



Análise comparativa dos quocientes orçamentários dos municípios de Cascavel e Foz do Iguaçu 2013-2016

As constantes mudanças que ocorrem no contexto globalizado exigem mais atenção em relação às estratégias gerenciais e planejamento estratégico institucional, tendo como um poderoso aliado o domínio das técnicas de análises de quocientes provenientes de demonstrações contábeis, visto que o poderio real dos indicadores na gestão resta-se no fato de que eles podem ser utilizados para ajudar a prever resultados futuros. O objetivo geral desta pesquisa é verificar qual dos municípios estudados apresenta os melhores resultados de execução orçamentária entre os anos de 2013 e 2016, analisando os quocientes orçamentários previstos por Kohama (2015) de forma comparativa. Caracteriza-se como uma pesquisa documental e bibliográfica, por intermédio de pesquisa exploratória e descritiva de abordagem quantitativa, sendo que, como resultados, identificou-se que ambos os municípios estudados demonstraram um bom desempenho orçamentário e similaridades nos resultados.

Graciele Elaine Enninger Santos

Graduada em Ciências Contábeis pelo Centro Universitário União Dinâmica das Cataratas – (UDC)
E-mail: gra.enninger@gmail.com

Kelly Renata Mariani Kozievitch

Graduação em Ciências Contábeis (Facisa). Especialização em Auditoria e Perícia Contábil (Unioeste). Graduação em Gestão Pública (IFPR). Especialização em Políticas Públicas (IFPR). Auditora Contábil Tributária no Município de Foz do Iguaçu - Estado do Paraná, no período de 1991 a 2017. Membro do Conselho Fiscal do Instituto de Previdência Própria dos Servidores Públicos do Município de Foz do Iguaçu. Membro do Comitê de Investimento do Instituto de Previdência Própria dos Servidores Públicos do Município de Foz do Iguaçu (PR). Docente do Centro Universitário Dinâmica das Cataratas no curso de Ciências Contábeis.
E-mail: kellyrenata@udc.edu.br

Tiago Luis Brugnera

Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Oeste do Paraná (2012), é especialista em Docência no Ensino Superior pela Unopar. Mestre em Tecnologias e Gestão em Sustentabilidade (*stricto sensu*) pela Universidade Estadual do Oeste do Paraná (Unioeste), Técnico administrativo na Universidade Federal da Integração Latino-Americana e Professor de Contabilidade Gerencial e Análise de Demonstrações Financeiras.
E-mail: tiagobrugnera@gmail.com

2113 – Recebido em 2/10/2018. Distribuído em 2/10/2018 e 6/11/2018. Pedido de revisão em 22/03/19. Resubmetido pelo autor em 25/3/2019. Aprovado em 23/5/2019, na quarta rodada, por três membros do Conselho Editorial. Publicado na edição julho-agosto de 2019. Organização responsável pelo periódico: Conselho Federal de Contabilidade.

1. Introdução

A Lei Complementar n.º 101/2000 explicita as normas de finanças públicas voltadas à responsabilidade na gestão fiscal como instrumentos auxiliares para que os gestores possam administrar os recursos públicos de maneira mais transparente. Após a execução das normas, cabe aos gestores verificar se os gestores estão agindo de maneira eficiente, para além de seu cumprimento. Com o advento da internacionalização e modernização das ferramentas gerenciais, as empresas e entidades públicas necessitam de controles mais eficientes, e a técnica de análise de balanços transforma os dados obtidos nas demonstrações em informações úteis, tornando-se efetiva quando mostra mais e melhores informações sobre os dados analisados.

Segundo o Art. 102 da Lei n.º 4.320/1964, o Balanço Orçamentário evidencia as receitas e as despesas orçamentárias previstas, confrontando com as realizadas. Em outras palavras, analisando esse demonstrativo por meio de quocientes de análise de balanço orçamentário, pode-se apurar, comparativamente, no decorrer de determinado período, se houve equilíbrio orçamentário, e se o desequilíbrio é significativo, ou não, preparando a gestão contra possíveis déficits, ou maximização dos resultados superavitários.

Como não é possível monitorar todas as ações efetuadas pelos entes públicos, em função da falta de compreensibilidade sobre os relatórios e demonstrativos publicados, gera-se um desequilíbrio informacional, pois os cidadãos não sabem se a entidade pública está administrando com eficiência as receitas públicas, ou seja, se os tributos recolhidos para produção de bens e serviços suprem as suas necessidades. Esta análise orçamentária pode auxiliar os gestores na tomada de



decisões, resultando em um bom retorno para os cidadãos.

Analisar o orçamento público envolve, também, os conceitos de administração pública, pois, se os municípios estiverem com os dados comparados em equilíbrio, é uma maneira de saber se o gerenciamento público está sendo eficiente em dado período, constituindo uma ferramenta de auxílio para analisar as demonstrações, sendo que a análise fornece transparência para sociedade onde está inserida. Neste sentido, pondera-se uma questão a respeito do tema trazido à baila: **Qual o comportamento orçamentário entre os municípios de Foz do Iguaçu e Cascavel, ambos no Estado do Paraná, no período do mandato administrativo de 2013 a 2016, e que informações gerenciais podem ser retiradas deste?**

O presente artigo estrutura-se em cinco capítulos à exceção deste, onde serão apresentados todo o conteúdo teórico relativo ao problema levantado, procedimentos metodológicos utilizados, análises com discussões e, por fim, as considerações finais.

2. Referencial Teórico

2.1 A Contabilidade Pública

A Contabilidade pode ser definida como um sistema de informação que controla o patrimônio de uma entidade (PADOVEZE; BENE-DICTO; LEITE, 2012) e pode ser ramificada em diversas vertentes, sen-

do das delas o estudo de técnicas de Análise de Demonstrações Contábeis, e outra sendo a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, sendo esta última, um dos ramos mais complexos da Ciência Contábil, tendo como objetivo estudar o patrimônio público e suas variações; e como função de orientar, controlar e demonstrar a organização e execução da Fazenda Pública, os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público (KOHAMA, 2010).

O objetivo da Contabilidade Pública é fornecer informações a seus usuários por meio da mensuração, identificação e explicitação do orçamento e dos eventos econômicos, por meio dos relatórios e análises desenvolvidas pelos contadores, além de mostrar à sociedade como os recursos arrecadados são aplicados, como forma de prestar contas a quem realmente interessa (CASTRO; GARCIA, 2004).

Os serviços realizados pela contabilidade pública visam ao acompanhamento de algumas áreas. De acordo com Kohama (2010, p. 26):

Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Os princípios orçamentários determinam a elaboração, execução, avaliação e controle do orçamento público, para que o orçamento seja uma expressão fiel e confiável do governo, sendo também um elemento para a solução de problemas para a comunidade. Esses princípios são: unidade, universalidade, anualidade, exclusividade,

“Os princípios orçamentários determinam a elaboração, execução, avaliação e controle do orçamento público, para que o orçamento seja uma expressão fiel e confiável do governo, sendo também um elemento para a solução de problemas para a comunidade.”

equilíbrio, legalidade, publicidade, especificação, não afetação da receita e orçamento bruto (QUINTANA; MACHADO; QUARESMA; MENDES, 2011).

Para tanto, o gestor deve verificar as normas, os princípios contábeis e realizar uma eficiente aplicação dos recursos obtidos, visando ao bem-estar social e nunca o interesse pessoal. O gestor tem os relatórios contábeis ao seu dispor, sendo recomendável realizar análise de balanços como uma ferramenta de auxílio a cumprirem com eficiência a gestão pública, tornando estes administradores capacitados a antever situações deficitárias que influenciam diretamente a sociedade.

Os Balanços Públicos são apresentados por um conjunto de quatro peças: o balanço orçamentário, o balanço financeiro, o balanço patrimonial e a demonstração das variações patrimoniais; cada uma dessas peças apresentará a movimentação, o resultado relativo ao exercício a que se refere.

O Balanço Orçamentário, instrumento base da presente pesquisa, demonstra as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas, demonstrando o resultado orçamentário, sendo estruturado de forma a evidenciar a integração entre o planejamento e a execução

orçamentária (QUINTANA; MACHADO; QUARESMA; MENDES, 2011).

Para Kohama (2010), o Balanço Orçamentário é um quadro de duas seções: receita e despesa, sendo que em cada uma delas apresenta três colunas. Para a receita, a primeira coluna apresenta a receita prevista; e na despesa, a primeira coluna mostra a despesa fixada; já a segunda coluna se refere à execução da despesa, e também a execução da receita; na terceira, observa-se a diferença existente entre a receita prevista e a executada, e a diferença ocorrida entre a despesa fixada e a executada. Castro e Garcia (2004) explicam que o Balanço Orçamentário visa comparar o orçamento aprovado com o executado no exercício, ou seja, demonstrar as receitas previstas e realizadas e despesas fixadas e executadas, com o resultado (superávit ou déficit) vem do confronto entre receitas realizadas e despesas executadas.

2.2 O Orçamento Público

As despesas orçamentárias são separadas em dotação inicial, dotação atualizada, despesas empenhadas, despesas liquidadas, despesas pagas e o saldo da dotação, que é composto da relação entre a dotação atualizada e despesas empenhadas; contêm as despesas cor-

rentes e de capital e outras despesas, como a amortização da dívida de refinanciamentos, e, ao final, é apurado o resultado.

Os créditos orçamentários são autorizações constantes na lei orçamentária para a realização das despesas. A lei orçamentária é essencialmente um conjunto de autorizações legislativas para a realização de gastos pelo Poder Executivo e entidades da administração indireta, pelo Poder Judiciário e pelo próprio Poder Legislativo. Este fato implica que, para gastar, as entidades devem ter não apenas dinheiro, mas também autorização para isso.

A Lei Orçamentária Anual (LOA) tem como objetivo concretizar o que foi proposto no plano plurianual, sendo que ela deverá obedecer às metas e às prioridades fixadas pela Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), transformando-as em fundos orçamentários ativos. A LOA tem o papel de revelar a origem, o montante e o destino dos recursos a serem gastos pelos órgãos.

No decorrer do exercício financeiro, ocorrem fatos que provocam o surgimento de novas necessidades, reduzindo ou ampliando as existentes, ou seja, há necessidade de se redimensionar o planejamento anterior, definindo, a partir de então, novas autorizações

para a execução. Essas novas alterações são conhecidas como créditos adicionais (HADDAD; MOTA, 2010). Essencialmente, é uma maneira legal de realizar ajustes no orçamento, utilizado para amenizar ou corrigir distorções identificadas durante a execução orçamentária. Segundo a Lei n.º 4.320/1964, podem ser divididas em três espécies: suplementares, especiais e extraordinários.

- Crédito suplementar: é destinado ao reforço de uma dotação já existente no orçamento em vigor; deve ser autorizado por Lei e aberto por um decreto do Poder Executivo. Esses créditos suplementares incorporam-se ao orçamento, adicionando-se a importância à dotação orçamentária.
- Crédito especial: destina-se a suprir as despesas para o qual não houve uma previsão orçamentária específica; é autorizado por lei e aberto por meio de decreto do Poder Executivo. Se, durante a sua execução, o crédito especial for insuficiente, ele poderá ser alterado mediante a abertura de crédito suplementar.
- Crédito extraordinário: é exclusivamente voltado para atender às despesas urgentes e imprevisíveis, em caso de guerras, calamidades públicas, etc. É autorizado e aberto por decreto do Poder Executivo (ARAÚJO; ARRUDA, 2011).

A abertura dos créditos suplementares e especiais depende de recursos disponíveis e será precedida de exposição justificada. Os recursos disponíveis são: superávit financeiro, recursos provenientes de excesso de arrecadação, resultados de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou créditos adicionais, o produto de operações de crédito, recursos que em decorrência de veto, emenda ou rejeição ficam sem emendas correspondentes e o saldo da reserva de contingência.

2.3 Despesas e Receitas Orçamentárias

A receita orçamentária são as receitas constantes no orçamento público, consignada na Lei Orçamentária, sendo caracterizada conforme a Lei n.º 4.320/1964; a sua classificação se divide em receitas correntes e receitas de capital, com a primeira se classificando em: Receita Tributária, Receita de Contribuições, Receita Patroanal, Receita Agropecuária, Receita Industrial, Receita de Serviços, Transferências Correntes e Outras Receitas Correntes. Elas dizem respeito a todas as transações que o Governo realiza diretamente ou por meio de ramificações. São correntes as operações que não provenham de alienação de um bem de capital, não estejam na lei definida como de capital e que estejam vinculadas a uma despesa corrente (KOHAMA, 2015).

As receitas de capital, por sua vez, podem ser classificadas em Operações de Crédito, Alienação de Bens, Amortização de Empréstimos, Transferências de Capital, Outras Receitas de Capital. As Receitas de Capital são provenientes da realização de recursos financeiros destinados a atender às despesas classificadas como Despesas de Capital (KOHAMA, 2015).

Os estágios da Receita Orçamentária são procedimentos que devem ser seguidos nas ações desenvolvidas pelos órgãos e repartições encarregados de executá-las. A Receita deve seguir os três estágios a seguir:

- a) Previsão;
- b) Lançamento;
- c) Arrecadação e Recolhimento.

A previsão indica a expectativa da receita por parte da Fazenda Pública, sendo detalhado o que se pretende arrecadar no exercício financeiro, com o objetivo de custear os serviços programados para o mesmo período, ou seja, é o montante de receitas que

o governo pretende arrecadar no período (ARAÚJO; ARRUDA, 2011).

Conforme Kohama (2010), a previsão da receita corresponde aos valores que a lei de orçamento consignar, pois são estimativas que se originam de estudos de previsão, antes de comporem o projeto de lei orçamentária. O estágio correspondente à previsão deve ser entendido e configurado com a edição legal do orçamento, aliás, é o documento originário do início da escrituração contábil da receita do exercício.

O lançamento é o momento que ocorre a individualização e cadastramento dos contribuintes, discriminando o valor, o vencimento e a espécie dos tributos devidos por cada um deles; e a arrecadação é o ato que se relaciona com a entrega dos valores arrecadados pelos agentes arrecadadores ao Tesouro Público. Toda receita arrecadada deve ser recolhida, integralmente, para uma conta bancária geral em nome do Tesouro Público. O recolhimento configura-se com a entrada dos valores arrecadados e serão escriturados nos livros próprios das diversas repartições públicas (ARAÚJO; ARRUDA, 2011).

Entende-se como despesa pública todos os consumos de recursos orçamentários e extraorçamentários, fixados na lei orçamentária ou em leis especiais, destinados à execução dos serviços públicos e dos aumentos patrimoniais. As despesas públicas classificam-se em dois grandes grupos: Despesa Orçamentária e Extra Orçamentária (KOHAMA, 2010).

As despesas orçamentárias dependem de autorização legislativa; são as despesas que integram o crédito orçamentário, sendo fixada e discriminada no orçamento público. Conforme a categoria econômica, a Despesa Orçamentária pode ser classificada em Despesa Corrente e Despesa de Capital (QUINTANA; MACHADO; QUARESMA; MENDES, 2011).

Classificam-se como “correntes” as despesas que não contri-

buem, diretamente, para aquisição ou formação de um bem de capital. As Despesas Correntes são de natureza operacional, gastas para a manutenção de equipamentos e para o funcionamento dos órgãos governamentais, dividindo-se em despesas de custeio e transferências correntes, enquanto as de capital são aquelas ligadas diretamente para a formação ou aquisição de um bem de capital, gasto realizado pelo ente público, com a intenção de criar novos bens de capital (QUINTANA; MACHADO; QUARESMA; MENDES, 2011).

Os estágios da despesa orçamentária, de acordo com a Lei n.º 4.320/1964, contemplam o Empenho, a Liquidação e o Pagamento. Mas, além desses supracitados, é importante que seja realizada mais uma etapa: a Fixação. A Lei de Orçamento é um documento que caracteriza a fixação da Despesa Orçamentária, instrumento no qual são fixadas as despesas (KOHAMA, 2010).

Podemos dizer que “empenho” é o procedimento que cria para o Estado a obrigação de pagamento, vinculando as dotações de créditos orçamentários para suprir pagamentos de obrigações assumidas, ou seja, o empenho é o ato realizado pela autoridade competente que compromete previamente dotações orçamentárias. As dotações orçamentárias representam o detalhamento das despesas incluídas em um orçamento público, sendo vedada a realização de despesa sem prévio empenho. Existem algumas modalidades de empenho, como: por estimativa, global e ordinário (ARAÚJO; ARRUDA, 2011).

A liquidação da despesa consiste na verificação do direito do credor, tendo como base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito, com o objetivo de apurar a origem e o objeto do que se deve pagar, a importância exata a pa-

gar e a quem se deve pagar. A liquidação por fornecimentos feitos ou serviços prestados terá como base: o contrato, ajuste ou acordo respectivo, a nota de empenho e os comprovantes de entrega do material ou da prestação de serviço, sendo liquidados os empenhos ordinários ou normais, por estimativa e os empenhos globais (ARAÚJO; ARRUDA, 2011).

O pagamento da despesa pública só será efetuado após sua regular liquidação, sendo, então, finalizado mediante a emissão de ordem de pagamento, com assinatura da autoridade competente. A partir de então, equivale afirmar que a despesa foi realizada. A realização da despesa ocorre com a liquidação e, não, com o pagamento, pois, nesta fase, foi contabilizado pelo sistema orçamentário e depois na fase de pagamento será contabilizado pelo sistema financeiro (KOHAMA, 2010).

O pagamento representa o procedimento final da despesa pública; é o ato em que o Poder Público entrega o numerário correspondente, recebendo a devida quitação; pode ser realizado por ordem bancária, cheque e ou na boca do cofre; efetuado por tesouraria ou pagadora regularmente instituída, por estabelecimentos credenciados; e, em casos excepcionais, por meio de adiantamento (KOHAMA, 2010).

2.4 Técnicas e Análises de Balanços

Normalmente, a análise e a interpretação das demonstrações são realizadas, calculando uma série de quocientes, relacionando várias

contas do balanço e dos demonstrativos com o intuito de atribuir, de maneira eficiente, significado aos resultados destes cálculos.

Segundo Iudícibus (2009, p. 98):

Para qualquer análise se faz necessário realizar uma comparação com pelo menos uma das alternativas a seguir: Série histórica da mesma empresa; Padrões previamente estabelecidos pela administração da empresa; Quocientes das empresas pertencentes ao mesmo ramo de atividade, médias, modas, quartis de tais quocientes; Certos parâmetros de interesse regional, nacional ou internacional.

Faz-se necessário utilizar índices, comparando vários períodos e, até mesmo, outras entidades semelhantes para verificar se as diferenças são significativas, ou não, e, a partir de então, proceder às mudanças ou melhorar as tomadas de decisões.

Para ter uma boa análise, o importante não é calcular um grande número de índices, mas, sim, um conjunto de índices que permita alcançar o objetivo de determinada análise, ou seja, depende do grau e profundidade de análise que se quer obter. Podem-se citar três tipos básicos de avaliações de um determinado índice como: “pelo significado intrínseco; pela comparação ao longo de vários exercícios e pela comparação com índices de outras empresas-índices-padrão” (MATARAZZO, 2010).

2.4.1 Indicadores contábeis aplicados ao balanço orçamentário

Para Castro e Garcia (2004), indicadores são relações matemáticas realizadas com base em documentos e registros contábeis, sendo utilizados para extrair valor em termos de qualidade da gestão pública e consistências das informações. Esses indicadores podem ser apresentados ao final da análise, em forma de percentuais, de maneira estatística ou até mo-



Quadro 1– Quocientes orçamentários

Índice	Fórmula	Significado	Resultados
Quociente de execução da receita	$\frac{\text{Receita Realizada}}{\text{Previsão Inicial}}$ (KOHAMA, 2015, p.127)	Quantidade da receita prevista realizada no exercício, possibilitando uma análise do alcance de metas do orçamento anual.	I: indica que o valor das receitas recebidas no período é exatamente igual ao que havia sido previsto no orçamento. >I: indica que houve mais arrecadação do que se esperava, assim, podem ser abertos créditos adicionais. <I: indica que a arrecadação foi menor que a previsão.
Quociente do Equilíbrio Orçamentário	$\frac{\text{Dotação Atualizada}}{\text{Previsão Inicial}}$ (KOHAMA, 2015, p.128)	Quanto de despesa foi fixada em relação à receita prevista.	I: indica situação de equilíbrio orçamentário em que a fixação da despesa é feita no mesmo montante da previsão de receitas. >I: indica que o valor das despesas fixadas é superior à receita prevista, portanto, a diferença representa o montante de Créditos Adicionais Abertos. <I: indica que a despesa fixada é menor que a receita prevista, refletindo que o orçamento foi aprovado com superávit e não com equilíbrio orçamentário.
Quociente de Cobertura dos Créditos Adicionais	$\frac{\text{Excesso de Arrecadação}}{\text{Créditos Adicionais Abertos}}$ (KOHAMA, 2015, p.128)	Quanto o excesso de arrecadação representa de cobertura de créditos adicionais abertos	I: indica que o excesso de arrecadação está normal em relação aos Créditos Adicionais. >I: indica que houve um resultado normal entre o excesso de arrecadação e os créditos adicionais abertos. <I: indica que houve um resultado ruim, sendo aconselhado a verificação dos motivos que resultaram este resultado.
Quociente da Execução da Despesa	$\frac{\text{Despesas Empenhadas}}{\text{Dotação Atualizada}}$ (KOHAMA, 2015, p.129)	Quanto da despesa fixada para o exercício foi empenhada.	I: indica que todo o montante autorizado para despesas do período foi executado, o que raramente acontece. >I: indica que houve empenho de despesas sem autorização, demonstrando que a execução foi superior à despesa fixada. <I: é o mais usual, pois, significa uma economia orçamentária, visto que não houve execução da totalidade de despesas autorizadas.
Quociente da Execução Orçamentária Corrente	$\frac{\text{Receita Corrente}}{\text{Despesa Corrente}}$ (KOHAMA, 2015, p.130)	Quanto de receita corrente foi utilizado em empenho de Despesa Corrente.	I: indica que a Receita Corrente realizada é igual à Despesa Corrente, havendo equilíbrio. >I: indica que houve Receita Corrente realizada maior do que a Despesa Corrente, resultando uma hipótese desejável, podendo ser utilizada para cobrir Despesas de Capital. <I: quando a Receita Corrente é menor que a Despesa Corrente empenhada, não devendo acontecer, demonstrando que a Receita realizada não será suficiente para cobrir das despesas empenhadas.
Quociente da Execução Orçamentária de Capital	$\frac{\text{Receita de Capital}}{\text{Despesa de Capital}}$ (KOHAMA, 2015, p.131)	Quanto da Receita de Capital realizada foi utilizada para a cobertura de Despesa de Capital empenhada.	I: indica que a Receita de Capital realizada é igual à Despesa de Capital, havendo equilíbrio. >I: indica que houve Receita de Capital realizada maior do que a Despesa de Capital, resultando uma hipótese desejável, podendo ser utilizada para cobrir Despesas de Capital, embora possível sua ocorrência não é normal. <I: quando a Receita de Capital é menor que a Despesa de Capital empenhada, não devendo acontecer, pois, terá que utilizar a cobertura de receita corrente.
Quociente do Resultado Orçamentário	$\frac{\text{Receitas Realizadas}}{\text{Despesas Empenhadas}}$ (KOHAMA, 2015, p.132)	Resultado orçamentário do período, indicado pelo quociente entre a execução da despesa e da receita.	I: refere-se a um resultado orçamentário em equilíbrio, em que as despesas foram empenhadas exatamente no mesmo montante em que foram arrecadadas as receitas. >I: indica superávit no orçamento, o que é ocasionado quando as receitas realizadas superam as despesas empenhadas. <I: indica situação deficitária no orçamento.

Fonte: adaptado de Kohama (2015).

netários, por meio desta apuração, é possível saber como estão os aspectos da legalidade, eficiência, eficácia e economicidade da entidade em determinados períodos.

Os indicadores destacam-se como técnicas para a avaliação do desempenho da gestão em determinado exercício; o gestor pode usar esta ferramenta que permite escolher as decisões mais adequadas, resultando um bom desempenho, tanto para a entidade como para a sociedade (GRATERON, 1999).

Pode-se afirmar que a análise de balanços por meio de quocientes obtém mais resultados com problemas a serem investigados do que

soluções. Isto comprova como é relevante a análise periodicamente nos demonstrativos, pois é possível reduzir os problemas e, até mesmo, prevê-los, auxiliando, a partir de então, os gestores (IUDÍCIBUS, 2009).

Os indicadores específicos para realizar a análise nos demonstrativos públicos, aplicados na presente pesquisa, são os quocientes extraídos de Kohama (2015).

São alguns quocientes de análise: o Quociente de execução de receita (QER), Quociente do Equilíbrio Orçamentário (QEO), Quociente de Cobertura de Créditos Adicionais (QCCA), Quociente da Execução da Despesa (QED), Quociente da Execu-

ção Orçamentária Corrente (QEOC), Quociente da Execução Orçamentária de Capital (QEOC), Quociente do Resultado Orçamentário (QRO). Os indicadores aqui levantados já foram objeto de análise de desempenho da administração pública da Prefeitura Municipal do Rio Grande (RS) entre 2002 a 2005 (COELHO e QUINTANA, 2008), Prefeitura de Patos de Minas entre 2007 e 2012 (SANTOS e ANDRADE, 2013) e Prefeitura de Rio Paraíba entre os anos de 2014 e 2015 (DA SILVA RESENDE, GOMES E LEROY, 2016). No Quadro 1, encontram-se resumidas as metodologias e interpretações aplicadas aos quocientes estudados.

Comparando a Previsão/Dotação e a Execução, segundo Quintana; Machado; Quaresma; Mendes (2011), podem-se indicar as seguintes situações demonstradas no Quadro 2.

Ao realizar as comparações acima, é possível verificar se houve déficits ou superávits, podendo auxiliar os gestores por meio dos resultados destas comparações.

3. Procedimentos Metodológicos

A classificação da presente pesquisa quanto aos objetivos é descritiva, pois tem por objetivo definir uma realidade existente, e procura classificar, explicar, interpretando fatos, observando e analisando sem interferir sobre eles (ANDRADE, 2010; PRODANOV; FREITAS, 2013). Para a concretização da pesquisa em relação aos objetivos, foi analisado o problema explicitado, cumprindo com os objetivos estabelecidos e estudando o comportamento da gestão pública.

A forma de abordagem utilizada nesta pesquisa é a quantitativa, com parâmetros estatísticos descritivos, extraídos dos demonstrativos contábeis e representados por meio de índices, tabelas e quadros para dar resposta ao problema abordado.

Segundo Richardson (2012), caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de dados quanto ao tratamento delas por meio de técnicas estatísticas. O método quantitativo representa a intenção de garantir a precisão dos resultados com o intuito de evitar distorções de análise e interpretação. Este tipo de abordagem é normalmente direcionado para estudos descritivos.

Os procedimentos técnicos são os tipos de pesquisa abordados para a coleta de dados, sendo classificados em pesquisa bibliográfica

Quadro 2 – Previsão/Dotação x Execução	
Fator	Significado
Receita Prevista > Receita Realizada	Demonstra que houve insuficiência de arrecadação
Receita Prevista < Receita Realizada	Demonstra que houve excesso de arrecadação
Despesa Fixada > Despesa Realizada	Demonstra economia na realização de despesas
Despesa Fixada < Despesa Realizada	Demonstra que houve excesso de despesas (situação de inconsistência)
Receita Prevista > Despesa Fixada	Demonstra que houve desequilíbrio positivo na previsão orçamentária
Receita Prevista < Despesa Fixada	Demonstra que houve desequilíbrio negativo na previsão orçamentária
Receita Arrecada > Despesa Realizada	Demonstra que houve superávit orçamentário
Receita Realizada < Despesa Realizada	Demonstra que houve déficit na execução do orçamento
Receita Corrente Realizada > Despesa Corrente Realizada	Demonstra que houve superávit corrente
Receita Corrente Realizada < Despesa Corrente Realizada	Demonstra que houve déficit corrente
Receita de Capital Realizada > Despesa de Capital Realizada	Demonstra que houve superávit de capital
Receita de Capital Realizada < Despesa de Capital Realizada	Demonstra que houve déficit de capital
Receita Realizada = Despesa Realizada	Demonstra equilíbrio orçamentário na execução

Fonte: adaptado de Quintana; Machado; Quaresma; Mendes (2011).

e documental, pois parte de material já publicado, constituídos principalmente de livros, revistas, publicações em periódicos e artigos científicos (PRODANOV; FREITAS, 2013), mas que também trabalha com fontes conservadora em arquivos de órgãos públicos e instituições privadas.

Em relação à escolha dos sujeitos para realizar a pesquisa, optou-se por dois municípios relevantes politicamente e economicamente da região oeste do Paraná, sendo eles Foz do Iguaçu e Cascavel. Também considerou-se a mesorregião do oeste do Paraná, que é composta de três microrregiões: Foz, Cascavel e Toledo. Para fins desta pesquisa, optou-se pelos municípios de Foz do Iguaçu e Cascavel pelas diferenças, com exceção da população que é similar.

Não foi possível obter corretamente o Balanço Orçamentário de Cascavel do ano de 2013; o que está no portal da transparência não está no formato padrão do autor, sendo impossível extrair os dados necessários ao cálculo dos quocientes do referido exercício. Optou-se por con-

siderar apenas duas casas decimais para apuração dos índices orçamentários, o que acarreta mínimas diferenças de arredondamento.

4. Análise e Interpretação dos Dados

Na Tabela 1, demonstram-se, resumidamente, os resultados comparativos dos quocientes orçamentários aplicados nos Municípios de Foz do Iguaçu e Cascavel entre os anos de 2013 e 2016.

Percebe-se que o Município de Foz do Iguaçu, nos anos de 2013, 2015 e 2016, teve o resultado maior que 1,00, ou seja, teve excesso de arrecadação, mas em 2014 não teve o mesmo resultado, ficando em 0,90, significando uma frustração de 10%. Em comparação ao Município de Cascavel, que teve em todos os anos analisados seu resultado menor que 1,00, em 2014, teve umas das maiores frustrações do período, sendo de 23%. Constata-se que os municípios não tiveram resultados semelhantes em relação à execução da receita em dado período. Esta análise

se evidencia que o Município de Foz do Iguaçu apresentou o quociente mais favorável quanto ao desempenho orçamentário da execução da receita, tendo em vista que a variação dos percentuais indica o excesso de arrecadação. É possível observar também que, de 2013 a 2016, o Município de Foz do Iguaçu precisou acrescentar dotações para suprir as receitas previstas iniciais, assim como Cascavel, mas crescendo 15%, 18% e 20% face 6%, 8% e 10% de Cascavel.

Verificou-se ainda que Foz do Iguaçu utilizou uma porcentagem maior de créditos adicionais abertos, sendo que os municípios mantiveram o limite, conforme autorizado na Lei Orçamentária. Os quocientes apurados neste indicador apontam valores negativos para o Município de Cascavel, sugerindo que, para a abertura de créditos adicionais, foram utilizadas outras fontes de recursos, que não são os advindos do excesso de arrecadação. No Município de Foz do Iguaçu, observa-se que os percentuais se mantiveram constantes, estando de acordo com o esperado desse quociente, ou seja, o excesso de arrecadação representa, em média, 60% dos créditos adicionais abertos.

Sobre o quociente da execução da despesa, nos anos analisados, os

Tabela 1 – Análise Comparativa - Foz do Iguaçu/Cascavel entre 2013 - 2016					
Análise Comparativa de Quocientes Orçamentários					
Índice	Município	2013	2014	2015	2016
Quociente de execução da receita	Cascavel	0	0,77	0,79	0,84
	Foz do Iguaçu	1,10	0,90	1,09	1,07
Quociente do Equilíbrio Orçamentário	Cascavel	0	1,10	1,08	1,06
	Foz do Iguaçu	1,20	1,15	1,15	1,18
Quociente de Cobertura dos Créditos Adicionais	Cascavel	0	(2,71)	(1,62)	-
	Foz do Iguaçu	0,49	(0,48)	0,40	-
Quociente da Execução da Despesa	Cascavel	0	0,65	0,68	0,78
	Foz do Iguaçu	0,92	0,83	0,86	0,87
Quociente da Execução Orçamentária Corrente	Cascavel	0	1,24	1,16	1,20
	Foz do Iguaçu	1,11	1,07	1,14	1,10
Quociente da Execução Orçamentária de Capital	Cascavel	0	0,32	0,47	0,33
	Foz do Iguaçu	0,61	0,41	0,64	0,43
Quociente do Resultado Orçamentário	Cascavel	0	1,08	1,07	1,02
	Foz do Iguaçu	0,99	0,94	1,10	1,04

Fonte: elaborada pelos autores com base nos dados da pesquisa (2018).

dois municípios tiveram os resultados em valores menores que 1,00, representando uma economia orçamentária. Em todos os anos, as despesas empenhadas foram menores que as dotações atualizadas. Em 2013, o Município de Foz do Iguaçu apresentou a menor variação, de 0,92; percebe-se uma diferença considerável entre as despesas empenhadas e as dotações atualizadas, o que indica possível ausência de planejamento financeiro no que tange às perspectivas anuais de execução orçamentária prévia, ou que pode haver desconsideração da variação habitual entre os valores es-

timados de gastos e os efetivos com base histórica. Sobre o quociente da execução orçamentária corrente, ocorreu realidade similar, mantendo os valores entre 1,07 de Foz do Iguaçu; e 1,24 de Cascavel, ou seja, 7% e 24% de receita corrente realizada para cobrir as despesas correntes empenhadas.

Nos anos analisados, os municípios apuraram resultados do quociente de execução orçamentária de capital entre 0,32 e 0,64, ou seja, os municípios tiveram frustrações de receita de capital em relação às despesas de capital. Mesmo tendo frustrações em todos os anos, com

“A lei orçamentária é essencialmente um conjunto de autorizações legislativas para a realização de gastos pelo Poder Executivo e entidades da administração indireta, pelo Poder Judiciário e pelo próprio Poder Legislativo.”

a existência de superávits orçamentários, é possível cobrir os saldos das despesas de capital, porém, é aconselhado ter cuidado e observar para que as coberturas não provoquem déficits orçamentários no futuro.

Por fim, em relação ao quociente do resultado orçamentário, nos anos de 2015 e 2016, Foz do Iguaçu teve superávit de execução de 10% e 0,04%, mas em 2013 e 2014 é possível perceber que teve resultados de 0,99 e 0,94, quando, em 2013 e 2014, o município teve R\$ 0,99 e R\$ 0,94 de receitas realizadas para cada R\$ 1,00 de despesas empenhadas. O Município de Cascavel, em todos os anos analisados, teve resultados maiores que 1,00, representando, então, superávits de 0,02%, 0,07% e 0,08%.

5. Considerações Finais

Este trabalho possibilitou a análise e a comparação de indicadores dos municípios de Foz do Iguaçu e Cascavel para que fossem expostas considerações que facilitassem o entendimento da execução orça-

mentária nos anos de 2013 a 2016 desses municípios. Inúmeros quocientes podem ser usados para realizar análises, mas optou-se pelos quocientes propostos pelo autor Hélio Kohama (2015). Diante deste contexto, buscou-se verificar qual foi o melhor desempenho orçamentário evidenciado entre os municípios de Foz do Iguaçu e Cascavel, no Estado do Paraná, no período do mandato administrativo de 2013 a 2016.

O Município de Cascavel teve um bom desempenho orçamentário em todos os anos analisados, visto que as receitas foram sempre próximas de 1,00, não havendo uma distorção relevante em relação ao que foi orçado, e as despesas também não tiveram alterações relevantes em relação ao orçamento; com o bom desempenho, resultou-se em superávits orçamentários.

O Município de Foz do Iguaçu não se comportou da mesma maneira, pois, nos dois primeiros anos analisados, apurou déficits orçamentários, não muito relevantes ou preocupantes, mas não teve o mesmo desempenho que Cascavel;

já nos dois últimos anos, teve um bom desempenho, cujas receitas e despesas ficaram próximas ao que foi orçado, apurando superávit orçamentário.

Destaca-se que esta pesquisa não é definitiva, em razão de que foi limitada no fato de os quocientes escolhidos só serem aplicáveis em entidades públicas, haja vista que os resultados não podem ser generalizados para as empresas privadas. Os quocientes podem ser utilizados para apurar resultados por meio dos Balanços Orçamentários e, não, das demais demonstrações públicas.

Recomenda-se, como sugestões para pesquisas futuras, que sejam inseridos mais municípios para se obter um padrão em relação à execução orçamentária, pois só foram analisados dois municípios e, se possível, aumentar os períodos a serem analisados de 4 anos para 8 anos, ampliando o universo de demonstrações contábeis contemplando Balanço Patrimonial, Balanço Financeiro, Demonstrações das Variações Patrimoniais e Fluxo de Caixa.

6. Referências

ANDRADE, Maria Margarida de Andrade. *Introdução à Metodologia do Trabalho Científico*. 10. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2010.

ARAÚJO, Inaldo; ARRUDA, Daniel. *Contabilidade Pública da Teoria à Prática*. 2. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.

_____. *Introdução à Metodologia do Trabalho Científico*. 9. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2009.

BRASIL, Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm >. Acesso em: 02 set. 2017.

BRASIL, Resolução Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm >. Acesso em: 01 set. 2017.

CASTRO, Domingos Poubel de; GARCIA, Leice Maria. *Contabilidade Pública no Governo Federal*. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2004.

COELHO, Daniela Miguel; QUINTANA, Alexandre Costa. *Análise do desempenho econômico e financeiro de entidades de administração pública direta: o caso da prefeitura municipal do Rio Grande (RS)*. 2008.

CONTE, Nelson Carlos; SANTOS, Sandra Regina Toledo dos. *Planejamento, Orçamento e Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. Passo Fundo: Editora Universidade de Passo Fundo, 2014.

DA SILVA RESENDE, Erilma Carmo; GOMES, José Batista; LEROY, Rodrigo Silva Diniz. *Análise de Balanços na Contabilidade Pública do Município de Rio Paranaíba–MG*. *Revista Brasileira de Gestão e Engenharia | RBGE | ISSN 2237-1664*, n. 14, p. 175-197, 2016.

DIAS, Donaldo de Souza; SILVA, Mônica Ferreira da. *Como Escrever uma Monografia*. Rio de Janeiro: UFRJ/COPPEAD, 2009.

FABRETTI, Lúdio Camargo. *Contabilidade Tributária*. 12. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2012.

GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. Auditoria de Gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público. *Caderno de Estudos*, vl. 21, pg 01-18. 1999.

HADDAD, Rosaura Conceição; MOTA, Francisco Glauber Lima. *Contabilidade Pública*. Capes, 2010.

IBGE. Disponível em: <<https://cidades.ibge.gov.br/brasil/pr/foz-do-iguacu/panorama>>. Acessado em: 15/11/2017.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. *Contabilidade Comercial*. 6. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Contabilidade Gerencial*. 6. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2009.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. *Contabilidade Introdutória*. 11. ed. São Paulo: Editora Atlas S/A., 2010.

KOHAMA, Hélio. *Contabilidade Pública*. 11. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2010.

_____. *Balanços Públicos*. 3. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2015.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Fundamentos de Metodologia Científica*. 2. ed. São Paulo: Atlas S.A., 1991.

_____. *Fundamentos de Metodologia Científica*. 6. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2009.

_____. *Metodologia Científica*. 4. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2001.

LOPES, Alexsandro Broedel. *A Informação Contábil e o Mercado de Capitais*. São Paulo: Editora Pioneira Thomson Learning, 2002.

MARION, José Carlos. *Contabilidade Rural*. 12. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2010.

MATARAZZO, Dante Carmine. *Análise Financeira de Balanços*. 7. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2010.

MENEZES, Samira Birk. Os princípios da Administração Pública aplicados ao Direito Registral e Notarial. UFSM, v.3, n.3, 2008.

PADOVEZE, Clóvis Luís; BENEDICTO, Gideon Carvalho de; LEITE, Joubert da Silva Jerônimo. *Manual de Contabilidade Internacional*. São Paulo: Editora Cengage Learning, 2012.

PADOVEZE, Clóvis Luís. *Manual de Contabilidade Básica*. 10. ed. São Paulo: Editora Atlas S/A., 2017.

PALUDO, Augustinho. *Administração Pública*. 3 ed. Rio de Janeiro: Elsevier Editora Ltda., 2013.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. *Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico*. 2 ed. Novo Hamburgo: Universidade Freevale. 2013.

QUINTANA, Alexandre Costa; MACHADO, Daiane Pias; QUARESMA, Jozi Cristiane da Costa; MENDES, Roselaine da Cruz. *Contabilidade Pública*. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2011.

RICHARDSON, Roberto Jarry; *Pesquisa Social: Métodos e Técnicas*. São Paulo: Atlas, 2012.

SANTOS, 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, 2013.

SLOMSKI, Valmor. *Manual de Contabilidade Pública*. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2010.
