)

DESPESAS	DOTAÇÃO INICIAL (d)	CRÉDITOS ADICIONAIS (e)	DOTAÇÃO ATUALIZADA (f) = (d+e)	DESPESAS EMPENHADAS		DESPESAS LIQUIDADAS			SALDO (f-g)
				No Bimestre	Até o Bimestre	No Bimestre	Até o Bimestre (g)	% (g/f)	
DESPESAS (EXCETO INTRA-ORÇAMENTÁRIAS) (VIII)									
DESPESAS CORRENTES									
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS									
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA									
OUTRAS DESPESAS CORRENTES									
DESPESAS DE CAPITAL									
INVESTIMENTOS									
INVERSÕES FINANCEIRAS									
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA				-	-	-	-	-	-
RESERVA DE CONTINGÊNCIA				-	-	-	-	-	-
RESERVA DO RPPS									
DESPESAS (INTRA-ORÇAMENTÁRIAS) (IX)									
SUBTOTAL DAS DESPESAS (X) = (VIII + IX)									
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA/REFINANCIAMENTO (XI)									
Amortização da Dívida Interna									
Dívida Mobiliária									
Outras Dívidas									
Amortização da Dívida Externa									
Dívida Mobiliária									
Outras Dívidas									
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (XII) = (X + XI)									
SUPERÁVIT (XIII)	-	-	-	-	-	-	-	-	-
TOTAL (XIV) = (XII + XIII)									

Fonte: Sistema <Nome>, Unidade Responsável <Nome>, Data da emissão <dd/mmm/aaaa> e hora de emissão <hhh e mmm>

Fonte: MDF, p. 135-136, 2012.