

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**Daniela Almeida da Costa  
Luana dos Santos**

**ANÁLISE DOS BALANÇOS ORÇAMENTÁRIOS POR MEIO DE QUOCIENTES:  
UM ESTUDO NOS MUNICÍPIOS DO RIO GRANDE DO SUL NO ANO DE 2016**

Santa Maria, RS  
2017

**Daniela Almeida da Costa  
Luana dos Santos**

**ANÁLISE DOS BALANÇOS ORÇAMENTÁRIOS POR MEIO DE QUOCIENTES:  
UM ESTUDO NOS MUNICÍPIOS DO RIO GRANDE DO SUL NO ANO DE 2016**

Trabalho de Conclusão apresentado ao Curso de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do grau de **Bacharel em Ciências Contábeis.**

Orientador: Prof. Dr. Fernando do Nascimento Lock

Santa Maria, RS  
2017

**Daniela Almeida da Costa  
Luana dos Santos**

**ANÁLISE DOS BALANÇOS ORÇAMENTÁRIOS POR MEIO DE QUOCIENTES:  
UM ESTUDO NOS MUNICÍPIOS DO RIO GRANDE DO SUL NO ANO DE 2016**

Trabalho de Conclusão apresentado ao Curso de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do grau de **Bacharel em Ciências Contábeis**.

**Aprovado em 07 de julho de 2017:**

---

**Fernando do Nascimento Lock, Dr. (UFSM)**  
(Presidente/Orientador)

---

**José Alexandre Magrini Pigatto, Dr. (UFSM)**

---

**Cristiane Kruger, Prof<sup>a</sup>. (UFSM)**

Santa Maria, RS  
2017

## **AGRADECIMENTOS**

Agradecemos primeiramente a Deus por nos dar saúde e força para superarmos as dificuldades a nós impostas.

Às nossas famílias e aos amigos pelo amor, incentivo, apoio incondicional e por sonharem junto conosco.

Ao nosso orientador, Prof. Dr. Fernando do Nascimento Lock pela disponibilidade, compreensão e conhecimentos compartilhados conosco para a realização deste estudo.

À colega e amiga Yvelise Piccinin pela atenção, ajuda, apoio e incentivo para que conseguíssemos chegar à conclusão deste estudo.

À Universidade Federal de Santa Maria pelo ensino gratuito e de qualidade, e aos professores do Departamento do Curso de Ciências Contábeis por todos os ensinamentos e conhecimentos compartilhados conosco durante o decorrer da graduação.

Por fim, agradecemos a todos que diretamente ou indiretamente contribuíram para a realização deste sonho, deixamos registrado aqui a nossa gratidão.

## RESUMO

### **ANÁLISE DOS BALANÇOS ORÇAMENTÁRIOS POR MEIO DE QUOCIENTES: UM ESTUDO NOS MUNICÍPIOS DO RIO GRANDE DO SUL NO ANO DE 2016**

AUTORAS: Daniela Almeida da Costa  
Luana dos Santos

ORIENTADOR: Fernando do Nascimento Lock

O presente estudo teve como objetivo geral do trabalho avaliar e analisar os quocientes de execução orçamentária dos municípios do Rio Grande do Sul, no ano de 2016. Para alcançar o objetivo geral, especificamente, buscou-se: (a) identificar as mesorregiões e microrregiões do Estado do Rio Grande do Sul; (b) verificar os municípios de cada microrregião com maior Produto Interno Bruto (PIB); (c) levantar os balanços orçamentários, constantes no Relatório Resumido Execução Orçamentária (RREO) de cada município referentes ao ano de 2016; (d) calcular os quocientes: Quociente de Execução da Receita (QER), Quociente de Execução da Despesa (QED) e Quociente do Resultado Orçamentário (QRO) de cada município, com base no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP); e, por fim, (e) comparar os resultados alcançados pelos municípios nos quocientes selecionados. Quanto aos aspectos metodológicos este estudo classifica-se como dedutivo, com abordagem quantitativa e descritiva, se utilizando do procedimento técnico da análise documental. Os resultados demonstram que a receita de capital influencia o Quociente de Execução da Receita tanto de forma positiva quanto negativamente, enquanto o Quociente de Execução da Despesa é influenciado pela baixa execução em investimentos, o que acarreta uma economia de despesa orçamentária. Constatou-se também que a grande maioria dos municípios analisados obtiveram superávit, o que significa que as receitas realizadas foram maiores que as despesas empenhadas, com destaque para os municípios de Jaguarão, Triunfo e Horizontina, sendo estes os que apresentaram os maiores índices no Quociente do Resultado Orçamentário.

**Palavras-chave:** Balanço orçamentário. Quocientes. Análise.

## ABSTRACT

### ANALYSIS OF BUDGETARY BALANCE BY QUOTIENTS: A STUDY IN THE MUNICIPALITIES OF RIO GRANDE DO SUL IN THE YEAR 2016

AUTHORS: Daniela Almeida da Costa  
Luana dos Santos

ADVISOR: Fernando do Nascimento Lock

The main objective of this study was to evaluate and analyze the budget implementation quotients of the municipalities of Rio Grande do Sul, in the year 2016. In order to achieve the general objective, the following objectives were: (a) to identify the mesoregions and microregions Of the State of Rio Grande do Sul; (B) verify the municipalities of each micro-region with the highest Gross Domestic Product (GDP); (C) to prepare the budget balance sheets, included in the Budget Execution Summary Report (RREO) of each municipality for the year 2016; (D) calculate the quotients: Revenue Execution Quotient (QER), Expenditure Execution Quotient (QED) and Budget Outcome Quotient (QRO) of each municipality, based on the Manual of Accounting Applied to the Public Sector (MCASP); And, finally, (e) to compare the results achieved by the municipalities in the selected quotients. Regarding the methodological aspects, this study is classified as a deductive, quantitative and descriptive approach, using the technical procedure of documentary analysis. The results show that capital income influences the Revenue Execution Quotient both positively and negatively, while the Expenditure Execution Quotient is influenced by the low execution of investments, which entails a saving of budget expenditure. It was also verified that the great majority of the analyzed municipalities obtained a surplus, which means that the realized revenues were higher than the committed expenses, with emphasis in the municipalities of Jaguarão, Triunfo and Horizontina, being those that presented the highest indexes in Quocient Of the Budget Outcome.

**Keywords:** Budgetary balance. Quotients. Analysis.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Estrutura dos instrumentos de planejamento. ....	16
Figura 2 – Processo orçamentário. ....	19
Figura 3 – Mesorregiões e microrregiões geográficas do Rio Grande do Sul. ....	34
Figura 4 – Etapas realizadas para definição da amostra. ....	37

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Municípios selecionados para a análise dos quocientes.....	35
Quadro 2 - Interpretações dos quocientes. ....	38



## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Análise do QER.....	39
Tabela 2 – Análise do QED.....	46
Tabela 3 – Análise do QRO.....	51

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

art.	Artigo
CF	Constituição Federal
BO	Balanço Orçamentário
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público
MDF	Manual de Demonstrativos Fiscais
MTO	Manual Técnico de Orçamento
PIB	Produto Interno Bruto
PPA	Plano Plurianual
QED	Quociente de Execução da Despesa
QER	Quociente de Execução da Receita
QRO	Quociente do Resultado Orçamentário
RREO	Relatório Resumido da Execução Orçamentária
STN	Secretaria do Tesouro Nacional

## **LISTA DE APÊNDICES**

Apêndice A – Subtotais das receitas dos Municípios no ano de 2016

Apêndice B – Subtotais das despesas dos Municípios no ano de 2016

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>12</b>
<b>2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA.....</b>	<b>15</b>
2.1 ORÇAMENTO PÚBLICO.....	15
2.2 BALANÇO ORÇAMENTÁRIO.....	22
2.3 RECEITA PÚBLICA.....	22
2.4 DESPESA PÚBLICA.....	25
<b>2.4.1 Créditos adicionais.....</b>	<b>27</b>
<b>2.4.2 Restos a pagar.....</b>	<b>28</b>
2.5 ANÁLISE DOS BALANÇOS ORÇAMENTÁRIOS.....	28
<b>2.5.1 Quociente de execução da receita (QER).....</b>	<b>29</b>
<b>2.5.2 Quociente de execução da despesa (QED).....</b>	<b>30</b>
<b>2.5.3 Quociente do resultado orçamentário (QRO).....</b>	<b>31</b>
2.6 ESTUDOS ANTERIORES REALIZADOS NA ÁREA.....	31
<b>3 MÉTODOS E TÉCNICAS.....</b>	<b>33</b>
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO DA PESQUISA.....	33
3.2 MÉTODOS UTILIZADOS PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS.....	34
<b>4 RESULTADOS E DISCUSSÃO.....</b>	<b>39</b>
4.1 ANÁLISE DOS QUOCIENTES.....	39
<b>4.1.1 Análise do QER.....</b>	<b>39</b>
<b>4.1.2 Análise do QED.....</b>	<b>46</b>
<b>4.1.3 Análise do QRO.....</b>	<b>51</b>
<b>5 CONCLUSÃO.....</b>	<b>55</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>57</b>
<b>APÊNDICE A – SUBTOTAIS DAS RECEITAS DOS MUNICÍPIOS NO ANO DE 2016.....</b>	<b>61</b>
<b>APÊNDICE B – SUBTOTAIS DAS DESPESAS DOS MUNICÍPIOS NO ANO DE 2016.....</b>	<b>62</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Este trabalho tem como tema a análise de balanços orçamentários das instituições públicas. Delimitando-se no que corresponde à análise da execução orçamentária, no período de 2016, dos municípios do Estado do Rio Grande do Sul, por meio de quocientes, quais sejam: Quociente de Execução da Receita (QER); Quociente de Execução da Despesa (QED); e, Quociente do Resultado Orçamentário (QRO). Ressalta-se que tais quocientes estão previstos no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP, 2012).

A Contabilidade Pública consiste no ramo da Contabilidade, que de forma transparente e acessível, oferece à sociedade o conhecimento sobre gestão da coisa pública. Pela Constituição Federal de 1988 (CF), institui-se em seu artigo 165 o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). E ainda, a Lei n. 4.320 de 1964 estabelece normas para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Com fins de auxiliar os gestores responsáveis pelas finanças públicas na aplicação da legislação pertinente no que diz respeito à contabilidade pública, estabeleceu-se diversas instruções, portarias, normas e manuais. Dentre estes citam-se: as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP); Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF), que objetiva determinações legais, a padronização de procedimentos, a descrição de rotinas, servindo de base para a elaboração de relatório e anexos, Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), que tem como objetivo a padronização dos registros e demonstrações contábeis, ambos sendo publicados pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN); e o Manual Técnico de Orçamento (MTO) que tem por objetivo dar instruções para a elaboração dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União, sendo publicado pela Secretária do Orçamento Federal (SOF).

Neste mesmo intuito, cumpre ressaltar que com a normatização trazida pela Lei Complementar n. 101/2000 (LRF), instituiu-se normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade e transparência da gestão fiscal. Dentre outros aspectos, esta Lei, estabelece metas orçamentárias a serem cumpridas, além de punições aos gestores que não a respeitarem, buscando atender aos princípios públicos de publicidade (por meio da transparência e participação popular) e, da eficiência (por

meio da otimização dos gastos públicos).

Na concepção de Lima e Diniz (2016, p. 135), “[...] a condição financeira dos governos é afetada por fatores econômicos, que fornecem a base de exploração das receitas, e por fatores sociais e demográficos, que exercem pressões por gastos para atender as necessidades da população”.

Diante do exposto, mostra-se relevante a realização de uma análise dos balanços orçamentários dos municípios do Estado do Rio Grande do Sul, a fim de verificar a execução orçamentária. Deste modo a problemática deste estudo consistiu em: qual o desempenho dos municípios do Rio Grande do Sul no Quociente de Execução da Receita, Quociente de Execução da Despesa e Quociente do Resultado Orçamentário, no ano de 2016?

O objetivo geral do trabalho consistiu em avaliar e analisar os quocientes de execução orçamentária dos municípios do Rio Grande do Sul, no ano de 2016. Para alcançar o objetivo geral, especificamente, buscou-se: (a) identificar as mesorregiões e microrregiões do Estado do Rio Grande do Sul; (b) verificar os municípios de cada microrregião com maior Produto Interno Bruto (PIB); (c) levantar os balanços orçamentários, constantes no Relatório Resumo Execução Orçamentária (RREO) de cada município referentes ao ano de 2016; (d) calcular os quocientes: QER, QED e QRO de cada município, com base no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP); e, por fim, (e) comparar os resultados alcançados pelos municípios nos quocientes selecionados.

O estudo justifica-se por se inserir como uma possível ferramenta de suporte à avaliação da gestão orçamentária, visto que pode auxiliar os gestores na tomada de decisões, além de proporcionar informações compreensivas aos cidadãos, estimulando à participação popular e realização de audiências públicas, vindo de encontro com o estabelecido no art. 48, § 1º, inciso I, da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Diversas manchetes enfatizam a crise no Estado do Rio Grande do Sul (RS) tal situação, a exemplo da matéria publicada na revista *Veja* em 22 de novembro de 2016, onde se apresenta os números referentes ao ano de 2015, em que o déficit previdenciário foi de 8,5 bilhões de reais. Além disso, nos últimos sete anos, o rombo do sistema aumentou 187%. Estima-se que em 2018, o valor aumentará para 8,8 bilhões de reais, mantendo-se o contexto atual (VEJA, 2016).

A escolha pelo período analisado deve-se ao fato do Estado do Rio Grande do Sul (RS), estar enfrentando uma crise financeira.

O estudo está estruturado em cinco seções. Inicialmente tem-se a introdução, ora apresentada, que abordou o tema e sua delimitação, a problemática, o objetivo geral e específicos, bem como a justificativa. Após o referencial teórico, em que serão expostas as teorias e fundamentos que deram suporte à análise dos resultados. Em seguida encontra-se a metodologia, no qual serão apresentadas as técnicas de pesquisa utilizadas para realização do trabalho. Na sequência, apresenta-se a seção dos resultados obtidos na pesquisa. E por último, as conclusões acerca do desempenho dos municípios nos quocientes de execução orçamentária no período estipulado.

## 2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Neste capítulo são abordados conceitos básicos que irão fundamentar o estudo e embasar os resultados. Estes conceitos estão subdivididos em: orçamento público, balanço orçamentário, receita e despesa pública, análise de balanços orçamentários e por fim, estudos realizados anteriormente na área.

### 2.1 ORÇAMENTO PÚBLICO

O orçamento público “[...] trata-se de um “documento” em que se localiza a previsão de despesas e receitas para um período determinado” (CREPALDI; CREPALDI, 2013, p. 19). Piscitelli e Timbó (2014, p. 32), corroboram ao afirmar que o orçamento público consiste em um,

[...] instrumento de que dispõe o Poder Público (em qualquer de suas esferas) para expressar, em determinado período, seu programa de atuação, discriminando a origem e o montante dos recursos a serem obtidos, bem como a natureza e o montante dos dispêndios a serem efetuados.

Do mesmo modo, Silva (2011, p. 172) confirma a ideia de que “[...] o orçamento está intimamente ligado ao desenvolvimento dos princípios democráticos, à ideia de soberania popular e, por conseguinte, ao triunfo dos sistemas representativos do governo [...]”.

Na concepção de Slomski (2013, p. 214), “[...] é uma lei de iniciativa do Poder Executivo que estabelece as políticas públicas para o exercício a que se referir; terá como base o plano plurianual e será elaborado respeitando-se a lei de diretrizes orçamentárias aprovada pelo Poder Legislativo”.

A Constituição Federal de 1988 em seu art. 165, incisos I, II e III, institui respectivamente, o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais. Conforme Silva (2011), na Figura 1, encontra-se ilustrada a estrutura dos instrumentos de planejamento.



Figura 1 – Estrutura dos instrumentos de planejamento.



Fonte: SILVA (2011).

O Plano Plurianual é um planejamento de médio prazo, que possui características orçamentárias, sendo este elaborado pelo poder Executivo e aprovado pelo Legislativo, tendo duração de quatro anos, cuja vigência se estende até o final do primeiro exercício financeiro do mandato presidencial subsequente, garantindo a continuidade dos planos e programas instituídos pelo governo anterior (LIMA, CASTRO, 2003). Paludo (2017, p. 97) completa dizendo que,

O PPA é o instrumento de planejamento de médio/longo prazo do governo federal. Ele abrange não só o montante relativo aos dispêndios de capital, mas também objetivos, iniciativas e metas físicas que devem ser alcançados até o final do período. O Plano detalha ainda as despesas que possuem duração continuada, condicionando, portanto, a programação orçamentária anual ao planejamento de longo prazo.

Nos termos do parágrafo 1º do artigo 165 da Constituição Federal de 1988:

§ 1º A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

Encontra-se estabelecido no inciso I, do § 9º, do art. 165 da CF, que caberá à lei complementar dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a

elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual.

Com a implementação da Lei Complementar n. 101, de 2001, que tem como objetivo estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. No capítulo II de planejamento, na sessão I, a qual deveria tratar do PPA em seu art. 3º, não foi aprovado, sendo assim vetado e não tendo um instrumento de normatização para o PPA. Assim, está sendo elaborada segundo as necessidades que cada nível de governo entende convenientes, utilizando critérios próprios (KOHAMA, 2016).

A Lei de Diretrizes Orçamentárias é instituída pela Constituição Federal de 1988, em seu artigo 165, §2º que,

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.

A LDO serve como um instrumento para nortear a elaboração da Lei Orçamentária Anual, sendo “[...] uma lei ordinária com natureza transitória por se vincular a um exercício financeiro. Tem rito especial de tramitação e está sujeita a prazos” (SLOMSKI, 2013, p. 14).

Também, Kohama (2016, p. 40) corrobora dizendo que,

A lei de diretrizes orçamentárias tem a finalidade de nortear a elaboração dos orçamentos anuais, compreendidos aqui o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas e o orçamento da seguridade social, de forma a adequá-los às diretrizes, objetivos e metas da administração pública, estabelecidos no plano plurianual.

Conforme o §5º do art. 165 da Constituição Federal:

§ 5º A lei orçamentária anual compreenderá:

- I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;
- II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;
- III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

A LOA é o meio pelo qual o Governo organiza suas atividades, prevendo tanto a origem de recursos quanto o destino que será dado a eles, conforme as necessidades previamente apontadas. Tendo como principal finalidade a concretização dos objetivos e metas contidos no PPA consiste em prever receitas e fixar despesas (Poder Executivo), e na execução das despesas que asseguram o funcionamento da administração pública.

Ainda a CF, em seu art. 165, § 8º,

§ 8º A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.

No art. 2º da Lei n. 4.320/64, §1º e §2º, está disposto que a LOA é integrada e acompanhada por,

§ 1º Integrarão a Lei de Orçamento:

- I - Sumário geral da receita por fontes e da despesa por funções do Governo;
- II - Quadro demonstrativo da Receita e Despesa segundo as Categorias Econômicas, na forma do Anexo nº 1;
- III - Quadro discriminativo da receita por fontes e respectiva legislação;
- IV - Quadro das dotações por órgãos do Governo e da Administração.

§ 2º Acompanharão a Lei de Orçamento:

- I - Quadros demonstrativos da receita e planos de aplicação dos fundos especiais;
- II - Quadros demonstrativos da despesa, na forma dos Anexos nºs 6 a 9;
- III - Quadro demonstrativo do programa anual de trabalho do Governo, em termos de realização de obras e de prestação de serviços.

Para Lima (2003, p. 18), “O ciclo orçamentário corresponde ao período em que se processam as atividades típicas do Orçamento Público, desde sua concepção até sua apreciação final”.

Silva (2011, p. 225) completa dizendo que,

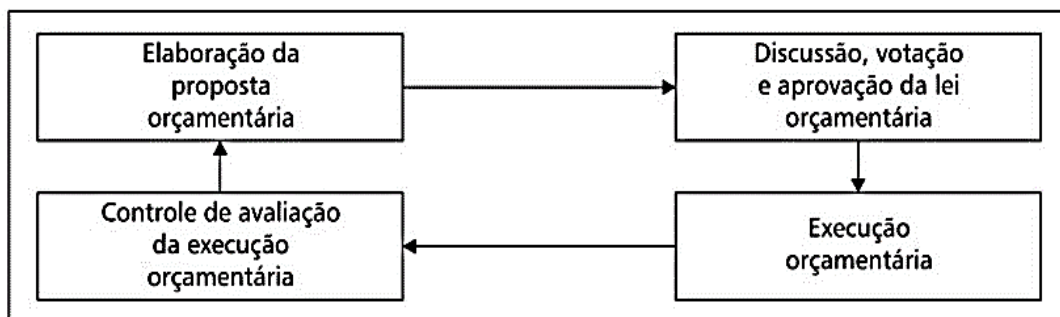
O ciclo orçamentário não se confunde com o exercício financeiro, pois este corresponde a uma das fases do ciclo, ou seja, à execução do orçamento, tendo em vista que a fase de preparação da proposta orçamentária e sua elaboração legislativa precedem o exercício financeiro, e a fase de avaliação e prestação de contas ultrapassa-o.

O Exercício Financeiro pode ser considerado como o período em que o orçamento é executado, pois conforme o art. 34, da Lei n. 4.320/64, o exercício financeiro coincidirá com o ano civil. Cumpre destacar que, pertencem ao exercício

financeiro, de acordo com o art. 35, da referida Lei (4.320/64): “Pertencem ao exercício financeiro: I - as receitas nele arrecadadas; II - as despesas nêle legalmente empenhadas”.

Por isso, o processo orçamentário consiste em uma sequência das etapas desenvolvidas, quais sejam: a elaboração do orçamento, estudo e aprovação, execução e avaliação do orçamento. Deste modo, estas etapas encontram-se representadas na Figura 2, que diz respeito ao processo orçamentário, especificadas por Giacomoni (2017).

Figura 2 – Processo orçamentário.



Fonte: (GIACOMONI, 2017, p. 227).

A etapa de elaboração da proposta orçamentária, segundo Kohama (2016, p. 51), consiste na “[...] fixação de objetivos concretos para o período considerado, bem como cálculo dos recursos humanos, materiais e financeiros, necessários à sua materialização e concretização. ”

A fase do estudo e aprovação do orçamento “[...] é de competência do Poder Legislativo, e o seu significado está configurado na necessidade de que o povo, através de seus representantes, intervenha na decisão de suas próprias aspirações, bem como na maneira de alcançá-las”. (KOHAMA, 2016, p. 51).

A execução do orçamento consiste em ser a fase em que os objetivos e metas que foram traçados para o setor público, serão concretizados, utilizando-se de recursos humanos, materiais e financeiro.

Por fim, a quarta etapa e última etapa do ciclo orçamentário consiste no controle de avaliação da execução orçamentária, conforme a Lei n. 4.320/64, art. 75 compreenderá:

- I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;
- III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Para manter a eficácia do orçamento público “[...] é necessário que a constituição orgânica do orçamento se vincule a determinadas regras ou princípios orçamentários, que formam os pilares de uma boa gestão dos recursos público”. (LIMA, 2003, p. 18-19).

A Lei n. 4.320/64 em seu art. 2º traz que a Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os Princípios de Unidade, Universalidade e Anualidade.

O Princípio da Unidade diz que “o orçamento deve ser uno, isto é, cada unidade governamental deve possuir apenas um orçamento.” (GIACOMONI, 2017, p. 62).

Kohama (2016, p. 47) corrobora que,

Os orçamentos de todos os órgãos autônomos que constituem o setor público devem-se fundamentar em uma única política orçamentária estruturada uniformemente e que se ajuste a um método único.

O Princípio da Universalidade definido de acordo com a concepção de Silva (2011, p. 191) refere-se, “[...] à compreensão que devemos ter do orçamento como plano financeiro global, pois, para que o orçamento atinja seu objetivo de controle da atividade econômica do Estado, não devem existir despesas ou receitas estranhas a esse controle”.

Por outro lado, o Princípio da Anualidade diz que “o orçamento deve ser elaborado e autorizado para um exercício financeiro, coincidente com o ano civil.” (SLOMSKI, 2013, p. 17). De acordo com a Lei n. 4.320, art. 34, o exercício financeiro coincidirá com o ano civil, ou seja, de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano.

Além dos princípios mencionados anteriormente, o MCASP (2012) destaca outros, tais como: princípio da exclusividade, da clareza, do equilíbrio, da

especificação e o da publicidade.

O princípio da exclusividade especifica que na Lei Orçamentária Anual (LOA) deverá conter somente assuntos que são pertinentes ao orçamento, não devendo conter “[...] dispositivo estranho à previsão da receita e a fixação da despesa [...]” (LIMA, 2003, p. 19).

No que diz respeito ao princípio da clareza, esta pode ser definida como o princípio orçamentário em que de acordo com Kohama (2016, p. 48), “[...] o orçamento deve ser expresso de forma clara, ordenada e completa”. Giacomoni (2012, p. 83) ressalta que, “[...] é uma regra de difícil observação, pois, devido exatamente aos seus variados papéis, o orçamento reveste-se de uma linguagem complexa, acessível apenas para especialistas”.

O princípio do equilíbrio determina que deverá haver um equilíbrio entre os valores das despesas e receitas previstas para o período. Assim, os valores das despesas não devem superar os valores das receitas, deve-se produzir uma igualdade entre os valores de receitas e despesas, evitando a presença de déficits (KOHAMA, 2016).

Quanto ao princípio da especificação as despesas deverão ser classificadas de forma detalhada, facilitando assim sua análise e compreensão. Para Giacomoni (2012, p. 77), “[...] as receitas e as despesas devem aparecer no orçamento de maneira discriminada, de tal forma que se possa saber, pormenorizadamente, a origem dos recursos e sua aplicação”.

Em relação ao princípio da publicidade Lima (2003, p. 19-20) diz que “[...] o conteúdo orçamentário deve ser divulgado por meio dos veículos oficiais de comunicação, para conhecimento público e para a eficácia de sua validade”.

## 2.2 BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

No que diz respeito ao Balanço Orçamentário, este encontra-se conceituado de acordo com SILVA (2011, p. 341), como o meio responsável por proporcionar a evidenciação das

[...] receitas e das despesas orçamentárias, por categoria econômica, confrontando orçamento inicial e suas alterações com a execução, demonstrando o resultado orçamentário e discriminando as receitas por fonte e as despesas por grupo de natureza.

O Balanço Orçamentário está previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) n. 101/2000, o qual faz parte do Relatório Resumido da Execução Fiscal, de forma mais detalhada e com publicação bimestral. Conforme o art. 52, inciso I,

Art. 52. O relatório a que se refere o § 3º do art. 165 da Constituição abrangerá todos os Poderes e o Ministério Público, será publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre e composto de:

I - balanço orçamentário, que especificará, por categoria econômica, as:

- a) receitas por fonte, informando as realizadas e a realizar, bem como a previsão atualizada;
- b) despesas por grupo de natureza, discriminando a dotação para o exercício, a despesa liquidada e o saldo;

II - demonstrativos da execução das:

- a) receitas, por categoria econômica e fonte, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada no bimestre, a realizada no exercício e a previsão a realizar;
- b) despesas, por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando dotação inicial, dotação para o exercício, despesas empenhada e liquidada, no bimestre e no exercício.

A Lei n. 4.320/64 em seu art. 102, também prevê o Balanço Orçamentário, o qual “demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas”. A estrutura a ser seguida está prevista no anexo 12 da referida lei.

## 2.3 RECEITA PÚBLICA

A fim de suprir as necessidades demandadas pela sociedade, o Estado dispõe de recursos ou rendas que lhe são entregues por meio da contribuição da coletividade (SILVA, 2011, p. 227).

Crepaldi e Crepaldi (2013, p. 53) trazem que, “receita pública são os ingressos de caráter não devolutivo. É representada pelo conjunto de todos os recursos financeiros arrecadados, de qualquer fonte, notadamente de tributos, para fazer face

às despesas orçamentárias”.

Para Kohama (2016, p. 66), é “[...] todo e qualquer recolhimento feito aos cofres públicos, incluindo aqueles cuja arrecadação lhes pertença ou caso figurem como depositários dos valores que não lhe pertencem”. Porém, a Lei n. 4.320, em seu art. 51 e 52, institui que nenhum tributo será exigido, aumentado ou cobrado, sem que a lei estabeleça e sem a prévia autorização orçamentária, ou seja, “[...] para poder arrecadar, os entes públicos devem instituir, prever e promover a efetiva arrecadação de todos os tributos de sua competência constitucional” (SILVA, 2014, p. 88).

É possível classificar as receitas públicas, quanto à forma de ingresso em: receita orçamentária e receita extra orçamentária. Para Araújo e Arruda (2009, p. 81), a receita extra orçamentária,

Engloba os valores provenientes de toda e qualquer arrecadação que não figure no orçamento do Estado e, conseqüentemente, todo recolhimento que não constitui sua renda. Portanto, não pertence ao Estado. Possui caráter de extemporaneidade ou de transitoriedade nos orçamentos. Representa o recebimento de recursos que constituirão compromissos exigíveis, cujos pagamentos independem de autorização do Poder Legislativo.

A receita orçamentária, “[...] representa valores constantes do orçamento, tais como tributos, rendas, transferências, alienações, amortização de empréstimos concedidos e operações de crédito por prazos superiores a doze meses”. (ARAÚJO; ARRUDA, 2009, p. 81). Estas receitas de acordo com o MCASP, “[...] pertencem ao Estado, transitam pelo patrimônio do Poder Público e, via de regra, por força do princípio orçamentário da universalidade, estão previstas na Lei Orçamentária Anual – LOA” (MCASP, 2014, p. 40).

A Lei n. 4.320/64 em seu art. 11, § 1 e § 2 classifica a receita orçamentária em duas categorias econômica: receita corrente e receita de capital, em que,

§ 1º - São Receitas Correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.

§ 2º - São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o superávit do Orçamento Corrente.

Com relação à classificação da receita orçamentária por natureza, o § 1º do art.



8º da Lei n. 4.320/1964 define que os itens da discriminação da receita mencionados no art. 11 desta lei, serão identificados por números de código decimal. No MCASP (2014, p. 41), convencionou-se denominar este código de natureza de receita. Esta classificação é formada por um código numérico de 8 dígitos que se subdivide em seis níveis – Categoria Econômica, Origem, Espécie, Rubrica, Alínea e Subalínea (MCASP, 2014, p. 41).

Durante a execução orçamentária a receita passa por quatro etapas: previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento.

A previsão constitui a primeira etapa da receita, para Silva (2011, p. 236), “[...] indica a expectativa da receita por parte da Fazenda Pública e configura o que se pretende arrecadar no exercício financeiro com o objetivo de custear os serviços públicos programados para o mesmo período”.

Há que se ressaltar no que “A projeção das receitas é fundamental na determinação das despesas, pois é a base para a fixação destas na Lei Orçamentária Anual, na execução do orçamento e para a determinação das necessidades de financiamento do Governo”. (SILVA, 2011, p. 236).

Conforme o MCASP (2016, p. 56) “[...] compreende a previsão de arrecadação da receita orçamentária constante da Lei Orçamentária Anual (LOA), resultante de metodologias de projeção usualmente adotadas, observada as disposições constantes na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)”. Do mesmo modo, segundo o art. 12 da referida lei, “[...] as previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante”. A segunda etapa consiste no lançamento, segundo Kohama (2016, p. 85),

[...] é um ato administrativo que visa à identificação e individualização do contribuinte ou devedor, com os respectivos valores, espécies e vencimentos, ou seja, procedimento administrativo que permite verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, calcular o montante devido, identificar o devedor e, se for o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

A arrecadação da receita pública “é o ato em que o contribuinte comparece perante o agente arrecadador e quita sua obrigação mediante o pagamento de documento representativo do débito com a Fazenda Pública” (SLOMSKI, 2013, p. 28).

O recolhimento constitui o último estágio da receita sendo, “[...] o ato da

transferência dos valores arrecadados à conta específica do Tesouro, ou seja, é o ato pelo qual o agente arrecadador entrega o produto da arrecadação” (SLOMSKI, 2013, p. 28).

## 2.4 DESPESA PÚBLICA

Para Rosa (2013, p. 265), “[...] despesa pública pode ser conceituada como a soma de dispêndios ou gastos realizados pelo Estado com o objetivo de atender as necessidades coletivas, implementar suas políticas públicas e dar cumprimento a suas finalidades”. De acordo com Kohama (2016, p. 98),

Constituem Despesa Pública os gastos fixados na lei orçamentária ou em leis especiais e destinados à execução dos serviços públicos e dos aumentos patrimoniais; à satisfação dos compromissos da dívida pública; ou ainda à restituição ou pagamento de importâncias recebidas a título de cauções, depósitos, consignações etc.

Então pode-se considerar que a “[...] despesa pública é o conjunto de dispêndios do Estado ou de outra pessoa de direito público, para o funcionamento dos serviços públicos” (CREPALDI; CREPALDI, 2013, p. 81).

Assim como as receitas públicas, as despesas públicas possuem a classificação quanto a forma de ingresso em: despesa orçamentárias e despesa extra orçamentárias. A despesa orçamentária para Araújo e Arruda (2009, p. 101), “[...] são as despesas públicas que, para serem realizadas, dependem de autorização legislativa e não podem se efetivar sem crédito orçamentário correspondente”. Kohama (2016, p. 99) traz que despesa extra orçamentária,

[...] é aquela paga à margem da lei orçamentária e, portanto, independente de autorização legislativa, pois se constitui em saídas do passivo financeiro, compensatórias de entradas no ativo financeiro, oriundas de receitas extra orçamentárias, correspondendo à restituição ou entrega de valores recebidos, como cauções, depósitos, consignações e outros.

Portanto as despesas extra orçamentárias são aquelas que não previstas no orçamento público e sua execução independe da autorização do poder Legislativo.

Quanto a categoria econômica, deverão ser classificadas conforme a Portaria Interministerial nº 163/2001, como: Despesas Correntes e Despesas de Capital (KOHAMA, 2016).

As Despesas Correntes são aquelas que se caracterizam por não contribuir diretamente com a formação ou aquisição de um bem de capital. Kohama (2016, p. 101) complementa dizendo que “[...] são os gastos de natureza operacional, realizados pelas instituições públicas, para a manutenção e o funcionamento dos seus órgãos”.

Segundo a Portaria Interministerial n. 163/2001, as despesas de capital classificam-se nessa categoria por serem as despesas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital. Ou seja, são aquelas realizadas com o propósito de formar e/ou adquirir ativos reais (ARRUDA, ARAÚJO; 2009).

A despesa pública deverá passar por quatro estágios para que seja efetivada, são eles: a fixação, empenho, pagamento e liquidação. A fixação das despesas consiste no primeiro estágio da despesa pública, onde são fixados os limites de gastos. Kohama (2016, p. 116) ressalta que, “A fixação, que é em realidade a primeira etapa ou estágio desenvolvido pela despesa orçamentária, é cumprida por ocasião da edição da discriminação das tabelas explicativas, baixadas através da Lei de Orçamento”.

Deve-se levar em consideração os recursos disponíveis e as prioridades estabelecidas pelo governo, para o processo de fixação das despesas públicas. Conforme o art. 60, da Lei n. 4.320/64,

É vedada a realização de despesa sem prévio empenho.

§ 1º Em casos especiais previstos na legislação específica será dispensada a emissão da nota de empenho.

§ 2º Será feito por estimativa o empenho da despesa cujo montante não se possa determinar.

§ 3º É permitido o empenho global de despesas contratuais e outras, sujeitas a parcelamento.

Portando o empenho é o segundo estágio da despesa orçamentária em que não poderá exceder o limite da dotação fixada na Lei de Orçamento Anual (LOA). Segundo a Lei n. 4.320/64, em seu art. 48, “é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”. Slomski (2013, p. 46) diz que existem três tipos de empenhos, quais sejam:

- a) empenho ordinário: é aquele cujo valor é conhecido e o seu pagamento será em uma só parcela;
- b) empenho por estimativa: é aquele cujo valor não pode ser definido

antecipadamente;

c) empenho global: é aquele cujo valor representa despesas contratuais e outras, sujeitas a parcelamento.

A liquidação é a etapa da despesa pública que, “[...] consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito” (KOHAMA, 2016, p. 131).

O pagamento é a última fase da despesa, “é o ato onde o poder público faz a entrega do numerário correspondente, recebendo a devida quitação” (KOHAMA, 2016, p. 138).

#### **2.4.1 Créditos adicionais**

O crédito adicional consiste no “[...] meio legal de ajuste do orçamento, utilizado para amenizar ou corrigir distorções identificadas durante a execução orçamentária. Por exemplo, excesso de créditos alocados em determinadas dotações e insuficiências em outras” (ARRUDA, ARAÚJO; 2009, p. 150).

Conforme a Lei n. 4.320/64, art. 41, classificam-se em três espécies:

I - suplementares, os destinados a reforço de dotação orçamentária;

II - especiais, os destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica;

III - extraordinários, os destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública.

Denota-se, que a classificação dos créditos adicionais se subdivide em: suplementares, especiais e extraordinários, de acordo com suas características.

Os créditos suplementares “[...] são autorizações para reforço de dotações orçamentárias que, por qualquer motivo, tornaram-se insuficientes. Acrescem-se aos valores das dotações constantes da Lei Orçamentária” (KOHAMA, 2016, p. 218).

Para Araújo e Arruda (2009, p. 150), o crédito especial “destina-se à despesa para o qual não haja previsão orçamentária específica. Cria novo programa ou evento de despesa para atender a um objetivo não previsto no orçamento”.

Tanto os créditos suplementares quanto os especiais, conforme o art. 42. da Lei n. 4.320 serão autorizados por lei e abertos por decreto executivo.

Por fim, os créditos extraordinários “são destinados a atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como: as decorrentes de guerra; comoção intestina; ou

calamidade pública. Caracteriza-se pela imprevisibilidade e urgência da despesa” (KOHAMA, 2016, p. 219).

#### **2.4.2 Restos a pagar**

Ao se analisar o que diz respeito aos restos a pagar, nos termos do art. 36 da Lei n. 4320/64, consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas. Giacomoni (2012, p. 340) explica que,

[...] despesas processadas são as despesas liquidadas, ou seja, aquelas cujos implementos de condição foram verificados e satisfeitos, estando em condições de pagamento. Já as não processadas são as despesas empenhadas que se encontram em fase de execução, sem condições ainda de se submeterem ao estágio da liquidação, ou seja, da verificação do direito adquirido pelo credor.

Portanto, “[...] uma vez empenhada a despesa e não sendo paga até o dia 31 de dezembro, será considerada como Restos a Pagar, para efeito do encerramento do exercício financeiro” (KOHAMA, 2016, p. 142).

### **2.5 ANÁLISE DOS BALANÇOS ORÇAMENTÁRIOS**

A avaliação da execução orçamentária é a última etapa do ciclo orçamentário, a sua realização possibilita, verificar se as modificações da execução orçamentária seguem as previsões e metas traçadas, e se estas por sua vez, estão sendo estabelecidas corretamente de forma que os recursos públicos aplicados atendam às necessidades da população.

De acordo com Kohama (2016, p. 53), “[...] a avaliação refere-se à organização, aos critérios e trabalhos destinados a julgar o nível dos objetivos fixados no orçamento e as modificações nele ocorridas durante a execução”.

Kohama (2016, p. 53) destaca que “[...] a avaliação impõe a necessidade de um sistema estatístico cuja informação básica se obtém em cada uma das repartições ou órgãos”. Segundo Kohama (2016, p. 53), “[...] de posse dos dados coletados, o grupo de avaliação orçamentária deve elaborar tabelas, calcular quocientes e apresentar informes periódicos para uso e tomada de decisões dos dirigentes das

unidades executoras”.

Desta forma, compreendendo a importância da avaliação orçamentária no MCASP encontra-se previsto quocientes para a execução da análise do balanço orçamentário, dentre eles: o Quociente de Execução da Receita (QER), Quociente de Execução da Despesa (QED) e Quociente do Resultado Orçamentário (QRO).

### 2.5.1 Quociente de execução da receita (QER)

O Quociente de Execução da Receita “[...] 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” (MCASP, 2012, p. 15). De acordo com a Fórmula 1, apresentada a seguir:

$$\text{QER} = \frac{\text{Receita Realizada}}{\text{Previsão Atualizada da Receita}} \quad (1)$$

Receita Realizada é igual as receitas realizadas no período. “Consideram-se realizadas as receitas arrecadadas diretamente pelo órgão, ou por meio de outras instituições como, por exemplo, a rede bancária” (MDF, 2014, p. 133).

Previsão Atualizada da Receita consiste na “[...] parcela da reestimativa da receita utilizada para abertura de créditos adicionais, as novas naturezas de receita não previstas na LOA e o remanejamento entre naturezas de receita” (MDF, 2014, p. 132). Conforme o Manual de Demonstrativos Fiscais, “[...] se não ocorrer nenhum dos eventos mencionados, a coluna da previsão atualizada deverá identificar os mesmos valores da coluna previsão inicial” (MDF, 2014, p. 132).

No que tange a interpretação do quociente, o resultado acima de 1 representa que a Receita Realizada é maior que a Previsão Atualizada da Receita, indicando que houve um excesso de arrecadação, quanto maior a diferença maior o indício de que o parâmetro utilizado para a previsão da receita foi errôneo. Caso o resultado for abaixo de 1, a Receita Realizada é menor que a Previsão Atualizada da Receita, representando que a arrecadação de receitas foi menor do que o previsto, indicando que pode ter ocorrido uma ingerência por parte do gestor na busca por recursos.

Para Kohama (2015, p. 127), “[...] caso seja muito acima ou abaixo de 1, deve-se procurar as causas e possíveis justificativas convincentes”.

O resultado igual 1, demonstra que a Receita Realizada é igual a Previsão Atualizada da Receita, ou seja, indicando que houve equilíbrio, e o administrador acertou a previsão, onde tudo que foi previsto de receita foi arrecadado.

### 2.5.2 Quociente de execução da despesa (QED)

O Quociente de Execução da Despesa é obtido por meio da Fórmula 2.

$$QED = \frac{\text{Despesa Executada}}{\text{Dotação Atualizada}} \quad (2)$$

Despesa Orçamentária Executada consiste na “[...] despesa que já passou pelo estágio do empenho” (MCASP, 2012, p. 13). Desta forma, é a soma das Despesas Líquidas com as Despesas Inscritas em Restos a Pagar Não Processados.

Dotação Atualizada é “[...] o valor da dotação inicial mais os créditos adicionais abertos ou reabertos durante o exercício, deduzidas as anulações/cancelamentos correspondentes” (MDF, 2014, p. 144).

Segundo o MCASP (2012, p. 16) o Quociente de Execução da Despesa, “[...] é resultante da relação entre a Despesa Executada e Dotação Atualizada, cuja discrepância pode ser ocasionada por ineficiência no processo planejamento-execução ou a uma economia de despesa orçamentária”.

O resultado acima de 1, demonstra que a Despesa Executada é maior que a Dotação Atualizada. Kohama (2015, p. 129) traz que, “[...] essa hipótese jamais poderá ocorrer, porquanto demonstrará a utilização de dotação orçamentária, sem a devida autorização legal”. Conforme o MCASP, “[...] a despesa, por ser fixada, só pode ser realizada até o valor autorizado, significando que somente pode ser emitido empenho até o valor do crédito orçamentário disponível, observando-se, ainda, a especificidade do orçamento” (MCASP, 2012, p. 15).

O resultado abaixo de 1, representa que a Despesa Executada é menor que a Dotação Atualizada. Indicando que houve economia na execução das despesas, o “[...] quanto deixou de ser utilizado como Despesa Empenhada, em relação à Dotação Atualizada” (KOHAMA, 2015, p. 129).

Resultado igual a 1, a Despesa Executada é igual a Dotação Atualizada, o que indica que houve equilíbrio, ou seja, as despesas foram executadas conforme o fixado.

### 2.5.3 Quociente do resultado orçamentário (QRO)

O Quociente do Resultado Orçamentário “[...] é resultante da relação entre a Receita Realizada e a Despesa Empenhada, indicando a existência de superávit ou déficit”. (MCASP, 2012, p. 16). O cálculo deste quociente é realizado conforme a Fórmula 3.

$$\text{QRO} = \frac{\text{Receita Realizada}}{\text{Despesa Empenhada}} \quad (3)$$

Quando se analisa os resultados, este se encontrando abaixo de 1, denota-se que a Receita Realizada é menor que a Despesa Empenhada, indicando a ocorrência de um déficit orçamentário. Caso o resultado seja maior que 1, a Receita Realizada é maior que a Despesa Empenhada, o que demonstra a existência de um superávit orçamentário. Silva (2011) ressalta que, a eficiência do Estado não deve ser medida por continuados superávits, mas pela satisfação das necessidades públicas.

De acordo com o MCASP (2013, p. 14), “[...] apenas a análise do resultado orçamentário não permite obter conclusões acerca da eficiência na gestão fiscal. Para tal, existem as metas de resultado primário, nominal e montante da dívida consolidada líquida estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias”.

## 2.6 ESTUDOS ANTERIORES REALIZADOS NA ÁREA

Estudos anteriores ressaltam a importância de se avaliar os orçamentos. Silva et al. (2013) realizou uma pesquisa que teve por objetivo evidenciar os Quocientes do Resultado Orçamentário (QRO) do Governo Federal, apurados nos Balanços Orçamentários, no período de 2000 a 2009 e analisar as suas consequências na execução orçamentária. Dentre os principais resultados destaca-se que o Governo Federal deixou de gastar em média, R\$ 41 bilhões, e isto representa a diferença média entre o que foi arrecadado e gasto no período de 2000 a 2009.

Santos e Camacho (2014), realizaram um estudo que teve por objetivo analisar a relação entre receitas e despesas, com enfoque no equilíbrio orçamentário objetivando contribuir com a Prefeitura Municipal de Cosmópolis/SP na avaliação de seu planejamento e posterior execução orçamentária, bem como demonstrar a



população de que forma a máquina administrativa está sendo gerenciada. O estudo abordou a relação entre receita, despesa e o equilíbrio orçamentário seguido do estudo evolutivo das receitas e despesas do município referente aos anos de 2007 a 2012 e da utilização de quocientes do Balanço Orçamentário. Os resultados evidenciaram que as receitas arrecadadas nos anos de 2007, 2008 e 2011 superaram as despesas executadas, resultando em um superávit orçamentário. Entretanto, nos anos de 2009, 2010 e 2012 houve uma inversão, sendo as despesas realizadas superiores às receitas arrecadadas, o que ocasionou um déficit orçamentário.

Porto (2014), desenvolveu um estudo intitulado “Análise por Quocientes dos Balanços Orçamentários Estaduais”, que teve como objetivo classificar os Estados brasileiros através do cálculo e da comparação dos quocientes de execução e resultado orçamentário, em que foram aplicados os quocientes de execução da receita e da despesa, e o quociente de resultado orçamentário apresentados no MCASP sobre os balanços orçamentários dos Estados apresentados no Anexo I do Relatório Resumido da Execução Orçamentária. Os Estados foram classificados pela proximidade do resultado do quociente com 1, quanto mais próximo de 1, melhor colocado ficaria o Estado. Os resultados indicaram uma defasagem na realização das receitas de capital, o que explicaria, em parte, a baixa execução das despesas de capital. Os Estados que apresentaram os melhores resultados foram Amazonas e São Paulo, enquanto os piores índices foram observados em Roraima.

Por fim, Moraes (2015), realizou um estudo intitulado “Análise do Comportamento da Execução Orçamentária – O caso de Bagé/RS”, que possuía objetivo de analisar o comportamento da execução orçamentária do município de Bagé, em que o método de análise foi realizado através da análise vertical e horizontal das demonstrações contábeis e também por meio da análise dos índices de realização das receitas e despesas para verificar quanto do previsto foi executado. Dentre os resultados verificou-se que a principal fonte de recursos do ente se dá pelas Transferências Correntes, o que indica que o município não tem capacidade de arrecadação para sustentar suas despesas e, a principal aplicação dos recursos é destinada ao quadro de servidores do município. Além de constatar que os orçamentos não são executados de maneira satisfatória, indicando deficiência da gestão na busca de recursos e com isso havendo limitação na execução das despesas.

### 3 MÉTODOS E TÉCNICAS

Este capítulo apresenta o enquadramento metodológico da pesquisa, quanto ao tipo e método de pesquisa, as técnicas e procedimentos utilizados, assim como os métodos utilizados para a coleta e análise dos dados.

#### 3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO DA PESQUISA

A metodologia da pesquisa obedece a um conjunto sequencial e particularizado de técnicas científicas que são executadas no estudo. A pesquisa pode ser definida, conforme Marconi e Lakatos (2010, p. 139), como “[...] um procedimento formal, com método de pensamento reflexivo, que requer um tratamento científico e se constitui no caminho para conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais”.

Quanto ao método de abordagem dos objetivos, o estudo enquadra-se como pesquisa descritiva, que “[...] têm como objetivo a descrição das características de determinada população. Podem ser elaboradas também com a finalidade de identificar possíveis relações entre variáveis” (GIL, 2010, p. 32).

No que se refere ao método de abordagem, este estudo caracteriza-se como método dedutivo, pois “[...] é o método que parte do geral e, a seguir, desce ao particular” (GIL, 2008, p. 28).

Quanto à forma de abordagem do problema, o estudo caracteriza-se como quantitativa, utilizando-se do cálculo e análise de quocientes, para o alcance das conclusões do estudo. Segundo Beuren (2013, p. 92) a abordagem quantitativa,

[...] caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados. Esse procedimento não é tão profundo na busca do conhecimento da realidade dos fenômenos, uma vez que se preocupa com o comportamento geral dos acontecimentos.

Com relação aos procedimentos e técnicas utilizou-se a pesquisa documental, segundo Marconi e Lakatos (2010, p. 157),

A característica da pesquisa documental é que a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias. Estas podem ser feitas no momento em que o fato ou fenômeno ocorre, ou depois.

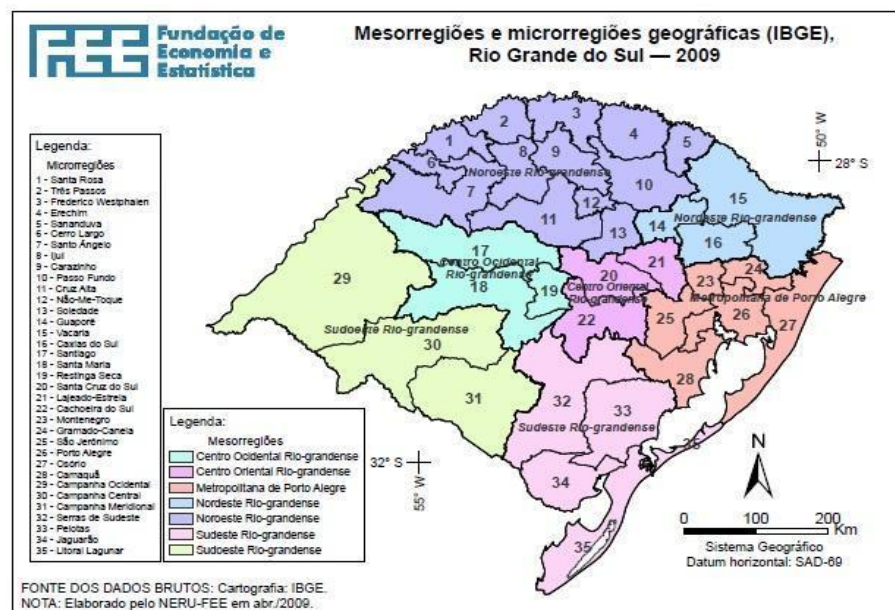
Desta forma, utiliza-se de documentos ainda não receberam tratamento. Sendo este tipo de pesquisa utilizada para o levantamento dos balanços orçamentários dos municípios.

### 3.2 MÉTODOS UTILIZADOS PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

Inicialmente, com fins de estabelecer a amostra deste estudo, identificou-se todas as mesorregiões e microrregiões do Estado do Rio Grande do Sul, por meio de uma pesquisa junto a página do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) no mês de março de 2017.

As informações do IBGE (1990, p. 117-124) evidenciaram que o Estado do Rio Grande do Sul encontra-se subdividido em sete mesorregiões: Centro Ocidental Rio-grandense, Centro Oriental Rio-grandense, Metropolitana de Porto Alegre, Nordeste Rio-grandense, Noroeste Rio-grandense, Sudeste Rio-grandense, Sudoeste Rio-grandense. Ainda, como método de estratificação da amostra dos municípios a serem utilizados, vislumbra-se que as mesorregiões estão subdivididas em 35 microrregiões, estas estão delimitadas na Figura 3.

Figura 3 – Mesorregiões e microrregiões geográficas do Rio Grande do Sul.



Fonte: Fundação de Economia e Estatística - FEE (2009).

Deste modo com a posse das 35 microrregiões existentes no Estado do Rio Grande do Sul, parte-se para a determinação de quais municípios das mesmas serão utilizados. Estabeleceu-se então, como critério complementar na definição da amostra da pesquisa, o índice do Produto Interno Bruto (PIB), sendo delimitado a se utilizar o município que apresenta o PIB mais elevado dentro da sua microrregião. Para o levantamento destes dados utilizou com fonte a base de dados o site do IBGE.

O uso do PIB justifica-se pelo fato de que o mesmo tem como objetivo medir a atividade econômica e o nível de riqueza de uma região durante um determinado período de tempo, além de ser um dos parâmetros básicos utilizados para o estabelecimento das metas anuais, as quais estão contidas no Demonstrativos de Metas Anuais que integram como anexo o Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias, em cumprimento ao § 1º do art. 4º da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF n. 101/2000. A opção pelo uso do PIB mais elevado deve-se ao fato de que este índice determina o valor de riqueza gerada pelo município, o que provavelmente é consequência de um maior desenvolvimento e, ainda, acarreta maiores recursos disponíveis a serem gerenciados pelo planejamento e execução orçamentária.

Lima e Diniz (2016, p. 146) corroboram ao afirmar que “[...] estudos sobre a capacidade econômica dos governos frequentemente utilizam o PIB como variável do potencial de recursos de uma comunidade, pois quanto maior o PIB de uma região, maior será a capacidade do governo em obter receitas de impostos”.

Ressalta-se que por não haver divulgação do PIB em anos subsequentes à 2014, utilizou-se a divulgação dos índices pelo IBGE neste ano para a análise do PIB mais elevados dos municípios de cada microrregião. Diante do exposto, conclui-se que os municípios que possuem o PIB mais elevado, um para cada uma das microrregiões, conforme apresentado no Quadro 1 a seguir:

Quadro 1 - Municípios selecionados para a análise dos quocientes

(continua)

<b>Microrregião</b>	<b>Município selecionado</b>
Restinga Seca	Agudo
Campanha Meridional	Bagé
Serras de Sudeste	Caçapava do Sul
Cachoeira do Sul	Cachoeira do Sul

Quadro 1 – Município selecionados para a análise dos quocientes

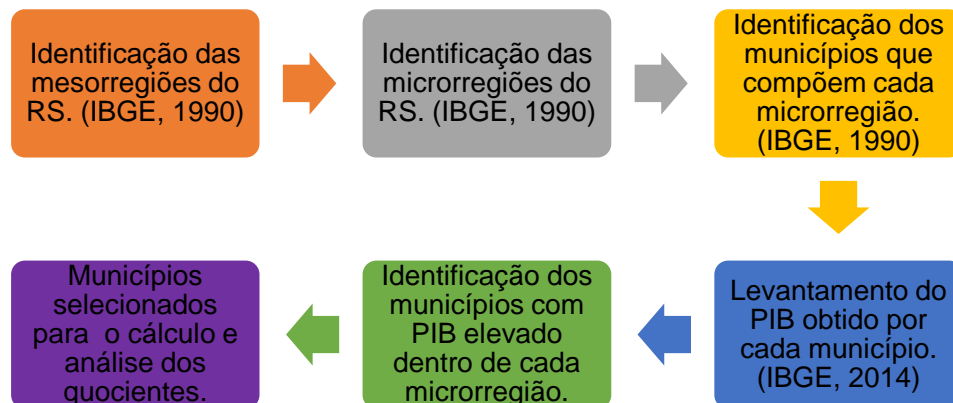
(conclusão)

<b>Microrregião</b>	<b>Município selecionado</b>
Camaquã	Camaquã
Carazinho	Carazinho
Caxias do Sul	Caxias do Sul
Cerro Largo	Cerro Largo
Cruz Alta	Cruz Alta
Erechim	Erechim
Frederico Westphalen	Frederico Westphalen
Gramado-Canela	Gramado
Três Passos	Horizontina
Ijuí	Ijuí
Jaguarão	Jaguarão
Lajeado-Estrela	Lajeado
Montenegro	Montenegro
Não-Me-Toque	Não-Me-Toque
Guaporé	Nova Bassano
Osório	Osório
Passo Fundo	Passo Fundo
Pelotas	Pelotas
Porto Alegre	Porto Alegre
Litoral Lagunar	Rio Grande
Sananduva	Sananduva
Santa Cruz do Sul	Santa Cruz do Sul
Santa Maria	Santa Maria
Santa Rosa	Santa Rosa
Campanha Central	Santana do Livramento
Santiago	Santiago
Santo Ângelo	Santo Ângelo
Soledade	Soledade
São Jerônimo	Triunfo
Campanha Ocidental	Uruguaiana
Vacaria	Vacaria

Fonte: Elaborado pelas autoras.

Na Figura 4, encontram-se demonstrados resumidamente as etapas realizadas para a definição da amostra deste estudo.

Figura 4 – Etapas realizadas para definição da amostra.



Fonte: Elaborado pelas autoras.

Com a determinação dos municípios, realizou-se a coleta dos balanços orçamentários publicados no Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) referente ao 6º bimestre do período de 2016, no sítio da Secretaria do Tesouro Nacional (STN). De posse dos balanços orçamentários, realizou-se a tabulação dos dados no programa Microsoft Excel®. A coleta de balanços orçamentários do 6º bimestre de 2016, justifica-se, pois, na divulgação deste bimestre ocorre juntamente a publicação dos dados referentes a todo o ano de 2016.

Após a identificação, coleta e tabulação dos dados dos balanços orçamentários, procedeu-se os cálculos dos quocientes, conforme referenciado na revisão bibliográfica, nas Fórmulas 1, 2 e 3, sendo respectivamente os que seguem:

- Quociente de Execução da Receita – QER – obtido pela divisão do subtotal das Receitas Realizadas até o bimestre pelo subtotal Previsão Atualizada da Receita;
- Quociente de Execução da Despesa – QED – obtido por meio da relação entre o subtotal da Despesa Executada, sendo esta a soma da despesa liquidada até o bimestre com a Despesas Inscritas em Restos a Pagar não Processados, dividida pelo subtotal da Dotação Atualizada; e,
- Quociente do Resultado Orçamentário – QRO – realizado o cálculo pela divisão entre o subtotal das receitas realizadas até o bimestre e as despesas empenhadas até o bimestre.

Para o cálculo dos quocientes utilizaram-se os valores apresentados nas linhas do subtotal das receitas com refinanciamento (V) e subtotal das despesas com

refinanciamento (XII), constantes no RREO, excluindo-se o superávit ou déficit existente no exercício social analisado. Os dados coletados encontram-se apresentados nos Apêndices A e B deste estudo.

Por fim, realizaram-se as análises e comparações dos resultados obtidos pelos municípios analisados nos quocientes. Para a análise dos quocientes seguiu-se os procedimentos estabelecidos por Kohama (2015) evidenciados no Quadro 2.

Quadro 2 - Interpretações dos quocientes.

Quociente	Significado do Quociente
QER	1 = Receita Realizada é igual a Receita Prevista Inicial. Essa hipótese, embora possível, dificilmente ocorrerá.
	Maior que 1 = Receita Realizada é maior que a Receita Prevista Inicial, portanto, a diferença representa o excesso de arrecadação. Essa hipótese é a que possui maior chance de ocorrer.
	Menor que 1 = Receita Realizada é menor que a Receita Prevista Inicial, portanto, a diferença representa que a receita realizada não atingiu o valor da receita prevista, portanto, demonstra que a arrecadação foi menor do que a prevista.
QED	1 = A Despesa Empenhada é igual à Dotação Atualizada. Essa hipótese, embora possível, dificilmente ocorrerá, pois demonstrará que o total das dotações orçamentárias autorizadas foi utilizado por meio de empenhos.
	Maior que 1 = Despesa Empenhada maior do que a Dotação Atualizada. Essa hipótese jamais poderá ocorrer, porquanto demonstrará a utilização de dotação orçamentária, sem a devida autorização legal.
	Menor que 1 = Despesa Empenhada menor do que a Dotação Atualizada. Essa hipótese representará o quanto a Despesa Atualizada (fixada legalmente) foi utilizada como Despesa Empenhada. E a diferença representará a economia orçamentária, ou seja, quanto deixou de ser utilizado como Despesa Empenhada, em relação à Dotação Atualizada. Essa deverá ser a hipótese usual, ou seja, aquela que geralmente ocorrerá.
QRO	1 = O valor das Receitas Realizadas é igual ao das Despesas Empenhadas. Essa hipótese é possível, e demonstrará que houve um equilíbrio orçamentário, porém, de difícil ocorrência.
	Maior que 1 = As Receitas Realizadas são maiores do que as Despesas Empenhadas. Essa hipótese demonstrará a existência de um “superávit” orçamentário de execução, entretanto, se acontecer, a sua ocorrência pode ser considerada normal.
	Menor que 1 = As Receitas Realizadas são menores do que as Despesas Empenhadas. Essa hipótese demonstrará a existência de um “déficit” orçamentário de execução. Aqui, também, será necessária uma verificação para se examinar se não houve emissão de empenho de capital, que, eventualmente, dependa de recebimento de empréstimo ou financiamento para cobrir o seu pagamento, embora já tenha sido empenhada. Essa situação não pode ser considerada normal, mas, se considerada transitória, não deverá ocorrer com frequência.

Fonte: Adaptado de Kohama, 2015.

## 4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Neste capítulo serão apresentados os resultados dos quocientes obtidos por cada um dos municípios analisados, posteriormente realiza-se as comparações acerca dos valores encontrados.

Ressalta-se que os dois primeiros objetivos específicos se encontram evidenciados no capítulo de métodos e técnicas, no subitem de 3.2 de “Métodos utilizados para a coleta e análise dos dados”, visto que consistem em procedimentos fundamentais para a determinação da amostra e coleta de dados do estudo.

### 4.1 ANÁLISE DOS QUOCIENTES

Quanto aos quocientes da execução orçamentária: o Quociente de Execução da Receita (QER) indica a existência de excesso ou falta de arrecadação para a cobertura de despesas; o Quociente de Execução da Despesa (QED), demonstra que a discrepância pode ser ocasionada por ineficiência no processo planejamento-execução ou por uma economia de despesa orçamentária; Quociente do Resultado Orçamentário (QRO), indica a existência de déficit ou superávit.

#### 4.1.1 Análise do QER

Na Tabela 1 estão apresentados os resultados obtidos no quociente de execução da receita por cada um dos municípios estudados.

Tabela 1 – Análise do QER.

(continua)	
Municípios	QER
Osório	1,117
Horizontina	1,114
Montenegro	1,111
Agudo	1,095
Nova Bassano	1,085
Soledade	1,082
Vacaria	1,049
Frederico Westphalen	1,017



Tabela 1 – Análise do QER.

<b>Municípios</b>	(conclusão)
	<b>QER</b>
Erechim	1,009
Não-Me-Toque	1,006
Camaquã	0,998
Gramado	0,996
Cerro Largo	0,994
Triunfo	0,990
Uruguaiana	0,989
Carazinho	0,979
Ijuí	0,968
Rio Grande	0,955
Santa Rosa	0,930
Caçapava do Sul	0,923
Santa Maria	0,921
Cachoeira do Sul	0,919
Lajeado	0,913
Sananduva	0,908
Porto Alegre	0,903
Santo Ângelo	0,902
Santiago	0,898
Passo Fundo	0,898
Santana do Livramento	0,889
Jaguarão	0,878
Cruz Alta	0,859
Santa Cruz do Sul	0,853
Bagé	0,818
Caxias do Sul	0,809
Pelotas	0,791

Fonte: Elaborado pelas autoras.

Osório apresentou um índice de 1,117 com a realização de 11,70% a mais que a previsão atualizada da receita. Em que as receitas de capital foram realização 10,83% a mais do que o previsto, com destaque para os impostos em que a realização foi de 7,7 vezes a mais; e para as receitas de valores imobiliários com uma realização de R\$ 11.287.463,35 a mais que o previsto.

Horizontina obteve um índice de 1,114, o que representa um excesso na arrecadação das receitas realizadas, sendo este de 11,40% a mais que o previsto. O resultado foi influenciado positivamente pela receita de capital com uma realização de 144,80%, principalmente quanto às transferências de convênios, as quais foram

arrecadadas 22,12% do previsto.

Montenegro, apresentou um índice de 1,111, o que indica um excesso na arrecadação de receitas, realizando 11,1% a mais do que o previsto. Em relação à receita corrente ocorreu a arrecadação de 8,74% a mais que a previsão, sendo influenciada por receitas de valores mobiliários. No mesmo sentido, arrecadou-se 43,12% a mais do que o previsto com a receita de capital, sendo esta influenciada pelas transferências intergovernamentais.

Agudo obteve um índice de 1,095, com execução de 9,50% acima de sua previsão para receita. Executou 10,06% a mais de sua receita corrente, influenciada pela alta arrecadação em receita de valores mobiliários. As receitas de capital também apresentaram arrecadação acima de sua previsão, está na ordem de 15,12%, consequência da grande elevação em operações de crédito internas.

Nova Bassano apresentou um índice de 1,085, executando 8,50% a mais que a previsão para receita atualizada. A execução da receita corrente foi superada na ordem de 11,12%, isso deu-se pelo fato das receitas de valores mobiliários terem arrecadado 135,15% a mais do que previsto. Quanto a receita de capital executou-se 54,83% do previsto, consequência da baixa arrecadação com transferências de convênios, em que foi executado somente 39,02% de sua previsão.

Soledade um índice de 1,082, com execução de 8,20% a mais que a receita prevista, executou 5,81% acima da receita corrente. A receita de capital foi executada 40,55% além de sua previsão, sendo mais um município influenciada pelas operações de créditos internas e pelas transferências de convênios.

Vacaria, obteve um índice de 1,049, executou 4,90% a mais de sua receita prevista. A Receita corrente com execução de 1,76% acima de sua previsão, a receita de capital, com previsão de R\$ 500.000,00, executou 969,54% a mais que sua previsão, este fato ocorreu porque não houve previsão para transferências de convênios, além de operações de créditos internas, que executou o valor de R\$3.810.812,97.

Frederico Westphalen obteve um índice de 1,017, executando 1,65% a mais do que a receita prevista. Quanto a receita de capital foi executada somente 62,48%, isso deu-se pelo fato de que somente 36,71% das operações de créditos internas foram executadas, sendo este um montante de significativa relevância para a receita de capital. A receita corrente executou 4,07% a mais do que sua previsão em decorrência das receitas de valores mobiliários que executaram 37,62% a mais do que o previsto,

sendo este também um montante significativo para a receita corrente.

Erechim, obteve um índice de 1,009, o que indica que a receita realizada foi maior que a prevista, resultando em um excesso de arrecadação na ordem de 0,90%. A receita corrente apresentou uma elevação de 2,62% com relação à receita prevista e a realizada. Por outro lado, ocorreu a arrecadação de apenas 36,62% das receitas de capital, influenciadas pela realização da receita de alienação de bens móveis, a qual não havia sido prevista, mas principalmente foi afetada pelas transferências intergovernamentais, as quais foram realizadas somente 23,88% de sua previsão. Denota-se que este valor representa grande montante do que não havia sido previsto, fazendo com que houvesse essa queda.

Não-Me-Toque apresentou um quociente de 1,006, arrecadando 0,60% a mais em sua receita realizada quando comparada a prevista. Observa-se que a receita de capital arrecadou 90,15% em relação à sua previsão, por mais que as operações de créditos internas tenham executados 261,57% a mais que dotação atualizada. Já a receita corrente 2,41% acima de sua previsão, sendo influenciada pela conta de receitas imobiliárias, que supera 29,99% em relação ao previsto.

Camaquã obteve um índice de 0,998, com uma receita realizada 0,20% a menos sendo que possui diferença de 0,20% entre a receita prevista e a executada. Conclui-se que tal fato deve-se possivelmente a uma arrecadação de apenas 24,88% do previsto para receitas de capital, mas em contrapartida, superou sua previsão para receitas correntes em 6,61%.

Gramado apresentou um índice de 0,996, deixando de arrecadar apenas 0,40 das receitas previstas. Com relação às receitas de capital, foi arrecadado apenas 54,78% do previsto, mas as receitas correntes superaram sua previsão em 5,64%, influenciada por outras receitas correntes que elevaram este percentual, pois a mesma superou sua previsão em 45,80%.

Cerro Largo, obteve índice de 0,994, executando 0,60% a menos que a previsão da receita. Nota-se que a receita corrente obtém equilíbrio, sendo executado 99,71% do que fora previsto, mas há uma discrepância quanto ao percentual de receita de capital, o qual atingiu 67,15%, mostrando que as receitas de capital foram executadas a maior.

Triunfo apresentou um quociente de 0,990, estando a apenas 0,001% do equilíbrio, onde todas as receitas previstas são realizadas. A receita corrente foi realizada em 98,50%, já a receita de capital realizou-se somente 69,83% de sua

previsão, sendo que a única previsão de receita para o período foi a alienação de bens móveis.

Uruguaiana apresentou um índice de 0,989 e arrecadou 1,11% a menos que sua receita prevista. Quanto à receita corrente foi realizado 98,76% do previsto. A receita de capital, para este período não foi prevista, mas foi realizada, através da arrecadação de R\$ 500.000,00 com a alienação de bens móveis.

Carazinho, obteve um índice de 0,979, executando 2,11% a menos que a sua receita prevista. A receita corrente está praticamente em equilíbrio, pois deixou de executar apenas 0,42%, no que diz respeito a receita de capital executou-se somente 59,07% de sua previsão, essa baixa é explicada pela execução de somente 35,19% em operações de créditos internas, sendo estas um montante significativo para receita de capital.

Ijuí obteve um índice de 0,968, deixando de arrecadar apenas 3,20% do previsto para as receitas. Da receita de capital prevista foi realizada somente 68,80%, sendo consequência da não realização de 36,94% de transferências de convênios, enquanto as receitas correntes quase atingem o equilíbrio, realizando 95,55% de sua previsão.

Rio Grande alcançou um índice de 0,955, o que mostra que a arrecadação de receitas foi 4,48% abaixo das receitas previstas. A receita corrente foi realizada 6,87% a mais do que o previsto, isso deu-se por arrecadar 654,43% a mais em receitas de valores mobiliários. Quanto às receitas de capital foram realizadas apenas 9,90% do que o previsto, consequência da não execução de 98,21% em operações de crédito internas.

Santa Rosa, apresentou um índice de 0,930, não arrecadando apenas 7% com relação a sua receita prevista. A receita de capital foi realizada somente em 60,25% com relação a sua previsão, influenciada diretamente pelas operações de crédito internas, as quais foram realizadas somente 31,95% do previsto. Enquanto a receita corrente se mantém próxima ao equilíbrio, arrecadando 95,04% de sua previsão.

Caçapava do Sul, deixou de executar 7,70% em relação a receita prevista, obtendo índice de 0,923. Executou 90,63% de sua receita corrente, em contrapartida sua receita de capital executou 34,93% a mais que sua previsão, sofrendo influências da alienação de bens imóveis e das transferências de convênios.

Santa Maria apresentou um índice de 0,921, indicando uma insuficiência na arrecadação das receitas, deixando de arrecadar 7,86% das receitas previstas. Com

relação à receita corrente, a mesma superou sua previsão em 2,64%. No entanto, do montante previsto para a receita de capital realizou-se somente 12,48%, sendo esta influenciada principalmente pelas transferências intergovernamentais e transferências de convênios, que previram altos valores que não conseguiram ser superados em sua realização.

Cachoeira do Sul, não executou 8,10% do que foi previsto para sua receita atualizada, obtendo um índice de 0,919, com 98,55% da receita corrente arrecadada. O que indica uma insuficiência na arrecadação de receitas. Referente a receita de capital foi arrecadado somente 29,26% do previsto, obteve baixa arrecadação de suas previsões em operações de créditos internas e em transferências de convênios.

Lajeado, obteve um índice de 0,913, demonstrando que arrecadou apenas 8,70% menos do que a receita prevista. Sendo que do previsto para a receita corrente arrecadou-se 93,85%. Já quanto o previsto para a receita de capital a arrecadação foi de apenas 49,82%, sendo influenciada pelas operações de crédito internas as quais deixaram de executar 62,87% de sua previsão.

Sananduva, obteve um índice de 0,908, executando 9,17% a menos que as receitas previstas. Com relação à receita corrente foi arrecadado 89,26%, enquanto que a receita de capital executou 88,32% do previsto, sendo influenciada pelas operações de crédito internas que executou somente 49,35%.

Porto Alegre, obteve um índice de 0,903, o que indica que a receita realizada foi menor do que a prevista, ou seja, ocorreu uma insuficiência de arrecadação de receita. Tal fato deve-se a arrecadação de somente 43,97% da receita de capital em relação a sua previsão. Sendo influenciada pela baixa realização das transferências de capital e operações de crédito internas e externas.

Santo Ângelo apresentou um índice de 0,902, executando 9,80% a menos que a previsão das receitas. A receita corrente arrecadou 6,27% a mais do que foi previsto, já a receita de capital deixou de arrecadar 62,47% de sua previsão, sofrendo influência de operações de crédito internas, transferências intergovernamentais e transferências de convênios, as quais tiveram baixa realização com relação à sua previsão.

Santiago obteve um índice de 0,898, executando menos 10,20% com relação à receita prevista. No que se refere a receita de capital deixou de se executar 85,58% de sua previsão, sofrendo influência principalmente das transferências de convênios. Por outro lado, quanto à receita corrente foi executado 95,35% do previsto.

Passo Fundo obteve um índice de 0,898, indicando uma insuficiência na

arrecadação de receitas, deixando de executar 10,16% da receita prevista. A execução da receita corrente e a receita de capital ocorre de forma similar, pois arrecadaram 89,84% e 88,54%, respectivamente.

Santana Livramento apresentou um índice de 0,889, executando 11,10% a menos da sua previsão para receita atualizada. Sua receita de corrente teve execução de 88,92% em relação a sua previsão. Há que se ressaltar que, a receita de capital executou somente 30,03% do previsto, sendo transferências de convênios a principal queda.

Jaguarão apresentou uma receita realizada 12,30% a menos do que a previsão atualizada da receita, com um índice de 0,878. Essa defasagem ocorreu em função das receitas de capital, onde foram executadas apenas 18,24% da receita prevista, influenciadas pelas operações de crédito externos em que houve a previsão de R\$9.806.830,92, porém não ocorreu à realização, e pelas transferências de convênios com a realização de 16,68 do previsto.

Cruz Alta apresentou uma realização de receita 14,05% a menos do que a previsão atualizada da receita e um índice de 0,859, indicando uma insuficiência na arrecadação de receitas. Mesmo arrecadando 0,67% a mais que o previsto para as receitas correntes, o resultado foi influenciado negativamente pela realização de apenas 29,44% do previsto para receitas de capital, sendo as operações de crédito internas com realização de 54,26% do previsto; as transferências intergovernamentais e transferências de convênios com 18,59% e 12,90% respectivamente, as que mais se destacam.

Santa Cruz do Sul apresentou um índice de 0,853, sendo realizada 0,147 a menos do que a previsão atualizada da receita, apesar de ocorrer à realização de 94,17% das receitas correntes previstas.

Bagé obteve um índice de 0,818, ao realizar 18,20% a menos do que as receitas previstas. Esse resultado foi influenciado negativamente pelas receitas de capital, no qual foram realizadas 8,58% da previsão atualizada da receita, destacam-se as operações de créditos interna em que foram realizadas somente 2,55% do que o previsto, e as transferências de convênios com 21,24% de realização.

Caxias do Sul obteve um índice de 0,809, com uma realização de receita 19,11% menor do que o previsto para o período. Tal queda deve-se ao resultado da realização de receitas de capital em 8,06% do previsto, influenciadas pelas operações de créditos internas em que ocorreu a realização de apenas 4,4% do que previsto e

das operações de créditos externas, na qual houve previsão, porém não ocorreu à realização das receitas.

Pelotas obteve um quociente de 0,791, o que demonstra uma realização de receita 2,09% a menos que a previsão.

Pôde-se observar que os índices obtidos pelos municípios no QER variam de 0,791 a 1,117. Dos 35 municípios analisados, somente 10 apresentaram QER acima de 1, ou seja, a receita realizada foi maior que a receita prevista. E os demais municípios obtiveram um índice abaixo de 1, o que representa uma arrecadação de receita menor do que a prevista.

#### 4.1.2 Análise do QED

Na Tabela 2 estão apresentados os resultados obtidos no quociente de execução da despesa por cada um dos municípios estudados.

Tabela 2 – Análise do QED.

(continua)	
<b>Municípios</b>	<b>QED</b>
Vacaria	0,939
Soledade	0,926
Erechim	0,908
Uruguaiana	0,904
Montenegro	0,896
Gramado	0,896
Caçapava do Sul	0,888
Carazinho	0,882
Agudo	0,882
Santo Ângelo	0,880
Nova Bassano	0,878
Santana do Livramento	0,876
Cruz Alta	0,866
Porto Alegre	0,856
Cachoeira do Sul	0,850
Santa Maria	0,849
Lajeado	0,847
Horizontina	0,846
Ijuí	0,843
Camaquã	0,824
Osório	0,824

Tabela 2 – Análise do QED

<b>Municípios</b>	(conclusão)
	<b>QED</b>
Rio Grande	0,818
Triunfo	0,817
Bagé	0,817
Cerro Largo	0,815
Frederico Westphalen	0,813
Santiago	0,812
Santa Cruz do Sul	0,810
Não-Me-Toque	0,796
Passo Fundo	0,795
Sananduva	0,777
Santa Rosa	0,761
Caxias do Sul	0,740
Pelotas	0,727
Jaguarão	0,705

Fonte: Elaborado pelas autoras.

Vacaria, apresentou um índice de 0,939 executando 6,20% a menos que a dotação atualizada. Isso decorre-se principalmente pela baixa execução dos investimentos, sendo esta somente de 57,76%.

Soledade obteve um índice de 0,926, executando menos 7,45% a sua despesa fixada. O principal responsável pela baixa na execução de despesa foram os investimentos com 81,09% de sua dotação atualizada.

Erechim, apresentou um índice de 0,908, tendo uma execução de 9,19% a menos que sua dotação atualizada, pois as receitas corrente e de capital apresentaram valores similares em sua execução.

Uruguaiana apresentou um índice de 0,904, com execução de 9,60% a menos que a dotação atualizada. Sendo influenciada pelos Investimentos que foram executados em somente 64,77% do que fora previsto.

Montenegro, o resultado obtido foi de 0,896, demonstrado que não houve a execução de despesas sem a devida autorização, dentre as despesas a de maior influência para o resultado obtido no quociente, é a de juros e encargos da dívida, no qual foi executado somente 79,83%.

O município de Gramado obteve um índice de 0,896, deixando de executar 10,40% de sua dotação atualizada. Essa baixa é resultado da execução dos



investimentos em somente 62,49% da sua previsão.

Caçapava do Sul, alcançou um índice de 0,888. Deixou de executar 11,12% com relação à dotação inicial. Influenciada pela baixa em investimentos, na ordem de 66,23%.

Carazinho, obteve um índice de 0,882, deixando de executar 11,78% de sua dotação atualizada. Como, na maior parte dos municípios analisadas, sofre influência na baixa execução dos investimentos, na ordem de 59,88%.

Agudo obteve um índice de 0,882, representando que a despesa fixada deixou de ser realizada em 11,75%, sofrendo com a influência de 84,54% da realização dos investimentos.

Santo Ângelo apresentou um índice de 0,880, 12% da dotação atualizada deixou de ser executada. Os Investimentos são as despesas que influenciam nesta baixa empenho, pois foram executados em somente 72,04%.

Nova Bassano obteve um o resultado de 0,878, o que indica que despesa executada foi menor do que a despesa empenhada. A despesa com investimentos, é que influencia na baixa, pois foi realizada em 48,35% somente.

Santana Livramento alcanço um índice de 0,876, apresenta 12,40% de execução da despesa a menos que sua dotação atualizada. Juros e encargos da dívida é a conta que influencia no baixo índice, sendo que a mesma executou somente 49,09%.

Cruz Alta obteve um índice de 0,866, o qual deixou-se de executar 13,44% da dotação atualizada, o que indica uma economia de despesas orçamentárias. Os investimentos, na maioria dos municípios influência na baixa do resultado no quociente, nesta foi de 57,10% com relação a dotação atualizada.

Porto Alegre obteve um índice de 0,856. O que indica a ocorrência de uma economia da despesa orçamentária, influenciada pela despesa de capital com 56,71% e por investimento, onde executou-se somente 40,40% da dotação atualizada.

Cachoeira do Sul, obteve um índice de 0,850, sendo executado apenas 42,89% da despesa de capital, quanto aos investimentos executaram apenas em 39,29%.

Santa Maria obteve um índice de 0,849, com a execução de 34,48% da despesa de capital da qual foi executada 34,48%, influenciada pela baixa execução em investimentos, de 19,29% da dotação atualizada.

Lajeado, apresentou um índice de 0,847, o que significa que houve uma economia na execução das despesas orçamentárias, influenciada pela despesa de

capital com 50,96% a menos que a dotação atualizada devido à baixa execução em Investimento que foi de 49,73%.

Horizontina atingiu um índice de 0,846, em que a da despesa de capital foi executado apenas 75,56%, isso deve-se pela baixa execução dos investimentos que foi de somente 74,95%.

Ijuí apresentou um quociente de 0,843, com influência positiva da despesa de capital sendo executada em 55,53%, esta baixa deve-se aos investimentos com 53,37% de execução com relação a dotação atualizada.

Camaquã obteve um resultado de 0,824, a despesa executada foi menor que a dotação atualizada, com a baixa execução da despesa de capital em 36,07%, com a influência dos investimentos, executando somente 27,21%.

Osório obteve um índice de 0,824, a despesa de capital executou 64,51% de sua dotação atualizada, os investimentos influenciam, pelo baixo índice de execução de 52,23%.

Rio Grande obteve um quociente de 0,818, em que a despesa executada foi menor que a dotação atualizada, indicando que ocorreu uma economia de despesas orçamentárias, dentre elas destacam-se: a despesa de capital com execução de 35,35% em relação a dotação atualizada e os investimentos com apenas 31,42% das despesas sendo executadas.

Triunfo apresentou um índice de 0,817, influenciada em sua grande maioria pela despesa de capital que executou somente 65,69%, bem como a execução de 34,21% dos Investimentos.

Bagé obteve um índice de 0,817, com influência das despesas de capital executando-se apenas 20,47%, com a baixa execução em investimentos, de 15,28% somente.

Cerro Largo, apresentou um índice de 0,815, demonstrando que a despesa fixada foi menor que a dotação atualizada em 18,50%. Tendo em vista a baixa execução das despesas de capital 64,84%, que foram influenciadas pelos investimentos, que executaram 64,89% da dotação inicial.

Frederico Westphalen obteve um índice de 0,813, influenciada pela despesa de capital que executou 85,72% em relação a dotação atualizada e os investimentos com a execução de 86,71%.

Santiago alcançou um índice de 0,812, demonstrando que a despesa empenhada foi menor que a dotação atualizada em 18,80%, essa baixa dá-se pela

despesa de capital, com execução de apenas 38,46%, influenciada pelos investimentos que executou somente em 34,13%.

Santa Cruz do Sul obteve um índice de 0,810, o que indica uma economia da despesa orçamentária, na qual executou-se 34,54% da dotação atualizada para a despesa de capital, influenciada pelos investimentos que foram executados apenas 26,12% do que dotação atualizada.

Não-Me-Toque apresentou um índice de 0,796, o que indica uma economia da despesa orçamentária, em que foi executado 52,39% da despesa de capital, influenciadas pela execução de 49,16% dos investimentos.

Passo Fundo obteve um índice de 0,795, demonstrando uma economia da despesa orçamentária. Sendo executadas 50,50% das despesas de capital e 48,56% dos investimentos.

Sananduva, apresentou um índice de 0,777, indicando uma economia de despesa orçamentária, influenciada pela despesa de capital e investimento que executaram 57,53% e 57,37%, respectivamente.

Santa Rosa, obteve um índice de 0,761, indicando uma economia de despesa orçamentária de 23,90%, sendo a despesa de capital a com menor execução, de 43,21%, influenciado pela baixa execução em investimentos, de 42,60%.

Caxias do Sul apresentou um índice de 0,740 o que indica uma economia de despesa orçamentária, assim como não houve a execução de despesa sem a devida autorização legal. Dentre as despesas as que se destacaram-se pela baixa execução foram: as despesas de capital, sendo executadas apenas 22,75%, e os investimentos e inversões financeiras, com a execução de 37,33% e 3%, respectivamente.

Pelotas obteve um índice de 0,727, representando novamente uma economia das despesas. Tal economia, foi influenciada pela Despesa de Capital, no qual executou-se 37,97% em relação a dotação atualizada, e os Investimentos com execução de 34,94%.

Jaguarão atingiu um índice de 0,705, influenciadas pela despesa de capital que executou apenas 26,23%, e pelo investimento em que foi executado 26,14%.

Os resultados apresentados pelos municípios variam 0,705 a 0,939. Verificou-se que nenhum município obteve resultado acima de 1, indicando uma economia de despesa orçamentária, e ainda que não ocorreu nenhuma execução de despesa sem a devida autorização legal.

### 4.1.3 Análise do QRO

Na Tabela 3 estão apresentados os resultados obtidos no quociente do resultado orçamentário por cada um dos municípios estudados.

Tabela 3 – Análise do QRO.

<b>Municípios</b>	<b>QRO</b>
Jaguarão	1,213
Triunfo	1,179
Horizontina	1,178
Cerro Largo	1,159
Montenegro	1,156
Sananduva	1,134
Nova Bassano	1,133
Não-Me-Toque	1,127
Passo Fundo	1,115
Santa Rosa	1,109
Rio Grande	1,106
Camaquã	1,103
Agudo	1,097
Carazinho	1,089
Erechim	1,083
Ijuí	1,082
Santiago	1,082
Frederico Westphalen	1,069
Pelotas	1,065
Osório	1,059
Caxias do Sul	1,033
Santa Maria	1,030
Vacaria	1,019
Santa Cruz do Sul	1,008
Cachoeira do Sul	1,007
Soledade	1,005
Porto Alegre	1,004
Caçapava do Sul	1,004
Santo Ângelo	1,003
Lajeado	0,996
Gramado	0,995
Uruguaiana	0,989
Bagé	0,982
Cruz Alta	0,917
Santana do Livramento	0,902

Fonte: Elaborado pelas autoras.

Jaguarão obteve um resultado de 1,213, indicando um superávit, com arrecadação de 21,30% a mais de receitas em relação a despesa empenhadas.

Triunfo apresentou um índice de 1,179, o que significa a existência de um superávit, sendo arrecadadas 18% a mais de receitas do que despesas empenhadas.

Horizontina obteve um índice de 1,178, representando a existência de um superávit. Sendo este de 17,80% de receitas arrecadas em relação às despesas empenhadas.

Cerro Largo, apresentou um índice de 1,159, conseqüentemente um superávit, cumpre destacar que esta obteve aproximadamente, 16% das receitas arrecadas a mais que as despesas empenhadas.

Montenegro apresentou um índice de 1,156 sendo este acima de 1, conseqüentemente indica a existência de um superávit, destaca-se a arrecadação de 15,60% a mais de receitas do que de despesas empenhadas.

Sananduva, obteve um índice de 1,134, resultando em um superávit, com uma arrecadação de receita em torno de 13% acima das despesas empenhadas.

Nova Bassano apresentou um índice de 1,133, representando um superávit, com uma arrecadação de receita em torno de 13,30% acima das despesas empenhadas.

Não-Me-Toque obteve um quociente de 1,127, resultando em um superávit, com uma arrecadação de receita em torno de 13% acima das despesas empenhadas.

Passo Fundo apresentou um índice de 1,115, com uma realização de receitas 1,12% a mais que a despesa empenhada, resultando em um superávit.

Santa Rosa, alcançou um índice de 1,109, o que representa um superávit de aproximadamente 11% das receitas realizadas sobre as despesas empenhadas.

Rio Grande apresentou um índice de 1,106, o que indica um superávit no período, onde as receitas realizadas é 1,06% maior que as despesas empenhadas.

Camaquã alcançou um índice de 1,103, ao realizar 0,103% a mais de receitas realizadas que o empenho de despesas, indicando a existência de um superávit.

Agudo obteve um índice de 1,097, mostrando que houve superávit, com arrecadação acima de 9,70% com relação ao empenho da despesa.

Carazinho apresentou um índice de 1,089. O que significa a existência de um superávit, assim como a maioria dos municípios, pois a arrecadação de receita foi maior que 8,94% quando comparado ao empenho das despesas.

Erechim, obteve um índice de 1,083, indicando que a realização da receita foi

maior que o empenho da despesa em 8,30%.

Ijuí atingiu um índice de 1,082, representando a existência de superávit, o que indica que a realização da receita foi maior que o empenho da despesa, na ordem de 8,21%.

Santiago, obteve um índice de QRO de 1,082, indicando que a execução da receita foi maior que o empenho da despesa em 8,22%, resultando em um superávit.

Frederico Westphalen apresentou um índice de 1,069, com uma realização de receita acima de 6,90% em comparação com a dotação atualizada.

Pelotas apresentou um índice de 1,065, ou seja, um superávit. Em que as receitas realizadas foram 0,65% a mais que as despesas empenhadas.

Osório alcançou um índice de 1,059, o que indica um superávit em que a execução de receita foi acima de 5,90% em relação ao empenho das despesas.

Caxias do Sul apresentou um índice de 1,033, o que representa um superávit em que a realização da receita foi 3,3% maior que o empenho da despesa.

Santa Maria obteve um índice de 1,030. Resultando em um superávit, devido à realização de 3,0% a mais que as despesas empenhadas.

Vacaria, alcançou um índice de 1,019, o que indica um superávit, com a realização de receitas superior em 1,90% em relação às despesas empenhadas.

Santa Cruz do Sul apresentou um índice de 1,008, demonstrando um superávit, ao executar 0,08% a mais que a despesa empenhada.

Cachoeira do Sul, obteve um índice de 1,007 resultando em superávit, em que houve a realização de receitas 0,70% a mais que a despesa empenhada.

Soledade apresentou um índice de 1,005 indicando a existência de um superávit, onde a receita executada foi de 0,50%, a mais que o empenho da despesa.

Porto Alegre, apresentou um índice de 1,004, o que demonstra que neste período houve superávit, em que a receita arrecadada foi 0,04% maior em relação a despesa empenhada.

Caçapava do Sul, obteve um índice de 1,004, demonstra que neste período a receita arrecadada foi maior que 0,30% com relação a despesa empenhada, sendo esta diferença de 0,30%.

Santo Ângelo alcançou um índice de 1,003, demonstra que neste período houve superávit, em que a receita arrecadada foi maior que 0,30% com relação a despesa empenhada.

Lajeado, obteve um índice de 0,996. O que representa um déficit, deixando de

realizar 0,42% a menos que a despesa empenhada.

O município de Gramado apresentou um quociente de 0,995, deixando de empenhar despesa de 0,50% em relação ao total de sua receita arrecadada. Tal fato demonstra que este município teve um déficit e que deixou de executar mais de 0,40% de sua receita com relação a sua despesa empenhada.

Uruguaiana obteve um índice de 0,989, indicando um déficit no período, pois apresentou uma realização de receitas 1,10% menor que a dotação atualizada.

Bagé obteve um quociente de 0,982 demonstrando que ocorreu um déficit, pois apresentou uma realização de receitas 1,08% menor que o empenho de despesas.

Cruz Alta obteve um índice de 0,917. Resultado este que mostra que houve um déficit no período analisado, na ordem de 8,28%, ou seja, a despesa empenhada foi maior que a receita realizada.

Santana Livramento apresentou um índice de 0,902, resultando em um déficit de 9,80% das receitas realizadas sobre as despesas empenhadas.

Os índices apresentados pelos municípios no QRO, variam entre 0,902 e 1,213. Este quociente indica se o município apresenta superávit ou déficit, observou-se que somente 6 dos 35 municípios analisados apresentaram déficit, ou seja, um resultado abaixo de 1.

## 5 CONCLUSÃO

O presente estudo teve como objetivo avaliar e analisar os quocientes de execução orçamentária dos municípios do Rio Grande do Sul, no ano de 2016.

Osório, Horizontina e Montenegro, foram os municípios que obtiveram os maiores índices no QER, com uma arrecadação superior a 11% do que a previsão atualizada. Os municípios que apresentaram os menores quocientes foram Pelotas, Caxias do Sul e Bagé, com índices de 0,791, 0,809 e 0,818, respectivamente, o que representa uma insuficiência na arrecadação de receitas.

As receitas de capital foram as que tiveram uma grande influência dentre os municípios, ocasionando tanto o aumento quanto a redução do quociente de execução da receita, através das operações de créditos internas, alienação de bens móveis, transferências intergovernamentais e transferências de convênios.

Em relação ao QED, nenhum município obteve resultado acima de 1, o que indica que houve uma economia de despesa orçamentária, e ainda que não ocorreu nenhuma execução de despesa sem a devida autorização legal.

Dentre os municípios analisados destacam-se: Jaguarão, Pelotas e Caxias do Sul, com a maior economia de despesa orçamentária. Sendo a despesa com investimentos a que mais influência na redução do quociente.

Quanto ao QRO que indica a existência de superávit ou déficit, observou-se que somente 6 dos 35 municípios analisados apresentaram déficit, ou seja, um resultado abaixo de 1. Sendo eles: Bagé, Lajeado, Cruz Alta, Santana do Livramento, Gramado e Uruguaiana. Por mais que Gramado, Lajeado e Uruguaiana tenham apresentado um déficit, encontram-se muito próximos ao equilíbrio orçamentário.

Dentre os municípios que apresentaram superávit estão: Jaguarão, Triunfo e Horizontina com os maiores índices, sendo estes de 1,213, 1,179 e 1,178, respectivamente.

O trabalho tem por finalidade contribuir com a transparência pública, tendo em vista a utilização de quocientes de execução orçamentária, que evidenciam e medem como está a execução do orçamento de cada município analisado, além de servir como suporte à avaliação da gestão orçamentária

Como pesquisas futuras, sugere-se que sejam realizadas as análises da execução orçamentária com somente um município, assim como que sejam utilizados outros quocientes além dos apresentados neste estudo.



É importante salientar que o gestor público deve manter-se atento não só às questões políticas, mas também quanto ao desenvolvimento da sociedade onde atua. Desta forma, também se sugere a verificação da relação entre os quocientes de execução orçamentária com o Índice de Desenvolvimento Socioeconômico (IDESE), por exemplo, ou qualquer outro indicador social, com intuito de comparar a execução orçamentária com o desenvolvimento social, evidenciando planejamento-execução dos recursos públicos e se os mesmos refletem uma boa gestão pública, que atendam às necessidades demandadas pela população.

Pode-se também realizar uma pesquisa com um dos anexos específicos para gastos com saúde ou educação constantes no RREO, que são temas de interesse dos cidadãos, e, comparar com os componentes de algum indicador social.

## REFERÊNCIAS

ARAÚJO, I. P. S.; ARRUDA, D. G. **Contabilidade pública: da teoria à prática**. 2. ed. rev. e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2009.

BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. 8. reimpr. São Paulo: Atlas, 2013. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522486977/cfi/4!/4/4@0.00:1 2.5>>. Acesso em: 23 out. 2016.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federal do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 10 dez. 2016.

\_\_\_\_\_. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas (IBGE). Divisão Regional do Brasil em Mesorregiões e Microrregiões Geográficas. V. 1. Rio de Janeiro: Fundação do Instituto de Geografia e Estatística (FIBGE), 1990. Disponível em: <[http://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/monografias/GEBIS%20%20RJ/DRB/Divisao%20regional\\_v01.pdf](http://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/monografias/GEBIS%20%20RJ/DRB/Divisao%20regional_v01.pdf)>. Acesso em: 02 abr. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar n. 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 União**, Brasília, DF, 04 mai. 2000. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 10 dez. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei n. 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 União**, Brasília, DF, 17 mar.1964. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm)>. Acesso em: 10 dez. 2016.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**. Portaria STN nº. 700, de 10 de dezembro de 2014. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU\\_MCASP+6%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o\\_Republ2/fa1ee713-2fd3-4f51-8182-a542ce123773](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU_MCASP+6%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o_Republ2/fa1ee713-2fd3-4f51-8182-a542ce123773)> Acesso em: 10 dez. 2016.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**. Portaria STN nº 840, de 21 de dezembro de 2016. 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 dez. 2016.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de demonstrativos fiscais**. Portaria STN nº. 553 de 22 de setembro de 2014. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/471139/CPU\\_MDF\\_6%C2%AA\\_edicao\\_versao\\_19maio2016.pdf/963a392e-7623-44c7-9112\\_dc8557caadf8](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/471139/CPU_MDF_6%C2%AA_edicao_versao_19maio2016.pdf/963a392e-7623-44c7-9112_dc8557caadf8)>. Acesso em: 10 abr. 2017.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios: Parte V - Demonstrações contábeis aplicadas ao setor público. 5. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Subsecretaria de Contabilidade Pública, Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2012.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público (Siconfi). **Consultas**: consultar declarações Siconfi. Disponível em: <[https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao\\_list.jsf](https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf)>. Acesso em: 24 maio 2017.

CREPALDI, S. A.; CREPALDI, G. S. **Orçamento público**: planejamento, elaboração e controle. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

FUNDAÇÃO DE ECONOMIA E ESTATÍSTICA SIEGFRIED EMANUEL HEUSER (FEE). **Mapas FEE**. Disponível em: <[http://mapas.fee.tche.br/wp-content/uploads/2009/08/micro\\_mesorregioes\\_rs\\_2009.pdf](http://mapas.fee.tche.br/wp-content/uploads/2009/08/micro_mesorregioes_rs_2009.pdf)>. Acesso em: 10 out. 2016.

GIACOMONI, J. **Orçamento público**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2012. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522477920/cfi/3!/4/4@0.00:58.8>>. Acesso: 10 dez. 2016.

GIACOMONI, J. **Orçamento público**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2017. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788597010473/epubcfi/6/2!/4/2/2@0:0.101>>. Acesso em: 10 abr. 2017.

GIL, A.C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

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

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Downloads**. Disponível em: <[http://servicodados.ibge.gov.br/Download/Download.ashx?u=ftp.ibge.gov.br/Pib\\_Municipios/2014/base/base\\_de\\_dados\\_2010\\_2014.xls](http://servicodados.ibge.gov.br/Download/Download.ashx?u=ftp.ibge.gov.br/Pib_Municipios/2014/base/base_de_dados_2010_2014.xls)>. Acesso em: 03 abr. 2017.

KOHAMA, H. **Balancos públicos**: teoria e prática. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade pública**: teoria e prática. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. de A. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. 5. Reimpr. São Paulo: Atlas, 2010. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522484867/cfi/4!/4/4@0.00:11.8>>. Acesso em: 24 out. 2016.

LIMA, D. V.; CASTRO, R. G. **Contabilidade pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LIMA, S. C. de; DINIZ, J. A. **Contabilidade Pública: Análise Financeira Governamental**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragem e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados**. 7. ed. 2. Reimpr. São Paulo: Atlas, 2010.

MORAES, M.L. Análise do comportamento da execução orçamentária – o caso de Bagé/RS. 2015. 83 p. **Trabalho de Conclusão de Curso** (Graduação Ciências Contábeis) -Universidade Federal de Santa Maria, Santa Maria, RS, 2015.

PALUDO, A. V. **Orçamento Público, AFO e LRF - Teoria e Questões**. 7. ed. Revista e atualizada. São Paulo: Método, 2017. Disponível em <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788530973933/epubcfi/6/2!/4/2/2@0:0>>. Acesso: 17 maio 2017.

PISCITELLI, R. B.; TIMBÓ, M. Z. F. **Contabilidade Pública: Uma Abordagem da Administração Financeira Público**. 13. ed. revista ampliada e atualizada até maio 2014. São Paulo: Atlas, 2014. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-970-0373-4/cfi/6/2!/4/2/2@0:0>>. Acesso em: 14 maio 2017.

PORTO, R. A. N. Análise por quocientes dos balanços orçamentários estaduais. 2014. 56 p. **Trabalho de Conclusão de Curso** (Graduação Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Santa Maria, Santa Maria, RS, 2014.

ROSA, M. B. **Contabilidade do setor público**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

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

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

SILVA, M. C.; TAVARES, A. L.; ARAUJO, A. O.; SILVA, J. D. G. Análises de balanços públicos: Quociente do Resultado Orçamentário do Governo Federal. 2000 – 2009. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 24, n. 3, p. 15-34, 2013.

SLOMSKI, V. **Manual de contabilidade pública: Um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Atlas, 2013.

STN. **Portaria Interministerial nº 163 de 04 de maio de 2001**. Disponível em: <[http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria\\_Interm\\_163\\_2001\\_Atualizada\\_2011\\_23DEZ2011.pdf](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_Interm_163_2001_Atualizada_2011_23DEZ2011.pdf)>. Acesso em: 20 maio 2017.

VEJA. **Origem da crise**: como o RS chegou ao fim do poço. Brasil, 2016. Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/economia/origem-da-crise-como-o-rs-chegou-ao-fim-do-poco/>>. Acesso em: 21 abr. 2017.

**APÊNDICE A – SUBTOTAIS DAS RECEITAS DOS MUNICÍPIOS NO ANO DE 2016**

<b>Municípios</b>	<b>Previsão Atualizada</b>	<b>Receitas realizadas até o bimestre</b>
Agudo	52.500.000,00	57.485.550,89
Bagé	396.480.660,31	324.476.308,53
Caçapava do Sul	99.784.490,81	92.068.726,88
Cachoeira do Sul	232.475.605,00	213.619.120,75
Camaquã	153.000.000,00	152.724.757,00
Carazinho	211.363.547,77	206.900.078,88
Caxias do Sul	2.247.178.060,45	1.817.802.530,87
Cerro Largo	43.998.078,20	43.736.596,16
Cruz Alta	165.430.596,04	142.180.651,75
Erechim	261.388.932,15	263.851.864,02
Frederico Westphalen	83.883.000,00	85.268.180,89
Gramado	226.014.891,20	225.156.693,77
Horizontina	90.974.615,40	101.356.732,74
Ijuí	340.241.600,00	329.339.547,24
Jaguarão	90.555.937,04	79.494.208,03
Lajeado	290.883.400,00	265.463.011,22
Montenegro	212.200.000,00	235.746.396,29
Não-Me-Toque	76.533.000,00	76.963.605,63
Nova Bassano	35.770.000,00	38.809.109,14
Osório	157.048.644,70	175.480.907,24
Passo Fundo	594.481.058,00	534.077.273,58
Pelotas	1.117.284.719,12	883.582.511,28
Porto Alegre	6.607.472.212,00	5.965.759.112,25
Rio Grande	747.979.280,75	714.442.115,81
Sananduva	54.000.000,00	49.047.063,80
Santa Cruz do Sul	457.408.955,17	390.048.707,57
Santa Maria	657.175.822,10	605.545.334,34
Santa Rosa	300.654.508,50	279.619.387,08
Santana do Livramento	233.296.250,00	207.322.893,93
Santiago	134.162.434,00	120.441.661,18
Santo Ângelo	191.600.000,00	172.917.038,31
Soledade	73.200.000,00	79.214.926,45
Triunfo	262.094.459,80	259.447.207,76
Uruguaiana	227.992.574,00	225.453.319,30
Vacaria	154.388.444,35	161.940.516,54

## APÊNDICE B – SUBTOTAIS DAS DESPESAS DOS MUNICÍPIOS NO ANO DE 2016

Municípios	Dotação atualizada	Despesas empenhadas até o bimestre	Despesas liquidadas até o bimestre	Despesas pagas até o Bimestre	Despesas inscritas em restos a pagar não processados
Agudo	59.382.444,64	52.393.787,98	48.025.725,45	46.675.166,82	4.368.062,53
Bagé	404.597.261,56	330.592.078,06	328.277.840,68	304.243.766,68	2.314.237,38
Caçapava do Sul	103.285.200,43	91.733.474,39	91.733.474,39	85.438.952,06	0,00
Cachoeira do Sul	249.459.325,30	212.121.803,27	209.024.568,79	182.232.650,35	3.097.234,48
Camaquã	168.012.008,44	138.440.991,17	137.960.396,01	131.586.592,36	480.595,16
Carazinho	215.272.161,28	189.922.092,72	183.239.018,68	177.800.295,67	6.683.074,04
Caxias do Sul	2.379.117.464,04	1.760.400.312,52	1.700.272.034,40	1.672.328.755,78	60.128.278,12
Cerro Largo	46.263.631,44	37.723.233,88	37.355.086,08	37.200.566,08	368.147,80
Cruz Alta	179.097.012,18	155.022.185,25	140.795.333,15	123.750.722,93	14.226.852,10
Erechim	268.405.291,15	243.735.383,77	240.126.630,32	234.603.051,17	3.608.753,45
Frederico Westphalen	98.101.994,60	79.764.468,29	72.340.178,77	69.751.344,44	7.424.289,52
Gramado	252.460.415,87	226.226.529,74	217.671.475,55	212.430.518,42	8.555.054,19
Horizontina	101.691.734,29	86.025.334,58	84.711.683,58	84.495.493,88	1.313.651,00
Ijuí	360.991.359,24	304.339.594,55	290.347.208,65	286.630.124,97	13.992.385,90
Jaguarão	92.969.311,92	65.532.616,65	64.218.269,33	60.968.479,34	1.314.347,32
Lajeado	314.622.308,55	266.587.163,27	252.949.294,16	248.713.172,04	13.637.869,11
Montenegro	227.613.705,00	203.870.718,12	195.832.581,33	195.832.581,33	8.038.136,79
Não-Me-Toque	85.812.332,18	68.277.223,25	67.731.543,49	67.113.160,18	545.679,76
Nova Bassano	39.004.619,88	34.249.254,64	33.615.025,88	33.322.988,19	634.228,76
Osório	201.079.383,23	165.768.848,71	163.196.900,85	162.418.518,22	2.571.947,86
Passo Fundo	602.482.724,00	479.196.862,77	449.954.914,48	429.171.705,69	29.241.948,29
Pelotas	1.141.371.586,02	829.676.389,22	772.575.416,68	753.093.224,75	57.100.972,54
Porto Alegre	6.945.672.208,16	5.944.615.581,90	5.828.579.443,07	5.703.935.636,39	116.036.138,83
Rio Grande	789.142.851,25	645.905.894,93	611.195.922,65	595.818.572,04	34.709.972,28
Sananduva	55.636.660,73	43.255.758,98	43.255.758,98	41.984.281,47	0,00
Santa Cruz do Sul	477.840.445,49	386.855.194,66	385.900.781,60	353.592.168,54	954.413,06
Santa Maria	692.459.956,19	587.819.712,88	586.594.385,92	569.525.450,51	1.225.326,96
Santa Rosa	331.426.744,34	252.058.959,25	245.682.694,08	241.562.019,43	6.376.265,17
Santana do Livramento	262.293.392,55	229.750.783,77	214.813.118,15	184.683.906,42	14.937.665,62
Santiago	137.072.462,28	111.292.194,10	111.250.301,67	105.473.340,75	41.892,43
Santo Ângelo	195.924.724,00	172.381.221,60	159.770.933,67	150.451.193,01	12.610.287,93
Soledade	85.120.739,98	78.782.557,94	76.169.266,00	70.332.689,59	2.613.291,94
Triunfo	269.335.986,35	220.123.649,70	220.123.649,70	204.107.091,85	0,00
Uruguaiana	252.111.416,46	227.868.342,14	223.525.914,66	203.255.238,72	4.342.427,48
Vacaria	169.253.096,96	158.893.230,00	151.286.043,39	149.161.481,02	7.607.186,61