

ORÇAMENTO PÚBLICO E SUA EXECUÇÃO: ANÁLISE DA ADEQUAÇÃO ORÇAMENTÁRIA DO ESTADO DA PARAÍBA NO ANO DE 2017

*MONTEIRO, Maria Kalyane Duarte*¹
(kalyanedm@gmail.com)

*SILVA FILHO, Linderson Pedro*²
(lindersonpedro@uol.com.br)

Resumo

Esta pesquisa tem por objetivo analisar a adequação orçamentária do Estado da Paraíba de 2017 em comparação ao orçamento previsto na Lei Orçamentária Anual. Para isso, utilizou-se indicadores orçamentários direcionados para análise de demonstrativos contábeis do setor público. Os dados utilizados foram extraídos do sítio eletrônico da CGU da Paraíba– SIAF. Em termos metodológicos, a pesquisa classifica-se como bibliográfica e documental, tendo embasamento em espécies normativas, livros, trabalhos acadêmicos e nos demonstrativos contábeis do órgão analisado. Os resultados apresentaram indícios de uma boa administração no que se refere ao controle dos gastos, pois as despesas empenhadas foram menores do que as receitas apuradas. Assim, as receitas foram suficientes para pagamento das despesas, além de confirmar que não houve utilização de receitas fora do orçamento público, as chamadas receitas extraorçamentárias. Constatou-se que houve equilíbrio orçamentário nas previsões das receitas em confronto com as despesas registradas na LOA. Porém, verificou-se pontos deficitários ao comparar os valores executados no Balanço analisado com os valores registrados no orçamento anual. Diante disso, pode-se falar em ineficiência nas previsões da arrecadação e fixação de despesas por parte do gestor, ou mesmo, concluí que a execução orçamentária de 2017 não apresentou tamanha similaridade com as previsões da LOA.

Palavras-chave: Orçamento público. Demonstrativos contábeis. Execução orçamentária. Estado da Paraíba. Quocientes orçamentários.

Abstract

This research aims to analyze the suitability of Paraíba State budget in 2017 compared to the budget in the Annual Budget Law. For this, we used budget indicators targeted for analysis of financial statements of the public sector. The data used taken from the electronic site CCU of Paraíba – IFMS. In methodological terms, the research classified as bibliographical and documentary, with basement in normative species, books, academic papers and accounting statements of the organ examined. The results showed signs of a good administration with regard to the control of spending, because the costs involved were lower than the revenue cleared. Thus, the recipes were sufficient for payment of expenses, in addition to confirming that there was no use of recipes out of the public budget, the extrabudgetary revenues. In addition, it verified that there was budgetary balance in the forecast of revenue against expenditure recorded in the LOA. However, there was also deficient points when comparing values run on the swing with the values recorded in the annual budget. Given this, one can speak in inefficiency on the forecast of the collection and fixation of costs on the part of the Manager, or even, I concluded that the budgetary execution of 2017 has not presented such a similarity with the predictions of the LOA.

Keywords: Public budget. Accounting statements. Budget execution. State of Paraíba. Budget quotient.

¹ Pós- graduanda em Gestão Pública na modalidade a distância pela Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Paraíba– IFPB.

² Mestre em Administração pela Universidade Federal de Pernambuco e docente do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Paraíba– IFPB na modalidade a distância.

1 INTRODUÇÃO

A administração pública cumpre uma série de normas como parte essencial do desenvolvimento de suas atividades visando atender o bem comum de toda uma sociedade. Essas normas determinam como serão trabalhadas as demonstrações financeiras, os prazos a serem cumpridos, bem como os princípios e convenções contábeis a serem respeitados. Se tratando de Contabilidade, a Constituição Federal acolhe a Lei Federal nº 4.320/1964 que é considerada como um pilar para o andamento das atividades financeiras e orçamentárias. Em consonância a essa norma, criou-se em 2000 a Lei de Responsabilidade Fiscal com o intuito de regulamentar as informações fiscais e financeiras, sugerindo que o planejamento das ações e a transparência das movimentações de recursos relacionadas a essas ações tende a evitar a instabilidade e o descontrole dos gastos públicos. A transparência das informações favorece ainda a fiscalização popular dos atos emanados pelo Governo.

É notório que o cumprimento dessas Leis permite um maior controle dos gastos do Governo, atendendo aos anseios dos cidadãos. Conforme dispõe a LRF no art. 67, existe um mecanismo criado para a avaliação e controle das contas públicas visando a eficiência na alocação dos gastos, assim havendo maior rigor para que o governo não contraia dívidas, além de criar uma ferramenta de fiscalização e transparência. (BRASIL, 2000)

Com base na legislação vigente, o ente federativo elabora o seu orçamento público a partir das ações que foram planejadas (plano de ação) para definição de metas que poderão ou não se concretizarem no decorrer do período do mandato eletivo. Tal orçamento é feito buscando atender as necessidade de uma determinada população. Cabe dizer também que um plano de ação bem elaborado demonstra domínio e conhecimento da máquina pública por parte do Administrador Público quanto as receitas e despesas que serão efetuadas, pois evita que seja necessário a autorização de despesas que não foram previstas, os chamado créditos adicionais, o que demonstra falhas na construção do orçamento.

O desenvolvimento dessa pesquisa justifica-se pela importância de se conhecer a destinação dos recursos público e se estes estão de acordo os instrumentos de planejamento

orçados pelo Governo do Estado. É no Orçamento do Estado que o Governo apresenta sua política econômica para o consecutivo ano. São também apresentadas, em detalhes, as previsões para as receitas e despesas públicas. Visualiza-se as medidas que se pretende implementar considerando as prioridades identificadas em todos os segmentos do contexto social e respeitando as limitações de recursos. A análise teve como foco o ano orçamentário de 2017 visto que, esse foi o último ano corrente em que os gestores públicos tiveram que prestar contas ao Tribunal de Conta do Estado.

Assim, o acompanhamento da execução desse orçamento por parte dos usuários da informação é importante, pois permite identificar possíveis desvios e erros ocorridos. Além de que, fazer uma análise desses resultados como é o caso dessa pesquisa ajuda a esclarecer a realidade encontrado naquele órgão e traduzi-la em uma linguagem mais simples, o que promove o controle e o controle social.

Visando um controle do balanço orçamentário concretizado, as despesas realizadas devem ter adequação orçamentária com o orçamento anual (LOA), conseqüentemente deverá ser compatível com os demais instrumentos orçamentários (PPA e LDO), conforme previsto na LRF. Com base nesse contexto, essa pesquisa objetivou-se a responder o seguinte questionamento: O Estado da Paraíba atendeu os valores previstos na LOA do exercício de 2017 referente as receitas arrecadadas e despesas empenhadas?

Partindo disso, o presente pesquisa teve por objetivo analisar a adequação orçamentária do Estado da Paraíba referente as receitas e despesas executadas no ano 2017 em comparação ao que estava previsto na LOA. Para isso, foram utilizados indicadores (quocientes) financeiros e econômicos reconhecidos na literatura.

Para atender ao objetivo proposto foi necessário fazer um levantamento dos principais conceitos e legislações que orientam as demonstrações orçamentárias do setor público. Paralelo a isso, também pretendeu-se analisar a eficácia do planejamento orçamentário anual (LOA) após o balanço orçamentário ser executado, bem como verificar quais as contas mais representativas do referido demonstrativo contábil do Governo do Estado da Paraíba no ano de 2017 por meio de uma análise vertical, o que demonstrará quais foram as contas com maior

percentual de participação naquele exercício financeiro.

A pesquisa parte desta introdução e, em seguida, está dividida em quatro partes. O referencial teórico, que irá trazer alguns pontos de relevante conhecimento para esse trabalho. A parte três contendo a metodologia utilizada para o desenvolvimento da pesquisa. A parte seguinte tratará de apresentar os resultados obtidos a parte dos quocientes analisados. Finalizando com a parte cinco, que terá as considerações finais e as referências.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Orçamento público

Ao se falar em Administração pública é importante entender o termo planejamento, pois o mesmo está intimamente ligada ao instrumento de gestão chamado orçamento público. No contexto organizacional, Maximiano (2000) trata o planejamento como uma das funções do processo administrativo. Essa função é definida como a etapa inicial de qualquer processo de gestão, pois é através da mesma que serão direcionados os desejos, as intenções, as expectativas e o futuro projetado para uma entidade ou empresa (QUINTANA et al., 2011). Corroborando com esse entendimento, Kohama (2013) diz que o processo que envolve planejamento e orçamento consiste em analisar a situação atual financeira para posterior definição de ações futuras que buscam atingir a situação desejada. Assim, pode-se dizer que o planejamento é a primeira parte do processo, no qual se traçam metas e objetivos a serem atingidas pela gestão no futuro diante das condições existentes no ambiente proposto.

Se tratando de Administração pública, esse planejamento envolve as ações que se desejam concretizar por parte de um Governo em determinado exercício financeiro, as quais serão estruturadas através do orçamento público. Santos e Camacho (2014, p.84) dizem que esse “é um instrumento de planejamento através do qual as políticas públicas são ordenadas segundo prioridades e selecionadas para integrar o plano de ação do governo, conforme a disponibilidade de recursos para financiar tais gastos”. Ou seja, esse instrumento permite que os recursos públicos sejam organizados em detrimento das demandas coletivas. Assim, confirma-se que o

orçamento público é um planejamento detalhado das receitas e despesas de um ente público, inclusive os investimentos, de forma a permitir o controle e a avaliação destes gastos e viabilizar a obtenção das metas e objetivos traçados. (SILVA e SILVA, 2014).

Schwalbert (2011) diz que a Contabilidade pública tem o orçamento como sua principal ferramenta para andamento das atividades financeiras, além do que, fala que a solicitação de créditos adicionais demonstra as falhas na preparação do orçamento. A partir dessa afirmação, conclui-se que um mau planejamento é um ponto crucial para a ocorrência das falhas no orçamento elaborado, o que conseqüentemente resulta na necessidade de autorização para abertura de créditos adicionais para atender as despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei Orçamentária Anual (LOA), com exceção dos casos de despesas urgentes e imprevistas.

É importante frisar duas características do orçamento público: Rígido e estático. Silva (2014) explica que esse instrumento de natureza pública é considerado rígido tendo em vista o processo necessário de aprovação do Poder Legislativo para ocorrência de qualquer alteração e estático, porque não permite mudança, exceto no caso de abertura de créditos adicionais.

Na Constituição federal de 1988 evidencia-se que o planejamento está inerente na construção do orçamento dos entes públicos federal, estaduais e municipais, a partir do disposto no artigo 165 que trata ser de natureza do poder executivo estabelecer os três instrumentos do planejamento orçamentário brasileiro: planejamento Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA). Essas Leis estão interligadas de modo a estruturar o orçamento dos entes públicos, apesar de que cada uma possui etapas distintas e conteúdo detalhados em consonância aos seus prazos.

2.1.1 Plano Plurianual (PPA)

A Lei que institui o Plano Plurianual está prevista da Constituição Federal de 1988, no art. 165 designando a organizar as ações traçadas nos planos de governo de todas as esferas públicas por um período de quatro anos.

Todos os investimentos programados cujo a realização exceda o período de um ano

deverão existir no PPA, conforme veta o dispositivo 167 da CF: “Nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade”. (BRASIL, 1988, art. 167, §1º).

Segundo o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, esse instrumento tem sua elaboração de competência do poder executivo, enquanto que sua apreciação e aprovação parte do poder legislativo no primeiro ano de mandato eleitoral do gestor, até a data de 31 de agosto. O PPA fica vigente pelo prazo de quatro anos, válido a partir do segundo ano do mandato atual até o final do primeiro ano do mandato subsequente. (ALMEIDA et al, 2015).

Santos e Camacho (2014) relatam ser o PPA o responsável por dar o embasamento necessário para a elaboração das demais peças orçamentárias, a LDO e a LOA, conforme estabelece à legislação. Ou seja, todo o conteúdo programado na LDO e a LOA devem estar dispostos anteriormente no PPA.

2.1.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)

A referida prescrição normativa é responsável pela ligação entre o PPA e a LOA, dando assim os instrumentos para a elaboração do planejamento orçamentário anual brasileiro em todos os níveis federativos. (PEREIRA, 2013). Ou seja, através dessa Lei se faz a conexão entre o planejamento considerado de longo prazo representado pelo PPA e as ações de curto prazo, a serem realizadas dentro do mesmo exercício financeiro, concretizadas no orçamento anual. Esse instrumento está estabelecido na CF/1988 no art. 165:

§ 2º A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras

oficiais de fomento (BRASIL, art. 165, parágrafo 2º).

Além do já citado na Carta Magna, consta na determinação legal nº 101 de 2000, chamada Lei de Responsabilidade Fiscal, que a LDO deverá dispor também sobre o equilíbrio entre receitas e despesas; os critérios e as formas de limitação de empenho; normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos; condições para transferências de recursos a entidades públicas e privadas. Além de conter anexos pertinentes metas e riscos fiscais, conforme previsto no art. 4º, § 1º da LRF.

A LDO é uma Lei anual e os prazos para sua elaboração estão previsto no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, os quais discorrem que a LDO deve ser enviada ao Legislativo até o dia 15 de abril de cada ano, ou seja, até oito meses antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período a sessão legislativa. (BRASIL, 1988, art. 35 do ADCT, § 2º, II). Ademais, quando não há aprovação do projeto de LDO, fica o Legislativo impedido de entrar em período de recesso até decisões contrárias.

2.1.3 Lei orçamentária anual (LOA)

A Lei orçamentária anual é o instrumento financeiro no qual se visualiza a destinação dos gastos do governo para o próximo ano de maneira detalhada com o intuito de atender ao bem-estar da população. Essa Lei conterá as receitas estimadas e despesas fixadas, seguindo o princípio do equilíbrio orçamentário, que diz que receita prevista deve ser igual à despesa fixada, além de respeitarem as prioridades e regras estabelecidas anteriormente no PPA e na LDO. (ROSA e CARVALHO, 2016, p.88).

Conforme a Lei nº. 4.320/64, a Lei Orçamentária deverá conter todas as receitas e despesas, para que o Tesouro Nacional possa ter um controle parlamentar efetivo sobre os recursos públicos (BRASIL, 1964, art. 3º, art. 4º). Ademais, a CF/88 no art. 165 define que esse instrumento de planejamento deverá dispor sobre o orçamento fiscal, orçamento de investimento das empresas em que a União possua maioria do capital social com direito a voto e sobre o orçamento da seguridade social.

A Constituição Federal complementa que essa Lei deverá tratar apenas de matéria orçamentária e financeira, com exceção de autorizações para abertura de crédito suplementares e contratação de operações de crédito. (BRASIL, 1988, art. 165, §8º).

Com relação ao prazo para criação da LOA, previstos no art. 35, § 2º, III do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias têm-se que o projeto de lei da União deverá ser encaminhado ao Câmara dos Deputados até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa.

2.2 Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)

A Lei Complementar 101 de 04 de maio de 2000 foi criada com o intuito de regulamentar as informações fiscais e financeiras a serem divulgadas pelos meios de informações disponíveis de modo a garantir à transparência dos gastos públicos. Ribeiro (2014) afirma que a busca pela transparência pública é um dos principais objetivos da Governança Pública, ao passo que contribui para o fortalecimento da democracia, prestígio e desenvolve direitos civis e políticos dos cidadãos. Entende-se que os cidadãos mais bem informados também serão os mais preparados para reivindicar seus direitos fundamentais.

A LRF tem ligação direta com os instrumentos de planejamento, pois a mesma regulamenta as questões essenciais existentes e almejadas para o orçamento público brasileiro, tais como a busca da eficiência e aperfeiçoamento da Administração, o controle dos gastos do Governo e ainda, trata da necessidade da transparência e publicidade das transações financeiras públicas. Conforme Fonseca (2016), foi com o advento dessa Lei que passou a ser exigida o equilíbrio e a publicidade das contas públicas, determinando limites para os gastos e as orientações para a elaboração e organização do PPA, LDO e LOA.

A referida Lei, considera ainda que as despesas com finalidade específica e suficiente serão somadas, realizadas e a realizar, previstas no programa de trabalho para adequação à lei orçamentária anual, desde que não ultrapassem os limites determinados para aquele período. Além do que deverão ser compatíveis com os demais instrumentos de planejamento governamental

conforme com as diretrizes, os objetivos, as prioridades e as metas previstas nesses instrumentos e não infrinja qualquer de suas disposições. (BRASIL, 2000, art. 16, § 1º).

Nesse sentido, o art. 16 da LRF dispõe que a criação, expansão ou aperfeiçoamento da ação governamental que acarrete aumento da despesa, deverá ser acompanhada da estimativa do impacto orçamentário-financeiro e da declaração do ordenador da despesa, informando que aquela despesa tem adequação orçamentária e financeira com a Lei Orçamentária Anual (LOA) e compatibilidade com o Plano Plurianual (PPA) e com a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO). (BRASIL, 2000, art. 16, I, II).

2.3 Lei 4.320/64, de 17 de março de 1964

A Lei nº 4.320/64 é uma das normas fundamentais que regulamenta a Gestão Pública. Conforme Platt Neto (2005), essa Lei atua em associação com a Lei Responsabilidade Fiscal, tendo em vista que ambas tratam do erário público. Em especial, a referida Lei dispõe sobre as finanças públicas orientando na preparação e controle dos orçamentos e demonstrativos contábeis de todas as esferas do governo, ou seja, União, Estados, Municípios e Distrito Federal. (BRASIL, 1964, art. 1º). Tal norma regulamenta a contabilidade pública e determina que seus resultados do exercício sejam demonstrados por meio de quatro balanços demonstrativos: Balanço Orçamentário (BO), Balanço Patrimonial (BP), Balanço Financeiro (BF) e a Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP). Na presente pesquisa tem-se como foco para análise apenas o balanço orçamentário público.

2.4 Balanço orçamentário

O Balanço Orçamentário constam as informações das receitas e despesas determinadas no orçamento anual (LOA), bem como as receitas e despesas realizadas a partir da execução orçamentária em determinado exercício financeiro. (ROSA e CARVALHO, 2016; BRASIL, 1964, art. 102). Conforme o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (2017), com base nesse demonstrativo as receitas são separadas por categoria econômica e por origem, enquanto que as despesas são classificadas por tipo de crédito (iniciais e suplementares,

especiais e extraordinários), por categoria econômica e por grupo de natureza da despesa.

O Balanço Orçamentário normalmente é elaborado com base na Portaria nº 665, de 30 de novembro de 2010 que determina os dados que devem constar nas colunas da receita (previsão inicial, previsão atualizada, receitas realizadas e saldo) e de despesa (dotação inicial, dotação atualizada, despesas empenhadas, despesas liquidadas, despesas pagas e saldo da dotação).

Esses conceitos são trazidos no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) na sua 7ª edição:

- **Previsão Inicial:** Demonstra os valores da previsão inicial das receitas conforme consta na LOA;
- **Previsão Atualizada:** Demonstra os valores da previsão atualizada das receitas, que refletem a reestimativa da receita;
- **Receitas Realizadas:** Correspondem às receitas arrecadadas diretamente pelo órgão, ou por meio de outras instituições como, por exemplo, a rede bancária;
- **Dotação Inicial:** Demonstra os valores dos créditos iniciais conforme consta na Lei Orçamentária Anual (LOA);
- **Dotação Atualizada:** Demonstra a dotação inicial somada aos créditos adicionais abertos ou reabertos no exercício de referência, deduzidos das respectivas anulações e cancelamentos.
- **Despesas Empenhadas:** Demonstra os valores das despesas empenhadas no exercício, inclusive das despesas em liquidação, liquidadas ou pagas;
- **Despesas Liquidadas:** Demonstra os valores das despesas liquidadas no período de referência, inclusive das despesas pagas;
- **Despesas Pagas:** Demonstra os valores das despesas pagas no período de referência.

Desse modo, como balanço orçamentário pronto pode-se fazer uma análise de como esse se comportou naquele exercício diante das previsões das receitas e despesas registradas nos instrumentos orçamentários (PPA, LDO e LOA).

3 MÉTODO DA PESQUISA

Esta seção irá apresentar a metodologia utilizada para o desenvolvimento desta pesquisa, quais foram os meios usados para atingir os objetivos propostos e, conseqüentemente obter os resultados deste trabalho.

3.1 Caracterização da pesquisa

O presente trabalho caracteriza-se como empírico, uma vez que se trata de observações feitas de um contexto da realidade através da coleta de dados buscando-se comprovar na prática a situação analisada. Para isso, inicialmente, fez-se necessário um levantamento em Leis e espécies normativas, livros, artigos e trabalhos acadêmicos sobre o conteúdo, para maior conhecimento sobre o tema escolhido e para atender os objetivos do estudo, o que qualifica a pesquisa ser do tipo bibliográfica e documental. Segundo Marconi e Lakatos (2005) a pesquisa documental se caracteriza pela sua fonte de coleta de dados que está direcionada aos documentos considerados como fonte primária, enquanto as demais fontes provindas de livros, revistas, artigos etc., cuja autoria é conhecida serão denominadas fontes secundárias.

Do ponto de vista da abordagem da problemática, a pesquisa apresenta caráter qualitativo, tendo o ambiente real de ocorrência o Estado federativo da Paraíba como fonte de coleta de dados, a partir do qual se busca analisar as contas do seu balanço orçamentário consolidado (anexo 1), comparando os valores previstos com os realizados e, em contrapartida buscar-se também atender os objetivos específicos, identificando as contas que foram mais representativas nesse mesmo balanço do exercício financeiro de 2017.

Conforme Creswel (2007, p. 186) destaca sobre a perspectiva qualitativa, “o ambiente natural é a fonte direta de dados e o pesquisador, o principal instrumento, sendo que os dados coletados são predominantemente descritivos”. Nesse cenário, ao se fazer a análise de um estudo qualitativo é comum que seja salientada a impressão e a intuição dos pesquisadores. (STAKE, 2011).

Para a realização da pesquisa, adotou-se a metodologia do estudo de caso para o levantamento dos dados e análise comportamental do orçamento executado no Estado da Paraíba no ano de 2017. Segundo Pontes (2006), o estudo de caso é uma investigação sobre uma situação específica, de natureza única em certos aspectos, da qual se pretende descobrir o que há de mais característico e, desse modo, contribuir para a compreensão global de um certo fenômeno de interesse.

3.2 Instrumento de coleta e análise dos dados

A coleta de dados ocorreu por meio da utilização de documentos financeiros do ente público, extraídos do sítio eletrônico da Controladoria Geral do Estado – pelo Sistema Integrado de Governança do Estado da Paraíba-SIAF. Foram utilizados dados do Balanço Orçamentário Geral relativas ao período de 2017 (anexo 1) para aplicação dos quocientes orçamentários tratados na parte V da 4ª edição (2012) do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) direcionados para análise de demonstrativos do setor público, conforme apresentado no quadro a seguir:

Quadro 1 - Quocientes para análise do Balanço orçamentário

QUOCIENTES	FÓRMULAS
Quociente da execução da receita	$\frac{\text{Receita Realizada}}{\text{Previsão atualizada}}$
Quociente de desempenho da arrecadação	$\frac{\text{Receita realizada}}{\text{Previsão inicial}}$
Quociente da execução da despesa	$\frac{\text{Despesa executada}}{\text{Dotação atualizada}}$
Quociente do equilíbrio orçamentário	$\frac{\text{Previsão inicial}}{\text{Dotação inicial}}$
Quociente do resultado orçamentário	$\frac{\text{Receita realizada}}{\text{Despesa empenhada}}$
Quociente da execução orçamentária corrente	$\frac{\text{Receita realizada corrente}}{\text{Despesa empenhada corrente}}$
Quociente financeiro real da execução orçamentária	$\frac{\text{Receita realizada}}{\text{Despesa paga}}$
Quociente de Utilização do Excesso de Arrecadação	$\frac{\text{Créditos adicionais abertos por meio de excesso de arrecadação}}{\text{Total de arrecadação}}$
Quociente de Utilização do Superávit Financeiro	$\frac{\text{Créditos Adicionais abertos por meio de superávit financeiro}}{\text{Total do superávit financeiro apurado no exercício anterior}}$

Fonte: Elaborado pela autora, adaptado de MCASP (2012).

Por fim, pretende-se identificar as contas mais relevantes para o Estado no exercício de 2017 por meio de uma análise vertical feita no demonstrativo contábil consolidado (balanço orçamentário).

4 RESULTADOS DA PESQUISA

O presente trabalho se propôs a analisar os dados orçamentários do Balanço Geral do Estado da Paraíba, o qual pertence a região Nordeste do Brasil e possui um número de habitantes na margem de 4 milhões, segundo dados do IBGE. Essa população que contribui e também usufrui, direta ou indiretamente, das ações governamentais planejadas para a população, por isso a mesma tende a ser um dos principais usuário das informações relacionadas a execução orçamentária do Governo.

Com os resultados obtidos nessa pesquisa, pode-se ter um conhecimento da gestão orçamentária executada pelo Governo do Estado, possibilitando verificar se as determinações estabelecidas na LOA foram cumpridas, ou seja, se as metas foram atingidas em detrimento ao observado no balanço orçamentário. Para essa pesquisa, foram utilizados quocientes direcionados precisamente para demonstrativos de órgãos públicos com o intuito de analisar o Balanço Orçamentário Geral de 2017.

Na tabela abaixo estão apresentados os resultados obtidos após a aplicação dos índices trabalhados (quadro 1) com base nos dados especificados na metodologia.

Tabela 1- Aplicação dos índices orçamentários do Balanço Orçamentário Geral de 2017

QUOCIENTE ORÇAMENTÁRIOS	Resultados
Quociente da execução da receita (QER)	0,89741
Quociente de desempenho da arrecadação (QDA)	0,89289
Quociente da execução da despesa (QED)	0,87379
Quociente do equilíbrio orçamentário (QEO)	1
Quociente do resultado orçamentário (QRO)	1,00009
Quociente da execução orçamentária corrente (QEOC)	1,0957

Quociente financeiro real da execução orçamentária (QFREO)	1,05133
Quociente de Utilização do Excesso de Arrecadação (QUEA)	0,06374
Quociente de Utilização do Superávit Financeiro (QUSF)	0,89999

Fonte: Elaboração própria, com base no MCASP (2012).

Ao se analisar os resultados apresentados acima, pode-se constatar o equilíbrio orçamentário dos valores das receitas previstas em relação as despesas a serem gastas, conforme constam na LOA do ano exercício de 2017, o que significa dizer que o ordenador da despesa ao elaborar o orçamento anual previu uma arrecadação no montante de R\$ 11.284.234 mil no mesmo valor da fixação das despesas totais e, com isso, respeitando o princípio do equilíbrio nas conta públicas.

No entanto, quando se analisa o quociente de execução da receita, percebe-se que houve insuficiência na arrecadação para cobrir as despesas com base no que estava previsto. Ou seja, houve um déficit nas receita arrecadadas em relação as previsões feita na LOA, bem como em relação aos valores reestimados da receita registrados como previsão atualizada.

Ao passo que o indicador da despesa (QED) também mostrou uma deficiência de execução, o que pode ter ocorrido tanto pela ineficiência no processo planejamento-execução como também por uma decisão de economia de despesa orçamentária (MCASP, 2012). Esse valor executado a menor do que estava previsto, gerou uma economia de despesa de, aproximadamente, 10,72%.

Com relação ao quociente do Desempenho de arrecadação nota-se também a insuficiência do valor arrecadado em comparação a previsão inicial registrada no orçamento anual.

Apesar das possíveis falhas dos valores das receitas e despesas orçadas inicialmente, o Governo do Estado obteve um resultado favorável quando se analisa o Quociente do Resultado Orçamentário, onde as receitas arrecadadas cobriram as despesas empenhadas gerando um superávit orçamentário equivalente a 859 mil reais. A mesma situação ocorre no QEOC, pois para cada 1 real de despesa corrente empenhada, o Estado arrecadou 1,095 em receita corrente, conforme apresentado na tabela acima. Pode-se presumir que o saldo restante de receitas

correntes foi utilizado para cobrir despesas de capital.

O sétimo quociente calculado (QFREO) informa quanto o Governo arrecadou de receita orçamentária e gastou com o quitação de despesas orçamentárias. No caso analisado, tem-se superávit orçamentário e financeiro, pois as receitas orçamentárias excederam as despesas orçamentárias pagas. Além do que, nesse exercício financeiro não foram registrado recursos oriundo de receitas extras-orçamentárias para o pagamento de despesas não previstas, o que é bom financeiramente para o ente público.

O Quociente de Utilização do Excesso de Arrecadação (QUEA) compara o valor apurado em excesso utilizado para abertura de crédito adicionais em relação a arrecadação total no ano exercício, conforme previsto na Lei 4.320/64 no art.43. Esse índice apresentou um resultado <1, que equivale dizer que de cada 1 real da arrecadação total, 0,06 foram utilizados para a abertura de crédito adicionais suplementares ou especiais, os quais se destinam a complementar despesas orçadas com dotação insuficientes ou inexistentes, respectivamente.

O último quociente calculado na tabela remete-se ao saldo financeiro positivo oriundo do ano anterior para abertura de créditos adicionais, o qual apresentou um resultado equivalente a 89% do total do superávit acumulado em 2016.

Conforme proposto nos objetivos dessa pesquisa, serão identificadas as contas mais representativas no Balanço Orçamentário Consolidado 2017 através de uma análise vertical, a qual compara os valores apresentados em cada conta do balanço orçamentário em relação ao total da receita ou despesa dependendo da especificidade. Feito isso, constatou-se que as receitas correntes equivalem a 98,53% das receitas totais, dessas 48% e outros 41% são de transferências correntes e receitas tributárias, respectivamente. O que sugere dizer que o Governo do Estado ainda é bem dependente do repasse da Cota parte do Fundo de Participação Estadual, tendo em vista ser essa a principal fonte de recurso dessas transferências correntes. Ao passo que nas receitas tributárias estaduais destaca-se a arrecadação do ICMS (Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços) de R\$ 5.067.823 mil, conforme apresentado no Balanço Geral do Estado. O restante se caracteriza por receitas de capital correspondente ao percentual de 1,47%, com destaque para as transferências de capital que equivalem a 1%.

No que se refere as despesas, o percentual mais representativo são das despesas correntes que equivalem a 89,58% do total, dessas, destaca-se 64,39% de gastos com pessoal e encargos sociais. Cabe especificar que os gastos com pessoal são bem significativos, atingindo um montante de quase 4.912.357 mil, porém não ultrapassando os limites estabelecidos pela LRF que é de 60% da Receita Corrente Líquida, sendo este pré-requisito essencial para aprovação das contas do gestor.

Já se tratando das despesas de capital, o percentual atinge 10,42%, com os investimentos equivalente a quase 63% do total dessas despesas. Presume-se que o Governo esteja cumprido algum projeto proposto na Loas de adquirir equipamentos permanentes, veículos ou construção de obras que tragam benefícios a comunidade.

5 CONCLUSÃO

A gestão pública é matéria de debate e bastante análise visando o conhecimento sobre o andamento da máquina pública, inclusive da correta aplicação dos recursos, se estes atendem as políticas públicas e direcionam-se, de fato, as melhorias na saúde, educação, infraestrutura e demais segmentos voltadas à população, assim, não deixando margem para desvios de recursos.

Partindo disso, o gestor público deve estar preparado para cumprir com seu papel e unir esforços para atender as metas estabelecidas no orçamento. Para isso, é importante a utilização de instrumentos de controle e análise para melhor engajamento com seus objetivos e maior conhecimento da realidade do órgão público que irá gerir, possibilitando assim fazer projeções para o futuro visando o bem comum.

Esses instrumentos fornecem uma série de informações que poderão ser utilizadas em benefício da Gestão e do controle social, como é o caso da análise do Balanço orçamentário consolidado. Tal demonstrativo contábil apresenta resultados financeiros e econômicos do trabalho realizado pelo gestor num determinado período e deve ser elaborado em cumprimento das regras determinadas na legislação.

A análise proposta através da utilização dos quocientes orçamentários trazidos no MCASP 2012 voltados diretamente ao setor público, conferiu a esta pesquisa conhecer os resultados apresentados nos demonstrativos

orçamentários do Governo da Paraíba em consonância ao que ficou determinado no orçamento (LOA) preparado para o ano de 2017 no que tange a valores financeiros.

Conforme os objetivos proposto nessa pesquisa, pode-se concluir através da análise do Balanço orçamentário da Paraíba que o gestor no exercício de 2017 apresentou indícios de uma boa administração no que se refere ao controle dos gastos, pois as despesas empenhadas foram menores do que dotação atualizada e do que as receitas totais apuradas, permitindo um saldo de receita para o ano seguinte ou mesmo falar em excesso de arrecadação. Diante disso, percebe-se as receitas arrecadadas foram suficientes para cobrir as despesas pagas, confirmando-se também não haver utilização de receitas fora do orçamento público, as chamadas receitas extraorçamentárias.

Nesse período também constatou-se que houve o equilíbrio orçamentário na previsão das receitas e fixação das despesas registradas na Lei orçamentária anual, ou seja, o ordenador da despesa ao elaborar o orçamento anual previu uma arrecadação de receita num valor X igual valor da despesa.

Conforme os resultados obtidos pode-se responder o questionamento da pesquisa, verificando-se que a execução orçamentária de 2017 não acompanhou exatamente o que estava previsto, sendo perceptível a ineficiência na previsão da arrecadação da receita e fixação de despesas por parte do gestor ao elaborar juntamente com sua equipe o orçamento do ano de 2017. Necessitou-se ainda da utilização de créditos adicionais advindos tanto do excesso de arrecadação como do superávit do exercício anterior (2016) para solucionar possíveis diferenças.

No entanto, esse trabalho não se propôs a analisar em específico quais os motivos e quais despesas necessitaram da abertura de créditos e qual a natureza dos mesmos, se eram suplementares ou especiais, sendo esta uma sugestão para pesquisas futuras. Sugere-se ainda a análise dos anos subsequentes para comparar o comportamento da execução orçamentária com o novo orçamento feito, se estes consideraram as possíveis falhas ocorridas em 2017 e procuraram solucionar ou se a situação se repetiu, o que constataria a falta de planejamento para a sua elaboração.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Waleska Gabriely et al. Participação popular e a execução financeira e orçamentária, sob a perspectiva da LRF. **Revista UNEMAT de Contabilidade**. Mato Grosso: v. 4. n. 8, 2015.

Disponível em:

<<https://periodicos.unemat.br/index.php/ruc/articloe/view/905>>. Acesso em: 08/08/2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Do Tesouro Nacional. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) – 7ª ed., p.364-375. Brasília, 2017. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/MCASP+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Final.pdf/6e874adb-44d7-490c-8967-b0acd3923f6d>>. Acesso em: 10/08/2018.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP)- 5ª ed., p. 7-15. Brasília. 2012.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Disponível em: <http://www.lex.com.br/doc_15266337_PORTARIA_N_665_DE_30_DE_NOVEMBRO_DE_2010.aspx>. Acesso em: 02/09/2018.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília- DF: Senado Federal. 1988. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/518231/CF88_Livro_EC91_2016.pdf>. Acesso em: 10/08/2018.

_____. Artigo 35, parágrafo 2º da Constituição Federal. **Ato das Disposições Constitucionais Transitórias**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília- DF, 1988.

_____. Lei Complementar nº. 101 de 04 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal. Lei 10.257/01 de 10 de julho de 2001 – Estatuto das Cidades. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 01/09/2018.

_____. Lei 4.320, de 17 de março de 1964. Institui norma geral do Direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da União. Brasília- DF, 23 de março de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 01/09/2018.

_____. IBGE. Estimativas de população publicadas no DOU. 2018. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas-novoportal/sociais/populacao/9103-estimativas-de-populacao.html?edicao=22367&t=resultados>>. Acesso em: 20/09/18

CRESWEL, J. W. **Projeto de pesquisa: método qualitativo, quantitativo e misto**. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2007.

ESTADO DA PARAÍBA. **Balanco Geral: Contas do exercício de 2017**. Relatório. Controladoria Geral do Estado. 2018. Disponível em: <<http://www.siaf.cge.pb.gov.br/CGE/jspServMenuPrincipal?opcao=1&EXERCICIO=2017>>. Acesso em: 17/09/2018.

FONSECA, Ruth Ribeiro da. Análise dos gastos públicos em um município do sul de Minas Gerais. **Dissertação** (mestrado profissional em Gestão de Organizações Públicas) – Programa de Pós Graduação do Mestrado Profissional em Administração Pública, Universidade Federal de Lavras, Lavras, 2016. 142p.

KOHAMA, Hélio. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. 13 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MARCONI, M. A; LAKATOS, E. M. Fundamentos de metodologia científica. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MAXIMIANO, Antônio Cesar Amaru. Introdução à Administração. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PEREIRA, Aliger dos Santos. Uma avaliação do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC) no estado da Bahia (2007-10). **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro: n. 47, p. 177-203, janeiro/fevereiro. 2013. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/7315>>. Acesso em: 05/09/2018.

PLATT NETO, Orion Augusto. Construção de um modelo para avaliação da transparência da gestão da dívida pública municipal com vistas a favorecer o controle social. **Tese** (Doutorado em Engenharia de Produção) - Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2005. 348p.

PONTE, J.P. da. Estudos de casos em Educação Matemática. **Revista Bolema**. Rio Claro, São Paulo: n.25, p.105-132, 2006. Disponível em: <<http://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/3007/1/06-Ponte%28BOLEMA-Estudo%20de%20caso%29.pdf>>. Acesso em: 08/08/18.

QUINTANA, Alexandre Costa et al. **Contabilidade Pública:** de acordo com as normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e a Lei de Responsabilidade Fiscal. São Paulo, Atlas, 2011.

RIBEIRO, L. M. P. Contribuição da contabilidade no processo de governança pública em municípios do território da cidadania sertão de Minas. **Tese** (Doutorado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal de Lavras, Lavras, 2014, 289p.

ROSA, Fabricia Silva da; CARVALHO, Tathiana. Análise da execução orçamentária do Estado de São Paulo no período de 2014. **Governnet: A revista do Administrador Público**. Curitiba, Paraná: v. 3, n. 54, 2016. Disponível em: <http://www.governnet.com.br/texto_impresao.php?cod=14511>. Acesso em: 06/08/18.

SANTOS, L. A.; CAMACHO, E. U. Orçamento Público municipal: uma análise no município de Cosmópolis- SP com enfoque no equilíbrio de receitas e despesas no período de 2007 à 2012. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, João Pessoa, Paraíba: v. 2, n. 2, p. 82-94, mai./ago. 2014. Disponível em: <<http://www.periodicos.ufpb.br/ojs/index.php/fin/article/view/17141>>. Acesso em: 06/08/18.

SCHWALBERT, Fabiana. Análise da execução orçamentária do município de Victor Graeff de 2005 à 2008. 2011. 74f. **Monografia** (Especialização em Gestão Pública), Curso de Especialização em Gestão Pública, Universidade Federal de Santa Maria, Santa Maria- RS, 2011.

SILVA, Cleiton Martins Duarte da; SILVA, Sibebe Leandra Penna. **Orçamento público I**. Caderno elaborado pelo Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Minas Gerais /MG, para a Rede e-Tec Brasil, do Ministério da Educação em parceria com a Universidade Federal do Mato Grosso. Cuiabá- MT, 2014.

SILVA, Valmir Leôncio da. **A nova contabilidade aplicada ao setor público:** uma abordagem prática. 3 ed. São Paulo, 2014.

STAKE, R. E. **Pesquisa qualitativa:** estudando como as coisas funcionam. Tradução de Karla Reis. Editora Penso. 2011.

ANEXO 1

Tabela 2 - Balanço Orçamentário 2017 - Receitas

RECEITAS (R\$ Milhares)	PREVISÃO ATUALIZADA (a)	RECEITAS REALIZADAS (b)	SALDO c= (b-a)
RECEITAS CORRENTES	10.305.609	9.889.415	(416.194)
RECEITA TRIBUTÁRIA	3.900.089	3.914.396	14.307
RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES	817.000	735.970	(81.030)
RECEITA PATRIMONIAL	332.210	381.067	48.857
RECEITA AGROPECUÁRIA	-	-	-
RECEITA INDUSTRIAL	8.400	552	(7.848)
RECEITA DE SERVIÇOS	149.929	79.904	(70.025)
TRANSFERÊNCIAS CORRENTES	4.727.739	4.476.870	(250.869)
OUTRAS RECEITAS CORRENTES	370.242	300.656	(69.586)
RECEITAS DE CAPITAL	921.769	186.144	(735.625)
OPERAÇÕES DE CRÉDITO	387.048	49.470	(337.578)
ALIENAÇÃO DE BENS	17.118	2.008	(15.110)
AMORTIZAÇÕES DE EMPRÉSTIMOS	9.733	8.083	(1.650)
TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL	479.131	126.583	(352.548)
OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL	28.739	-	(28.739)
SUBTOTAL DAS RECEITAS (III) = (I + II)	11.227.378	10.075.559	(1.151.819)
OPERAÇÕES DE CRÉDITO / REFINANCIAMENTO (IV)	-	-	-
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (V) = (III + IV)	11.227.378	10.075.559	(1.151.819)
DÉFICIT (VI)	302.533	-	(302.533)
TOTAL (VII) = (V + VI)	11.529.911	10.075.559	(1.454.352)
SALDOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (UTILIZADOS PARA CRÉDITOS ADICIONAIS)	302.533	-	

FONTE: Balanço Geral do Estado da Paraíba 2017

Tabela 3- Balanço Orçamentário 2017- Despesas

DESPESAS (R\$ Milhares)	DOTAÇÃO ATUALIZADA (e)	EMPENHADA (f)	LIQUIDADADA (g)	PAGA (h)	SALDO DA DOTAÇÃO (i)=(e-f)
DESPESAS CORRENTES	9.667.324	9.025.690	8.774.327	8.652.796	641.634
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	5.865.254	5.812.085	5.806.714	5.772.284	53.169
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA	140.910	138.300	138.300	138.300	2.610
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	3.661.160	3.075.305	2.829.313	2.742.212	585.855
DESPESAS DE CAPITAL	1.801.649	1.049.010	955.689	930.845	752.639
INVESTIMENTOS	1.368.457	656.896	563.582	538.827	711.561
INVERSÕES FINANCEIRAS	114.968	80.622	80.615	80.526	34.346
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA	318.224	311.492	311.492	311.492	6.732
RESERVA DE CONTINGÊNCIA	2.438	-	-	-	2.438
RESERVA DO RPPS	58.500	-	-	-	58.500
SUBTOTAL DAS DESPESAS (VI)	11.529.911	10.074.700	9.730.016	9.583.641	1.455.211
REFINANCIAMENTO (VII)					

SUBTOTAL C/ REFINANCIAMENTO (VIII) =VI+VII	11.529.911	10.074.700	9.730.016	9.583.641	1.455.211
SUPERÁVIT (IX)		859			(859)
TOTAL (X) = (VIII+ IX)	11.529.911	10.075.559	9.730.875	9.583.641	1.454.352

FONTE: Balanço Geral do Estado da Paraíba 2017