

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

**ANÁLISE POR QUOCIENTES DOS  
BALANÇOS ORÇAMENTÁRIOS ESTADUAIS**

**TRABALHO DE CONCLUSÃO**

**Rafael Adriano Neis Porto**

**Santa Maria, RS, Brasil  
2014**

# **ANÁLISE POR QUOCIENTES DOS BALANÇOS ORÇAMENTÁRIOS ESTADUAIS**

**Rafael Adriano Neis Porto**

Trabalho de Conclusão apresentado ao Curso de Ciências Contábeis, do Centro de Ciências Sociais e Humanas 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, Brasil  
2014**

**Universidade Federal de Santa Maria  
Centro de Ciências Sociais e Humanas  
Curso de Ciências Contábeis**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada,  
aprova o Trabalho de Conclusão

**ANÁLISE POR QUOCIENTES DOS  
BALANÇOS ORÇAMENTÁRIOS ESTADUAIS**

elaborado por  
**Rafael Adriano Neis Porto**

como requisito parcial para obtenção do grau de  
**Bacharel em Ciências Contábeis**

**COMISSÃO EXAMINADORA:**

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

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

**Bianca Bigolin Liszbinski, MSc. (UFSM)**

Santa Maria, dezembro de 2014.

## **RESUMO**

Trabalho de Conclusão  
Curso de Ciências Contábeis  
Universidade Federal de Santa Maria

### **ANÁLISE POR QUOCIENTES DOS BALANÇOS ORÇAMENTÁRIOS ESTADUAIS**

AUTOR: RAFAEL ADRIANO NEIS PORTO

ORIENTADOR: FERNANDO DO NASCIMENTO LOCK

Data e Local da Defesa: Santa Maria, dezembro de 2014.

O objetivo do trabalho foi classificar os Estados brasileiros através do cálculo e da comparação dos quocientes de execução e resultado orçamentário a fim de estimular o interesse da população na quarta etapa do orçamento, a sua avaliação, contribuindo para a transparência das contas públicas. Para a obtenção dos resultados, foram aplicados os quocientes de execução da receita e da despesa e do resultado orçamentário demonstrados no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público sobre os balanços orçamentários dos Estados apresentados no Anexo I do Relatório Resumido da Execução Orçamentária. Os resultados apontam uma defasagem na realização das receitas de capital, o que explica, 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.

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

## **ABSTRACT**

Final Paper  
Accounting Sciences Course  
Federal University of Santa Maria

### **ANALYSIS BY QUOTIENTS OF THE STATE BUDGETARY BALANCE**

AUTHOR: RAFAEL ADRIANO NEIS PORTO

ADVISOR: FERNANDO DO NASCIMENTO LOCK

Date and Place of Defense: Santa Maria, December, 2014.

This work aims at classifying the Brazilian States through the calculation and comparison of the execution quotients and the budgetary result. Though this classification it is intended to stimulate the interest of the population in the fourth phase of the budget and on its evaluation, contributing, thus, to the transparency of the public accounts. In order to obtain the results, it were applied the quotients of execution of the income and expenses and the budget result presented in the Manual of Accounting applied to the Public Sector about the budget balance of the states presented in the attachment Budget Execution Summary Report I. The results show a discrepancy in effectuation the of capital receipts, which partially explains the low execution of the capital expenditure. The states that presented the best results were Amazonas and São Paulo, while the worst rates were observed in Roraima.

**Keywords:** Budget balance. Analysis. Quotient.

## **LISTA DE QUADROS**

Quadro 1 – Fonte dos balanços orçamentários estaduais .....	31
Quadro 2 – Classificação dos Estados no QER .....	35
Quadro 3 – Classificação dos Estados no QED .....	40
Quadro 4 – Classificação dos Estados no QRO .....	45

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

art. – artigo

CF – Constituição Federal

FPE – Fundos de Participação Estadual

FPM – Fundos de participação Municipal

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei do Orçamento Anual

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

MCASP – manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

MDF – Manual de Demonstrativos Fiscais

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 APENDICES

Apêndice A – Subtotais das receitas dos Estados .....	55
Apêndice B – Subtotais das despesas dos Estados.....	56



## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	9
<b>2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA</b> .....	12
<b>2.1 Planejamento</b> .....	12
<b>2.2 Receitas</b> .....	15
2.2.1 Classificação .....	15
2.2.2 Estágios .....	18
<b>2.3 Despesa</b> .....	19
2.3.1 Classificação .....	20
2.3.2 Estágios .....	23
2.3.3 Restos a pagar .....	25
2.3.4 Créditos adicionais .....	25
2.3.5 Dívida pública.....	27
<b>2.4 Balanço orçamentário</b> .....	27
2.4.1 Avaliação orçamentária por meio da análise do balanço .....	29
<b>3 MÉTODOS E TÉCNICAS</b> .....	31
3.1 Análise e comparação dos indicadores .....	33
<b>4 RESULTADOS E DISCUSSÃO</b> .....	35
4.1 Quociente de Execução da Receita .....	35
4.2 Quociente de Execução da Despesa .....	40
4.3 Quociente do Resultado Orçamentário .....	45
<b>5 CONCLUSÃO</b> .....	51
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	53
<b>APÊNDICES</b> .....	55

# 1 INTRODUÇÃO

Este trabalho limitou-se a analisar e comparar, através do cálculo dos quocientes apresentados pelo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), os balanços orçamentários dos Estados brasileiros no exercício de 2013.

O atual modelo orçamentário é definido pela Constituição Federal (CF) de 1988. Ao introduzir o orçamento dividido em três instrumentos, os quais, conforme art. 165, o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais, seu principal objetivo foi, cada vez mais, agregar o planejamento às estimativas a serem feitas, criando objetivos e metas de curto e médio prazo, para que se pudesse ter uma previsão o mais próxima da realidade.

A obrigatoriedade de apresentação do balanço orçamentário é prevista na Lei 4.320/64, onde se definiu: “O Balanço Orçamentário demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas.” (BRASIL, 1964, art. 102). O Anexo 12 dessa mesma lei, estabeleceu ainda a estrutura como tal balanço deveria ser apresentado.

A Lei Complementar 101/2000, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), em seu art. 52, regulou o § 3º do art. 165 da CF, definindo que o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) será aplicável a todos os Poderes e o Ministério Público e deverá ser publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre. Esse relatório deverá apresentar, além de outros itens, o balanço orçamentário.

Com a criação do Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF), por parte da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), foi então definida a nova estrutura do balanço orçamentário a ser utilizada no RREO, atendendo às observações da LRF, especificando, por categoria econômica, as receitas por fonte e as despesas por grupo de natureza.

Por fim, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), também criado pela STN, trouxe formas de se verificar o balanço orçamentário com o objetivo de preparar indicadores que servirão de suporte para a avaliação da gestão orçamentária através da análise dos quocientes.

Nesse contexto, questionam-se quais os Estados do Brasil apresentam os melhores índices no Quociente de Execução da Receita (QER), no Quociente de

Execução da Despesa (QED) e no Quociente do Resultado Orçamentário (QRO) para o exercício de 2013?

O objetivo geral do trabalho é explicitar os resultados do Quociente de Execução da Receita (QER), Quociente de Execução da Despesa (QED) e Quociente do Resultado Orçamentário (QRO), referente aos Estados brasileiros, visando gerar um *ranking* para o exercício de 2013.

Para tornar a busca pelo objetivo geral mais concreta, foram criados objetivos específicos, que seguem:

- 1) analisar as teorias e a legislação inerentes ao processo orçamentário, desde o planejamento até a elaboração do Balanço Orçamentário pelas entidades públicas;
- 2) levantar os Balanços Orçamentários do exercício de 2013 referentes a cada um dos Estados brasileiros;
- 3) descrever os quocientes a serem calculados;
- 4) calcular, analisar e comparar o resultado dos quocientes;
- 5) classificar os Estados de acordo com os resultados.

Este trabalho motiva-se na busca pela quarta etapa do ciclo orçamentário, a avaliação, que se refere, segundo Kohama (2014, p. 53), “à organização, aos critérios e trabalhos destinados a julgar o nível dos objetivos fixados no orçamento e as modificações nele ocorridas durante a execução”.

Busca contribuir também com a transparência pública, sendo essa, segundo Crepaldi e Crepaldi (2013, p. 162), “o mecanismo que tenta fazer com que a sociedade tome conhecimento das ações governamentais, passando pelo fornecimento de informações compreensíveis aos cidadãos”, estimulando, assim, o controle social.

O primeiro capítulo do trabalho introduziu o tema a ser abordado e o delimitou, além de apresentar a problemática, o objetivo geral e os específicos, concluindo com a justificativa e a estrutura do trabalho.

A revisão bibliográfica é apresentada no capítulo dois e fundamenta teoricamente a pesquisa. Para tanto, foram apresentados aspectos relacionados ao orçamento e seu planejamento como os seus princípios, conceito, classificação e estágios da receita e da despesa, finalizando com os elementos que compõem o balanço orçamentário e sua análise.

Os métodos e técnicas são apresentados no terceiro capítulo e descrevem a forma de levantamento dos dados, bem como sua classificação. Delineia, ainda, as etapas da pesquisa, bem como a coleta de dados, a planificação, análise e fundamentos de sua abordagem.

O quarto capítulo apresenta os resultados encontrados através da pesquisa, a análise fundamentada por conhecimentos científicos, baseada nos objetivos propostos e a discussão.

Finalizando o trabalho, apresenta-se o capítulo cinco com as conclusões obtidas por meio da realização da pesquisa e sugestões para trabalhos futuros.

## 2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Este capítulo fundamenta teoricamente a pesquisa, apresentado aspectos relacionados ao orçamento e seu planejamento como conceito, classificação e estágios da receita e da despesa, finalizando com os elementos que compõem o balanço orçamentário e sua análise.

### 2.1 Planejamento

Para Silva (2008, p. 33) “o planejamento deve ser anterior à realização das ações de governo, sendo entendido como um processo racional para definir objetivos, determinar os meios para alcançá-los”.

A integração entre planejamento e orçamento é, de acordo com Machado Jr. e Reis (2002/2003, p. 11), “capaz de consertar as distorções administrativas e remover os empecilhos institucionais que dificultam a modernização dos métodos e processos administrativos no Brasil”.

Segundo Giacomoni (2007, p. 202), “orçamento deve ser visto como parte de um sistema maior, integrado por planos e programas de onde saem as definições e os elementos que vão possibilitar a própria elaboração orçamentária”.

Porém, os dados que deveriam suprir tal sistema e servir de base para a correta tomada de decisões, não cumprem o seu papel, uma vez que, de acordo com Silva (2008, p. 17):

atualmente os documentos de contabilidade e auditoria governamental pouco contribuem para o fortalecimento do sistema de informações do Governo, quer porque são editados em prazos incompatíveis com os exigidos para a adequada tomada de decisões, quer porque dão ênfase a aspectos legais.

Giacomoni (2007) destaca ainda dois especialistas que corroboram essa ideia e criticam o modelo de integração entre planejamento e orçamento. O primeiro, Aaron Wildavsky, afirma que a elaboração orçamentária é essencialmente incremental, onde os programas tendem a se perpetuar e, além de não cederem espaço a outros, levam vantagem na luta por novos recursos.

O segundo, Albert Waterston, opina que tal modelo não é viável na grande maioria dos países em desenvolvimento em decorrência da instabilidade política, da incerteza econômica, das deficiências técnicas, da falta de dados e da inexistência de sistemas administrativos adequados. Recomendando, como solução, a adoção de sistema que dê ênfase ao plano anual associado a programas setoriais plurianuais.

Para combater esses problemas, Giacomoni (2007, p. 215) destaca a criação, por parte da Constituição Federal (CF) de 1988, do Plano Plurianual (PPA) e da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO): “com os novos instrumentos, valoriza-se o planejamento, as administrações obrigam-se a elaborar planos de médio prazo e estes mantêm vínculos estreitos com os orçamentos anuais”.

O processo planejamento do começa pelo Plano Plurianual e este, de acordo com Giacomoni (2007, p. 215) “passa a se constituir na síntese dos esforços de planejamento de toda a administração pública, orientando a elaboração dos demais planos e programas”.

Para Silva (2008, p. 36), o Plano Plurianual é o instrumento constitucional utilizado para se fazer o planejamento estratégico e este “compreende as diretrizes e interações que relacionam o presente ao futuro da organização e que vão tornando harmônicas as medidas adotadas em direção a uma situação idealizada”.

De acordo com a Constituição Federal:

§ 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. (BRASIL, 1988, art. 165).

Segundo Giacomoni (2007), a integração entre plano plurianual e orçamento anual fica ainda mais clara com o advento, na Constituição Federal, da LDO, que destaca da programação plurianual, as prioridades e metas a serem executadas em cada orçamento.

De acordo com Silva (2008, p. 38), a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei do Orçamento Anual (LOA) são os instrumentos constitucionais utilizados para se realizar o planejamento operacional e este “refere-se às diretrizes e interações presentes que, com base na situação atual e tendo em vista os recursos disponíveis,

procura maximizar os resultados no período” sendo, o seu propósito medir a eficiência de cada unidade administrativa e globalmente do Governo.

A definição da LDO é trazida pela Constituição Federal:

§ 2º - a lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subseqüente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. (BRASIL, 1988, art. 165).

Além de compreender o disposto na Constituição Federal, a LDO deverá dispor, de acordo com a LRF, sobre equilíbrio entre receitas e despesas, critérios e forma de limitação de empenho, normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos e demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas.

Para Giacomoni (2007, p. 221):

uma lei de diretrizes, aprovada previamente, [...] possibilitará a compreensão partilhada entre o Executivo e Legislativo sobre vários aspectos da economia e da administração do setor público, facilitando sobremaneira a elaboração da proposta orçamentária anual e sua discussão e aprovação no âmbito legislativo.

A LOA obedecerá à orientação da LDO e, de acordo com a Constituição Federal de 1988, compreenderá: o orçamento fiscal, o de investimentos e o de seguridade social.

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. (BRASIL, 1988, art. 165, § 5º)

Giacomoni (2007, p. 213) define que:

o orçamento anual constitui-se em instrumento de curto prazo, que operacionaliza os programas setoriais e regionais de médio prazo, os quais, por sua vez, cumprem o marco fixado pelos planos nacionais em que estão definidos os grandes objetivos e metas, os projetos estratégicos e as políticas básicas.

O orçamento, de acordo com Machado Jr. e Reis (2002/2003, p. 11), “evoluiu para aliar-se ao planejamento, surgindo o orçamento-programa como especialização devendo, na prática, operar como elo entre os sistemas de planejamento e finanças”.

E Silva (2008, p. 32) conclui que o orçamento-programa “contribui para o planejamento governamental, pois é capaz de expressar com maior veracidade a responsabilidade do Governo para com a sociedade, visto que o orçamento deve indicar com clareza os objetivos perseguidos pela nação”.

## **2.2 Receitas**

Para Kohama (2014, p. 66), considera-se como receita pública

todo e qualquer recolhimento feito aos cofres públicos, e, também, a variação ativa, proveniente do registro do direito a receber no momento da ocorrência do fato gerador [...], quer seja oriundo de alguma finalidade específica, cuja arrecadação lhe pertença ou caso figure como depositário dos valores que não lhe pertencerem.

De acordo com Giacomoni (2007, p. 138), “ao contrário da despesa que é programada, autorizada e controlada por meio do orçamento, a receita é apenas estimada na peça orçamentária”.

### **2.2.1 Classificação**

Para Giacomoni (2007), a norma brasileira estabelece que a classificação da receita orçamentária siga os critérios de categorias econômicas, fontes e institucional. Outro critério que vem sendo utilizado é a fonte dos recursos, que relaciona as receitas com as despesas, mas não é exigido pela norma geral.

Jund (2008) acrescenta outras classificações, decorrentes da interpretação dos autores e estudiosos da disciplina, classificando a receita da administração pública quanto à natureza, à regularidade e à coercitividade.



A classificação por categorias econômicas é trazida pela Lei 4.320/64:

Art. 11 - A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital.

§ 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. (BRASIL, 1964).

Kohama (2014) ressalta que a Lei 4.320/64 traz apenas o superávit do orçamento corrente e não do orçamento de capital, visto que isso seria algo indesejável, já que representaria uma receita de capital maior do que a despesa de capital, o que provocaria uma dilapidação do patrimônio público. E confirma esse entendimento quando cita a CF, que veda a realização de operações de crédito que excedam o montante das despesas de capital e a LRF, que veda a aplicação da receita de capital para o financiamento da despesa corrente.

Giacomoni (2007) lembra que tal classificação também é utilizada nas despesas e que esse paralelismo possibilita análises econômicas e sobre o resultado das contas públicas.

Para Jund (2008) a diferença entre receitas correntes e de capital reside no sacrifício patrimonial, constatado apenas nas de capital.

A classificação por fontes da receita é resultado do desdobramento das categorias econômicas e, segundo Giacomoni (2007, p. 142), “constituem a classificação básica para análises econômico-financeiras sobre o financiamento das ações governamentais”.

Conforme Giacomoni (2007, p. 145), “a classificação institucional da receita tem por finalidade demonstrar as entidades ou unidades orçamentárias que, respondendo pela arrecadação, são detentoras das receitas”. Tal classificação vincula-se diretamente com o princípio da universalidade, já que o orçamento prevê receitas de todas as entidades públicas.

A classificação segundo as fontes de recursos ganha importância na medida em que o orçamento cresce e, para Giacomoni (2007, p. 147), em tal classificação

“demonstram-se as parcelas de recursos comprometidos com o atendimento de determinadas finalidades e aqueles que podem ser livremente alocados a cada elaboração orçamentária”.

Giacomoni (2007) cita exemplos que ajudam a entender o funcionamento de tal classificação como os Fundos de Participação dos Estados (FPE) e dos Municípios (FPM), a destinação constitucional de percentual mínimo da receita resultante de impostos aplicada na manutenção e desenvolvimento do ensino, as contribuições sociais e econômicas e taxas que são criadas para atender determinadas finalidades, além das operações de crédito, que precisam, necessariamente, estarem reservadas a determinadas aplicações.

Segundo Jund (2008), quanto à natureza, as receitas podem ser orçamentárias ou extra-orçamentárias, o que, para Kohama (2014), é possível identificar, através da interpretação do art. 3º e seu parágrafo único da Lei 4320/64.

De acordo com Kohama (2014), a receita orçamentária está consignada na lei do orçamento, podendo ser identificada como aquela pertencente ao tesouro ou ao órgão que a está recolhendo e Jund (2008) complementa expondo que essas receitas constituem recursos financeiros necessários ao atendimento dos programas de governo estabelecidos.

A receita extra-orçamentária, para Kohama (2014, p. 77), “compreende os recolhimentos feitos que constituirão compromissos exigíveis, cujo pagamento independe de autorização orçamentária”, ou seja, o Estado figura apenas como depositário dos valores que ingressam, como cauções, fianças e consignações. Lembrando que, mesmo fora do orçamento, essa receita deverá ser devidamente registrada através de escrituração contábil.

Segundo Jund (2008), quanto à regularidade, as receitas podem ser: ordinárias, quando representam ingressos permanentes e estáveis do Tesouro, como a arrecadação de impostos; ou extraordinárias, quando representam ingressos de caráter não-continuado, como impostos por motivo de guerra ou empréstimos compulsórios.

De acordo com Jund (2008), quanto à coercitividade, a receita pode ser: originária, procedente da exploração do patrimônio público, como a prestação de serviços públicos ou a locação e venda de bens; ou derivada, proveniente do exercício do poder de tributar, sendo que essas dependem de disposição legal.

### 2.2.2 Estágios

Para Kohama (2014, p. 83) “estágios da receita pública são as etapas consubstanciadas nas ações desenvolvidas e percorridas pelos órgãos e repartições encarregados de executá-las”, sendo elas: a previsão; o lançamento; e a arrecadação e recolhimento. Sendo que somente a receita orçamentária é capaz de percorrer os três estágios, enquanto a extra-orçamentária, dispensada da previsão, passará apenas pela arrecadação e recolhimento.

O primeiro estágio da receita está definido na LRF:

Art. 12. As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas. (BRASIL, 2000).

Segundo Kohama (2014, p. 84), o art. 12 da LRF, destaca “a integração do planejamento ao orçamento, ao inserir a questão relativa à metodologia de cálculo e premissas utilizadas para a previsão da receita”. Ressalta também que, além da previsão, a receita orçamentária deverá ser acompanhada e sofrer o processo de análise efetiva da arrecadação, num processo evolutivo e dinâmico, visando ao seu desenvolvimento e aperfeiçoamento.

De acordo com Jund (2008, p. 94), “a previsão da receita corresponde à estimativa incorporada à lei orçamentária de quanto se espera arrecadar durante o exercício financeiro”, por meio do qual serão planejados e definidos os gastos quanto à fixação das despesas.

O segundo estágio da receita também está definido legalmente: “o lançamento da receita é ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta”. (BRASIL, 1964, art. 53).

Kohama (2014) destaca que, além de ser um estágio presente na arrecadação de tributos, pode também ser aplicado nos casos em que o Governo tenha direitos líquidos e certos, em virtude de leis, regulamentos ou contratos.

Para Jund (2008), através da interpretação do Código Tributário Nacional (CTN) é possível definir que o lançamento pode ser realizado em três modalidades,

sendo de ofício, quando realizado pela autoridade administrativa e sem a intervenção do contribuinte, por declaração, quando lei obriga o contribuinte a prestar informações e autoridade administrativa efetua o lançamento, e por homologação, quando informado pelo contribuinte e, posteriormente, apenas homologado pela autoridade administrativa.

Jund (2008) exemplifica as três modalidades de lançamento, sendo IPTU e IPVA como de ofício, IRRF como por declaração e ISS, ICMS e IPI como por homologação.

Segundo Kohama (2014), arrecadação e o recolhimento são etapas que se complementam, o que dificulta a compreensão separadamente.

De acordo com Jund (2008, p. 95), “a arrecadação da receita está ligada ao recebimento dos pagamentos realizados diretamente pelos contribuintes às repartições fiscais e à rede bancária autorizada” de quaisquer créditos ou valores, destacando ainda ser esse o momento da realização da receita, conforme regime de caixa adotado pela Lei 4.320/64.

Legalmente, o último estágio da receita é definido: “o recolhimento de todas as receitas far-se-á em estrita observância ao princípio de unidade de tesouraria, vedada qualquer fragmentação para criação de caixas especiais” (BRASIL, 1964, art. 56).

Para Giacomoni (2007), o recolhimento decorre do grande número de agentes arrecadadores e que o dispositivo legal consagra a caixa única, visando racionalizar a gestão financeira e executar a programação dos desembolsos.

### **2.3 Despesa**

A despesa pública é conceitua por Jund (2008, p. 110) como “o conjunto de dispêndios do Estado ou de outra pessoa de direito público a qualquer título, a fim de saldar gastos fixados na lei do orçamento ou em lei especial, visando à realização e ao funcionamento dos serviços públicos”.

E, de acordo com Kohama (2014, p.98), é constituída de gastos “destinados à execução dos serviços públicos e dos aumentos patrimoniais; à satisfação dos compromissos com a dívida pública; ou ainda à restituição ou pagamento de importâncias recebidas a título de cauções, depósitos, consignações”.

### 2.3.1 Classificação

Para Jund (2008), as despesas podem ser: orçamentárias, quando passam pelos quatro estágios, fixação na lei do orçamento ou de créditos adicionais, empenho, liquidação e pagamento; ou extra-orçamentária.

Despesa extra-orçamentária, segundo Kohama (2014, p. 99), “é aquela paga à margem da lei orçamentária e, portanto, independente de autorização legislativa”, constituídas de saídas compensatórias oriundas de receitas extra-orçamentárias, incluindo-se os resgates relativos às operações de crédito por antecipação da receita.

De acordo com Jund (2008), quanto à regularidade, as despesas podem ser: ordinárias, quando se repetem em todos os exercícios, destinadas à manutenção contínua dos serviços públicos; ou extraordinárias, quando representam ingressos de caráter esporádico ou excepcional, como as decorrentes de guerra ou calamidade pública.

A classificação por categorias econômicas, segundo Giacomoni (2007, p. 105), tem a função de “dar indicações sobre os efeitos que o gasto público tem sobre toda a economia”, sendo constituída por duas categorias: as despesas correntes e as despesas de capital.

Para Jund (2008), as despesas correntes são destinadas à manutenção e ao funcionamento dos serviços públicos e não produzem qualquer acréscimo patrimonial.

Enquanto as despesas de capital são, de acordo com Jund (2008), realizadas com a intenção de adquirir ou constituir bens de capital que irão contribuir para a produção de novos bens ou serviços e geram aumento patrimonial, em razão da incorporação do bem produzido ou adquirido, tais como computadores, veículos e rodovias.

Segundo Giacomoni (2007), a classificação segundo a natureza, trazida pela Portaria interministerial 163/2001, não constituiu novo critério classificatório, mas sim uma adaptação das categorias e contas, com o objetivo de retirar a obrigatoriedade da discriminação da despesa até o nível de elementos, o que contraria o art. 15, da Lei 4.320/64. Assim, manteve as categorias econômicas, criou grupos de natureza da despesa e introduziu o conceito de modalidade de aplicação.

De acordo com a Portaria Interministerial 163/2001, “entende-se por grupos de natureza de despesa a agregação de elementos de despesa que apresentam as mesmas características quanto ao objeto de gasto”. (BRASIL, 2001, art. 3º, § 2º).

Os grupos de natureza de despesa, trazidos pela Portaria interministerial 163/2001, relacionados às despesas correntes são: Pessoal e Reflexos; Juros e Encargos da Dívida; e Outras Despesas Correntes, enquanto os relacionados às despesas de capital são: Investimentos; Inversões Financeiras; e Amortização da Dívida.

Segundo Kohama (2014, p. 103/104), modalidades de aplicação são as formas pelas quais os gastos serão realizados, “se corresponderão à transferência de recursos para que outros órgãos e entidades [...] os realizem, ou se serão aplicados diretamente pelas unidades detentoras dos créditos orçamentários”.

O conceito de modalidade de aplicação tem sua finalidade definida como:

§ 1º A natureza da despesa será complementada pela informação gerencial denominada “modalidade de aplicação”, a qual tem por finalidade indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades no âmbito da mesma esfera de Governo ou por outro ente da Federação e suas respectivas entidades, e objetiva, precipuamente, possibilitar a eliminação da dupla contagem dos recursos transferidos ou descentralizados. (BRASIL, 2001, art. 3º).

Para Kohama (2014), as transferências de recursos elencadas dentre as modalidades de aplicação pela Portaria Interministerial 163/2001, podem ser classificadas como transferências correntes ou de capital, às quais são classificadas como:

§ 2º Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manifestação de outras entidades de direito público ou privado.

[...]

§ 6º São Transferências de Capital as dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo essas transferências auxílios ou contribuições, segundo derivem diretamente da Lei de Orçamento ou de lei especialmente anterior, bem como as dotações para amortização da dívida pública. (BRASIL, 1964, art. 12).

Segundo Kohama (2014), a classificação funcional-programática surgiu na Portaria 42/99 do Ministério de Estado do Orçamento e Gestão, com a finalidade de

conjugar as funções do Governo com os programas a serem desenvolvidos, além de uniformizar a terminologia.

De acordo com Jund (2008), a classificação da despesa sob o enfoque administrativo-legal está estruturada em três grandes grupos: institucional, funcional e por programas. Tal classificação operacionaliza o princípio da especificação ao classificar órgãos e unidades orçamentárias, funções, subfunções e programas de governo, indicando gastos fixados com suas respectivas fontes de recursos, o que dá origem ao programa de trabalho do governo.

A principal finalidade da classificação institucional é, segundo Giacomoni (2007, p. 90), “evidenciar as unidades administrativas responsáveis pela execução da despesa, isto é, os órgãos que gastam os recursos de conformidade com a programação orçamentária”. A Lei 4.320/64 institui duas categorias para a classificação institucional, o órgão, com sentido de unidade administrativa, e a unidade orçamentária, como uma repartição ou agrupamento de serviços subordinados a determinado órgão.

A classificação funcional é, para Jund (2008, p. 146), condição essencial para a implantação do orçamento-programa, visto que “identifica as grandes áreas de atuação do Estado, fixando-se objetivos para cada uma delas e, por consequência, as ações que se pretende desenvolver para o alcance desses propósitos”.

De acordo com Giacomoni (2007) a classificação funcional possui duas categorias definidas pela Portaria 42/99 do Ministério de Estado do Orçamento e Gestão:

§ 1º Como função, deve entender-se o maior nível de agregação das diversas áreas de despesa que competem ao setor público.

[...]

§ 3º A subfunção representa uma partição da função, visando a agregar determinado subconjunto de despesa do setor público. (BRASIL, 1999, art. 1º).

Segundo Giacomoni (2007, p. 100), “a finalidade básica da classificação por programas é demonstrar as realizações do governo, o resultado final de seu trabalho em prol da sociedade”, possuindo, tal classificação, quatro categorias definidas pela Portaria 42/99 do Ministério de Estado do Orçamento e Gestão:

- a) Programa, o instrumento de organização da ação governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual;
- b) Projeto, um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação de governo;
- c) Atividade, um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação de governo;
- d) Operações Especiais, as despesas que não contribuem para a manutenção das ações de governo, das quais não resulta um produto, e não geram contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços. (BRASIL, 1999, art. 1º).

Conforme Giacomoni (2007), a categoria programa é estruturada visando o alcance de objetivos concretos pretendido pela administração pública, podendo ser classificados como: finalísticos, para atender às demandas da sociedade; de gestão de políticas públicas; de serviços ao Estado; e de apoio administrativo.

Para Jund (2008), o projeto possui objetivos concretos, podendo ser medidos física e financeiramente, e é limitado no tempo, enquanto a atividade possui objetivos que podem ser medidos quantitativa e/ou qualitativamente, além de serem permanentes.

De acordo com Jund (2008), as operações especiais preenchem uma lacuna na classificação das despesas não relacionadas com a provisão de bens e serviços públicos, que anteriormente precisavam ser classificados erroneamente como atividades e projetos.

### 2.3.2 Estágios

Para Kohama (2014), a despesa passa por quatro estágios, começando na fixação, passando pelo empenho e liquidação, até se chegar ao pagamento.

Segundo Kohama (2014) a fixação é precedida por uma gama de procedimentos que se inicia na elaboração das propostas, passando pelo projeto de lei e sua discussão, culminando na Lei de orçamento, documento que caracteriza a fixação da despesa, através da discriminação das tabelas explicativas e especificações do crédito orçamentário.

De acordo com Jund (2008), a fixação consiste na autorização, mediante dotações orçamentárias, que possibilita a execução de programas pelos órgãos e



unidades orçamentárias. É a fixação que concede ao ordenador de despesas o direito de gastar os recursos públicos destinados à sua unidade gestora.

O segundo estágio da despesa é o empenho, que pode ser definido como: “o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”. (BRASIL, 1964, art. 58).

Para Giacomoni (2007), o empenho é o principal instrumento para acompanhar e controlar a execução do orçamento, visto que significa enquadrar a despesa no crédito orçamentário adequado e deduzi-la de sua respectiva dotação. Garante também ao credor, que os valores empenhados têm respaldo orçamentário.

O ato de empenhar se constitui através da nota de empenho, dispensada, segundo Jund (2008, p. 114), “apenas em casos especiais como Pessoal e Encargos Sociais, Juros e Encargos da Dívida e Sentenças Judiciárias”.

Conforme Giacomoni (2007), as modalidades de empenho são três: ordinário; global; e por estimativa.

Segundo Jund (2008), o empenho será ordinário “nos casos de despesas com montante previamente conhecido e cujo pagamento deva ocorrer de uma só vez”.

A Lei 4.320/64 determina que “é permitido o empenho global de despesas contratuais e outras, sujeitas a parcelamento”. (BRASIL, 1964, art. 60, § 3º).

Nessa modalidade, de acordo com Kohama (2014), os valores correspondentes às despesas contratuais parceladas serão deduzidos das respectivas quotas trimestrais, abrangendo todo o período previsto no contrato.

É definido pela Lei 4.320/64 que “será feito por estimativa o empenho da despesa cujo montante não se possa determinar”. (BRASIL, 1964, art. 60, § 2º). Kohama (2014) exemplifica o empenho por estimativa como os gastos com consumo de água, energia elétrica e telefone, lembrando que nessa modalidade, obriga-se a emissão, quando do recebimento das contas com o valor efetivo, da nota de subempenho, sendo este, o ato de registrar o valor deduzido da importância empenhada por estimativa.

Terceiro estágio da despesa, “a liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito”. (BRASIL, 1964, art. 63).

Para Giacomoni (2007, p. 303), “o estágio de pagamento é desenvolvido em dois momentos distintos: a emissão da ordem de pagamento; e o pagamento propriamente dito”.

A ordem de pagamento é definida como “o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga”. (BRASIL, 1964, art. 64).

De acordo com Giacomoni (2007), assim como a nota de empenho, a nota de pagamento é da competência da principal autoridade de cada entidade governamental, admitindo-se, também, sua delegação.

Segundo Kohama (2014, p. 138), o pagamento “é o ato onde o poder público faz a entrega do numerário correspondente, recebendo a devida quitação”.

### 2.3.3 Restos a pagar

A definição de restos a pagar é trazida na legislação como “as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas”. (BRASIL, 1964, art. 36).

De acordo com Kohama (2014), os restos a pagar processados são despesas empenhadas e já liquidadas, ou seja, onde o fornecimento de material, a prestação de serviço ou a execução da obra já foi concluída, faltando apenas o pagamento.

Segundo Jund (2008), os restos a pagar não-processados decorrem de despesas não-liquidadas ou aquelas cujo direito do credor ainda não foi apurado.

### 2.3.4 Créditos adicionais

Os créditos adicionais são definidos pela legislação como “as autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento”. (BRASIL, 1964, art. 40).

Para Jund (2008, p. 166) depreende-se da leitura dos arts. 42 e 44, da Lei 4320, que “todos os créditos adicionais são abertos por decreto do Poder Executivo”, dependendo os suplementares e os especiais de prévia autorização legislativa, enquanto dos extraordinários é exigida, apenas, a comunicação posterior ao Poder Legislativo.

Com a integração do planejamento e do orçamento, através do orçamento por programas, onde se visa à concretização de objetivos e metas, segundo Kohama (2014, p. 217), “a existência dos créditos adicionais tende a reduzir-se ao mínimo e talvez venha a ser de uso excepcional”. Porém isso ainda não ocorre em virtude da falta de planejamento, da definição clara de objetivos e metas e de um sistema de

controle e avaliação de resultados e, como consequência disso, está a subestimação das receitas e consequente fixação de dotações em níveis inferiores aos necessários.

De acordo com a legislação, os créditos adicionais são classificados em três categorias:

- 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. (BRASIL, 1964, art. 41).

Para Kohama (2014), os créditos extraordinários acrescem ao orçamento para atender a despesas imprevisíveis e urgentes.

A legislação exige, para abertura de créditos suplementares e especiais, a existência de recursos disponíveis, dentre os quais cita:

- I - o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior;
- II - os provenientes de excesso de arrecadação;
- III - os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em Lei;
- IV - o produto de operações de crédito autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao poder executivo realizá-las. (BRASIL, 1964, art. 43, § 1º).

Segundo Kohama (2014), a partir de redução de parte, ou integral, de dotações consignadas na Lei do Orçamento, ou em créditos adicionais, há sobra do recurso correspondente, que pode ser reaproveitado.

Com relação à vigência dos créditos adicionais, a legislação define que “os créditos adicionais terão vigência adstrita ao exercício financeiro em que forem abertos, salvo expressa disposição legal em contrário, quanto aos especiais e extraordinários”. (BRASIL, 1964 art. 45). E essa disposição em contrário é encontrada exatamente na Constituição Federal:

- § 2º - Os créditos especiais e extraordinários terão vigência no exercício financeiro em que forem autorizados, salvo se o ato de autorização for promulgado nos últimos quatro meses daquele exercício, caso em que, reabertos nos limites de seus saldos, serão incorporados ao orçamento do exercício financeiro subsequente. (BRASIL, 1988, art. 167).

### 2.3.5 Dívida pública

Dívida pública, de acordo com Kohama (2014, p. 157), “é um procedimento normal e comum, adotado por todas as administrações modernas, para fazer face às deficiências financeiras, decorrentes do excesso de despesa sobre a receita”, composta por realização de créditos a curto prazo ou pela tomada de empréstimos a longo prazo, podendo ser classificada como fundada ou flutuante.

A legislação define os débitos compreendidos na dívida flutuante:

- I - os restos a pagar, excluídos os serviços da dívida;
- II - os serviços da dívida a pagar;
- III - os depósitos;
- IV - os débitos de tesouraria. (BRASIL, 1964, art. 92).

A dívida flutuante, segundo Jund (2008, p. 175), “corresponde aos compromissos cujo pagamento independe de autorização orçamentária, classificadas no passivo financeiro no balanço patrimonial, uma vez que são decorrentes de operações de caráter financeiro”.

A dívida fundada é definida na legislação: “a dívida fundada compreende os compromissos de exigibilidade superior a doze meses, contraídos para atender a desequilíbrio orçamentário ou a financeiro de obras e serviços públicos”. (BRASIL, 1964, art. 98).

Para Kohama (2014), a dívida fundada ou consolidada pode ser garantida por títulos do governo, ou efetuada através de contratos de financiamento, dentro do país ou no estrangeiro.

## 2.4 Balanço orçamentário

O balanço orçamentário, definido pelo art. 101 da Lei 4320/64, deverá ser publicado seguindo a estrutura do Anexo 12 da lei e “demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas”. (BRASIL, 1964, art. 102).

Tal estrutura, segundo Araújo e Arruda (2009, p. 158), “ao relacionar as despesas pelos totais dos créditos iniciais e adicionais, não permite uma visão clara da execução orçamentária” e aponta como solução a esse problema o detalhamento

por categoria econômica, o que manteria a coerência com a coluna das receitas, ou o detalhamento por funções de governo.

Com o advento da LRF, regulamentando o RREO previsto pelo § 3º do art. 165 da CF, o balanço orçamentário tornou-se um anexo obrigatório desse relatório, com uma nova estrutura, mais detalhada, conforme:

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; (BRASIL, 2000).

A estrutura válida para o Anexo I do RREO, o balanço orçamentário, no exercício de 2013, foi delineada pelo MDF e seus anexos, aprovados pela Portaria nº 637/2012 da Secretaria do Tesouro Nacional.

Nas receitas, a coluna previsão inicial indica os valores constantes na Lei Orçamentária Anual (LOA) e não serão alterados no exercício. A previsão atualizada indica os valores referentes à “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”. (BRASIL, 2012, p. 136/137). E as receitas realizadas indicam as receitas arrecadadas no período.

Nas despesas, a coluna dotação inicial indica os créditos orçamentários definidos pela LOA. A dotação atualizada indica “o valor da dotação inicial mais os créditos adicionais abertos ou reabertos durante o exercício, deduzidas as anulações/cancelamentos correspondentes”. (BRASIL, 2012, p. 148). As despesas empenhadas indicam os valores correspondentes à primeira fase da execução da despesa onde se cria a obrigação de pagamento. As despesas liquidadas indicam os valores correspondentes à segunda fase da execução da despesa onde se constata o direito adquirido pelo credor. E as despesas empenhadas e não liquidadas, inscritas em restos a pagar não processados serão apresentados no último bimestre do balanço orçamentário por constituírem obrigações preexistentes, decorrentes de contratos, convênios e outros instrumentos.

#### 2.4.1 Avaliação orçamentária por meio da análise do balanço

A avaliação orçamentária é a última etapa do ciclo orçamentário e, de acordo com Paludo (2012), ao contrário do controle, que consiste na verificação da conformidade e propõe ações corretivas e tem foco retrospectivo, aquela visa ao aperfeiçoamento da gestão e tem foco prospectivo.

Para Kohama (2014, 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”.

Ainda, segundo Kohama (2014), a avaliação deverá ser feita à vista de dados relativos à execução orçamentária, apurados do RREO, mediante elaboração de tabelas, cálculo de indicadores e apresentação de informes periódicos para uso e tomada de decisões dos dirigentes das unidades executoras.

Tal avaliação é prevista pelo MCASP, quando este descreve que “a análise e a verificação do Balanço Orçamentário têm como objetivo preparar os indicadores que servirão de suporte para a avaliação da gestão orçamentária”. (BRASIL, 2013, p. 14).

Para a preparação de indicadores o MCASP cita alguns quocientes para análise, dos quais se destacam três: o Quociente de Execução da Receita (QER), o Quociente de Execução da Despesa (QED) e o Quociente do Resultado Orçamentário (QRO).

O Quociente de Execução da Receita, conforme Brasil (2013, p. 15), “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”. Ainda segundo Brasil (2013, p. 14), ao se realizar essa comparação, “pode-se verificar ainda uma diferença a maior ou a menor entre a coluna Previsão Atualizada e a coluna Receita Realizada, correspondente à insuficiência ou excesso de arrecadação ocorrido no exercício”.

O resultado abaixo de 1, indica que a arrecadação não correspondeu a previsão, podendo indicar ingerência do administrador publico na busca por recursos. Caso o índice resulte em 1, encontra-se aí a situação desejada, pois indica que o administrador acertou na previsão e houveram recursos suficiente para atender as necessidades da entidade. Caso o resultado seja maior que 1, significa

que a realização das receitas superou a previsão, porém quanto maior a diferença, maior o indicativo de que a previsão foi errônea.

O Quociente de Execução da Despesa, de acordo com Brasil (2013, p. 16). “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”. Nessa comparação, ainda conforme Brasil (2013, p. 14), “a diferença a maior entre a coluna Dotação Atualizada e Despesa Empenhada corresponde a uma economia na realização de despesa” visto que parte da dotação não foi utilizada para a execução de despesas.

O resultado abaixo de 1, indica que a execução não correspondeu a fixação, ou seja, existe dotação sem utilização, o que pode indicar falhas na fixação das despesas, visto que o gestor não gastou o que fora fixado. O resultado igual a 1 é o desejado, pois indica que a fixação atendeu as necessidades e os recursos foram executados conforme estabelecido.

O Quociente do Resultado Orçamentário, segundo Brasil (2013, p. 16) “é resultante da relação entre a Receita Realizada e a Despesa Empenhada, indicando a existência de superávit ou déficit”. Brasil (2013, p. 14) observa ainda que “apenas a análise do resultado orçamentário não permite obter conclusões acerca da eficiência na gestão fiscal”, visto que gera apenas informações complementares para a verificação do alcance das metas fiscais estabelecidas na LDO.

Para Citadini (1998), é preciso qualificar o déficit, visto que há despesas que apresentam resultados econômicos positivos como a quitação de dívidas que diminui o passivo ou a construção de escolas e unidades de saúde, que aumentam o ativo, além de verificar se está sendo aplicada dentro dos limites estabelecidos pela legislação. Porém, ainda segundo o autor, esses fator perdem força a medida que o déficit passa de 10%, podendo representar atitude de imprevidência.

### 3 MÉTODOS E TÉCNICAS

O levantamento dos dados para a realização do estudo, quais sejam, os balanços orçamentários dos Estados brasileiros, constituem, segundo Marconi e Lakatos (2010) fontes primárias, característica da pesquisa documental, que, segundo Gil (2008, p. 51), “vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa”.

Abaixo, segue o quadro 1, relacionando a fonte de onde foi extraído o balanço orçamentário e o Estado a que corresponde.

(continua)

Estado	Fonte do balanço orçamentário
Acre	<a href="http://www.lrf.ac.gov.br/wps/wcm/connect/1dc4b20042b9c291b528bf6e90286e15/6%C2%BA+Bimestre++Anexo+1+-+Balan%C3%A7o+Or%C3%A7ament%C3%A1rio+2013+%28Republica%C3%A7%C3%A3o%29.pdf?MOD=AJPERES&amp;CACHEID=1dc4b20042b9c291b528bf6e90286e15">http://www.lrf.ac.gov.br/wps/wcm/connect/1dc4b20042b9c291b528bf6e90286e15/6%C2%BA+Bimestre++Anexo+1+-+Balan%C3%A7o+Or%C3%A7ament%C3%A1rio+2013+%28Republica%C3%A7%C3%A3o%29.pdf?MOD=AJPERES&amp;CACHEID=1dc4b20042b9c291b528bf6e90286e15</a>
Alagoas	<a href="http://gcs.sefaz.al.gov.br/sfz-gcs-web/documentos/visualizarDocumento.action?key=7lbmXou0r5s%3D">http://gcs.sefaz.al.gov.br/sfz-gcs-web/documentos/visualizarDocumento.action?key=7lbmXou0r5s%3D</a>
Amazonas	<a href="http://www.sefaz.am.gov.br/arquivoFisico.asp?codigo=bbe21bea4da276c82fd826b939035c4e">http://www.sefaz.am.gov.br/arquivoFisico.asp?codigo=bbe21bea4da276c82fd826b939035c4e</a>
Bahia	<a href="http://www.sefaz.ba.gov.br/pdf/lrf/bimestrais/balanco/balanco_dez_13.pdf">http://www.sefaz.ba.gov.br/pdf/lrf/bimestrais/balanco/balanco_dez_13.pdf</a>
Ceará	<a href="http://www.sefaz.ce.gov.br/Content/aplicacao/internet/financas_publicas/lrf_2013/balanco%20orcamentario_6bim_2013_def.pdf">http://www.sefaz.ce.gov.br/Content/aplicacao/internet/financas_publicas/lrf_2013/balanco%20orcamentario_6bim_2013_def.pdf</a>
Espírito Santo	<a href="http://internet.sefaz.es.gov.br/contas/contabilidade/leirf/arquivos/06B2013/06B2013.zip">http://internet.sefaz.es.gov.br/contas/contabilidade/leirf/arquivos/06B2013/06B2013.zip</a>
Goiás	<a href="http://www.transparencia.go.gov.br/admin/uploaded/Demonstrativo%20%20-%20Balan%C3%A7o%20Or%C3%A7ament%C3%A1rio_7.pdf">http://www.transparencia.go.gov.br/admin/uploaded/Demonstrativo%20%20-%20Balan%C3%A7o%20Or%C3%A7ament%C3%A1rio_7.pdf</a>
Maranhão	<a href="http://www.portaldatransparencia.ma.gov.br/wp-content/uploads/2013.zip">http://www.portaldatransparencia.ma.gov.br/wp-content/uploads/2013.zip</a>
Mato Grosso	<a href="http://www.sefaz.mt.gov.br/portal/Financeiro/ContGovernamental/RelRespFiscal/RelatorioResumido/RREO-6_Bim_2013-Consolidado_Republicacao_V07_14.04.2014.pdf">http://www.sefaz.mt.gov.br/portal/Financeiro/ContGovernamental/RelRespFiscal/RelatorioResumido/RREO-6_Bim_2013-Consolidado_Republicacao_V07_14.04.2014.pdf</a>
Mato Grosso do Sul	<a href="http://arq.sefaz.ms.gov.br/age/arquivoslrf/lrf2013/reo6bim2013rep.pdf">http://arq.sefaz.ms.gov.br/age/arquivoslrf/lrf2013/reo6bim2013rep.pdf</a>
Minas Gerais	<a href="http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/contadoria_geral/lrf/11-2013/bimestre6/anexo1.pdf">http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/contadoria_geral/lrf/11-2013/bimestre6/anexo1.pdf</a>
Pará	Receitas: <a href="http://www.sefa.pa.gov.br/arquivos/contabilidade/bimestrais/2013/nov-dez/01-a-BalancoOrcamentarioReceita.pdf">http://www.sefa.pa.gov.br/arquivos/contabilidade/bimestrais/2013/nov-dez/01-a-BalancoOrcamentarioReceita.pdf</a> Despesas: <a href="http://www.sefa.pa.gov.br/arquivos/contabilidade/bimestrais/2013/nov-dez/01-b-BalancoOrcamentarioDespesa.pdf">http://www.sefa.pa.gov.br/arquivos/contabilidade/bimestrais/2013/nov-dez/01-b-BalancoOrcamentarioDespesa.pdf</a>
Paraíba	Receitas: <a href="http://siaf.cge.pb.gov.br/CGE/siafweb/2013/reo/LL06.PDF">http://siaf.cge.pb.gov.br/CGE/siafweb/2013/reo/LL06.PDF</a> Despesas: <a href="http://siaf.cge.pb.gov.br/CGE/siafweb/2013/reo/AA06.PDF">http://siaf.cge.pb.gov.br/CGE/siafweb/2013/reo/AA06.PDF</a>
Paraná	Receitas: <a href="http://www.fazenda.pr.gov.br/arquivos/File/responsabilidadeFiscal/publicacoes/2013/Repub_20136B/anexo_ia_BalancoReceita.pdf">http://www.fazenda.pr.gov.br/arquivos/File/responsabilidadeFiscal/publicacoes/2013/Repub_20136B/anexo_ia_BalancoReceita.pdf</a> Despesas: <a href="http://www.fazenda.pr.gov.br/arquivos/File/responsabilidadeFiscal/publicacoes/2013/Repub_20136B/anexo_ib_BalancoDespesa.pdf">http://www.fazenda.pr.gov.br/arquivos/File/responsabilidadeFiscal/publicacoes/2013/Repub_20136B/anexo_ib_BalancoDespesa.pdf</a>



(conclusão)

<b>Estado</b>	<b>Fonte do balanço orçamentário</b>
Pernambuco	<a href="https://www.sefaz.pe.gov.br/Transparencia/Financas/Demonstrativos%20da%20lei%20de%20Responsabilidade%20Fiscal/DEMONSTRATIVOS%20DA%20LRF%20-%206%C2%BA%20BIMESTRE%202013.pdf">https://www.sefaz.pe.gov.br/Transparencia/Financas/Demonstrativos%20da%20lei%20de%20Responsabilidade%20Fiscal/DEMONSTRATIVOS%20DA%20LRF%20-%206%C2%BA%20BIMESTRE%202013.pdf</a>
Piauí	<a href="http://www.sefaz.pi.gov.br/index.php/todos-arquivos/category/185-rreo-6-bimestre?download=8855%3Abalanco-orcamentario">http://www.sefaz.pi.gov.br/index.php/todos-arquivos/category/185-rreo-6-bimestre?download=8855%3Abalanco-orcamentario</a>
Rio de Janeiro	<a href="http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribuicao%20Folders/contadoria/relatoriosContabeis/lrf/2013/6bim%20republ/Anexo%201_6%c2%b0Bim_RREO_Republicado_2013.PDF">http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribuicao%20Folders/contadoria/relatoriosContabeis/lrf/2013/6bim%20republ/Anexo%201_6%c2%b0Bim_RREO_Republicado_2013.PDF</a>
Rio Grande do Norte	Receitas: <a href="http://www.transparencia.rn.gov.br/docs/GOVRN-2013-6Bim.anexoI RECEITA.pdf">http://www.transparencia.rn.gov.br/docs/GOVRN-2013-6Bim.anexoI RECEITA.pdf</a> Despesas: <a href="http://www.transparencia.rn.gov.br/docs/GOVRN-2013-6Bim.anexoI DESPESA.pdf">http://www.transparencia.rn.gov.br/docs/GOVRN-2013-6Bim.anexoI DESPESA.pdf</a>
Rio Grande do Sul	<a href="https://www.sefaz.rs.gov.br/Site/MontaArquivo.aspx?al=l_rpec_rrer_a2013b06">https://www.sefaz.rs.gov.br/Site/MontaArquivo.aspx?al=l_rpec_rrer_a2013b06</a>
Rondônia	<a href="http://www.transparencia.ro.gov.br/arquivos/Relat%C3%B3rio%20Resumido%20da%20Execu%C3%A7%C3%A3o%20Or%C3%A7ament%C3%A1ria/2013/RREO%20-%206%C2%BA%20Bimestre.pdf">http://www.transparencia.ro.gov.br/arquivos/Relat%C3%B3rio%20Resumido%20da%20Execu%C3%A7%C3%A3o%20Or%C3%A7ament%C3%A1ria/2013/RREO%20-%206%C2%BA%20Bimestre.pdf</a>
Roraima	Receitas: <a href="http://www.transparencia.rr.gov.br/index.php/component/docman/doc_download/10534-rreo-anexo-i-bo-1-6-bim-2013?Itemid=123">http://www.transparencia.rr.gov.br/index.php/component/docman/doc_download/10534-rreo-anexo-i-bo-1-6-bim-2013?Itemid=123</a> Despesas: <a href="http://www.transparencia.rr.gov.br/index.php/component/docman/doc_download/10536-rreo-anexo-i-bo-desp-6-bim-2013?Itemid=123">http://www.transparencia.rr.gov.br/index.php/component/docman/doc_download/10536-rreo-anexo-i-bo-desp-6-bim-2013?Itemid=123</a>
Santa Catarina	<a href="http://www.sef.sc.gov.br/sites/default/files/Portaria%20n%C2%BA%20019-GABS-SEF%20-%20RREO%206%C2%BA%20bimestre%202013%20Completa.pdf">http://www.sef.sc.gov.br/sites/default/files/Portaria%20n%C2%BA%20019-GABS-SEF%20-%20RREO%206%C2%BA%20bimestre%202013%20Completa.pdf</a>
São Paulo	Receitas: <a href="http://www.fazenda.sp.gov.br/execucao/2013/6_bi_quadro_I_1.pdf">http://www.fazenda.sp.gov.br/execucao/2013/6_bi_quadro_I_1.pdf</a> Despesas: <a href="http://www.fazenda.sp.gov.br/execucao/2013/6_bi_quadro_I_2.pdf">http://www.fazenda.sp.gov.br/execucao/2013/6_bi_quadro_I_2.pdf</a>
Sergipe	<a href="http://www.sefaz.se.gov.br/internet/financas/RREO_Nov_Dez_2013.pdf">http://www.sefaz.se.gov.br/internet/financas/RREO_Nov_Dez_2013.pdf</a>
Tocantins	<a href="http://www.compras.to.gov.br/sgc/Documentos/1594/2013/6%C2%BA%20Bimestre/01_-_Demonstrativo_do_Balan%C3%A7o_Or%C3%A7ament%C3%A1rio.pdf">http://www.compras.to.gov.br/sgc/Documentos/1594/2013/6%C2%BA%20Bimestre/01_-_Demonstrativo_do_Balan%C3%A7o_Or%C3%A7ament%C3%A1rio.pdf</a>

Quadro 1 – Fonte dos balanços orçamentários estaduais

O Amapá não disponibilizou o RREO do 6º bimestre de 2013 para consulta em meios eletrônicos. A pesquisa foi realizada no portal da transparência e no endereço eletrônico do governo do Estado, através das Secretarias da Fazenda e do Planejamento, mas sem sucesso. O relatório foi, então, solicitado por e-mail, mas até o fechamento deste trabalho, nenhuma resposta havia sido recebida. Portanto, o Estado não pode ser avaliado em nenhum quociente.

Já quanto à forma de abordagem, esta pesquisa classifica-se como quantitativa, pois utilizou indicadores, transformando a informação em números, possibilitando a comparação entre os Estados, segundo Michel (2009), característica desse tipo de pesquisa.

### 3.1 Análise e comparação dos indicadores

O balanço orçamentário, publicado no RREO dos Estados, é divulgado com periodicidade bimestral, apresentando as receitas previstas e despesas fixadas para o ano e as realizadas no bimestre e até o mesmo. Então, para que se pudesse aplicar os quocientes propostos, foi necessário utilizar-se dos balanços orçamentários do 6º bimestre, onde as colunas da previsão e dotação atualizada e da realização até o bimestre referem-se ao mesmo período, nesse caso, o ano de 2013.

Para a aplicação dos quocientes, quais sejam, os já citados na revisão bibliográfica, Quociente de Execução da Receita, Quociente de Execução da Despesa e Quociente do Resultado Orçamentário, foram utilizados os valores constantes nas linhas subtotal das receitas com refinanciamento (V) e subtotal das despesas com refinanciamento (XII), excluindo-se, assim, apenas o déficit ou o superávit do exercício.

O QER foi calculado pela divisão do subtotal das receitas realizadas até o bimestre pelo subtotal da previsão atualizada da receita, aplicado em todos os balanços orçamentários.

Os resultados dos Estados foram ordenados pela proximidade do resultado 1, ou seja, quanto mais próximo de 1, mais bem posicionado ficou o Estado, enquanto, quanto mais distante de 1, pior foi posicionado. O resultado 1, significa que a previsão foi igual a execução, ou seja, que o processo de planejamento do orçamento foi ideal, ao prever exatamente o que foi executado.

O QED foi calculado dividindo o subtotal das despesas realizadas até o bimestre, representadas pela soma das despesas liquidadas até o semestre e das inscritas em restos a pagar não processados, pelo subtotal da dotação atualizada da despesa, aplicado em todos os balanços orçamentários.

Assim como o quociente anterior, esse foi ordenado pela proximidade do resultado 1, com o objetivo de verificar discrepâncias no processo planejamento-execução.

Por fim, o QRO foi calculado através da divisão do subtotal das receitas realizadas até o bimestre pelo subtotal das despesas realizadas até o bimestre, representadas pela soma das despesas liquidadas até o semestre e das inscritas em

restos a pagar não processados, com o objetivo de identificar déficit ou superávit nas contas públicas.

Quanto maior o resultado desse quociente, maior o superávit e menor o investimento dos recursos para o atendimento das necessidades da população. Por outro lado, quanto menor o resultado, maior é o déficit, o que também não é bem recebido pela LRF, pois compromete os exercícios posteriores.

Assim, esse quociente também foi ordenado pela proximidade do resultado 1, com o objetivo de verificar qual Estado conseguiu aplicar o máximo de recurso oriundo de suas receitas em benefício da população, sem comprometer o equilíbrio orçamentário. Isto, porque, de acordo com Silva (2008), a eficiência do Estado não deve ser medida por continuados superávits, mas pela satisfação das necessidades públicas.

## 4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Esse capítulo apresenta o resultado dos quocientes pesquisados, em cada um dos Estados brasileiros, bem como sua análise e posterior comparação dos valores obtidos.

Os dados constantes nos balanços orçamentários foram tabelados e estão presentes nos apêndices A e B, através dos quais foi possível calcular os quocientes, os quais foram ordenados e apresentados em forma de quadro, juntamente com a análise dos respectivos resultados.

Destaca-se que este trabalho limitou-se à confecção e análise apenas de indicadores, visto que, de acordo com Brasil (2013, p. 14), para se obter conclusões acerca da eficiência na gestão fiscal é preciso uma análise das “metas de resultado primário, nominal e montante da dívida consolidada líquida estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias”. Essa análise demandaria um levantamento mais detalhado para identificar as causas, ou seja, os fatos que geraram os valores encontrados.

### 4.1 Quociente de Execução da Receita

A receita pública, por ser prevista, pode ser realizada a maior ou a menor. Com a utilização desse quociente, pode-se verificar que apenas dois estados apresentaram um resultado acima de 1, ou seja, realizaram uma receita maior do que a previsão atualizada. A classificação é apresentada no quadro 2 e a seguir são apresentados os resultados por Estado.

(continua)

	<b>Estado</b>	<b>Quociente de Execução da Receita</b>	<b>Diferença</b>
1º	Amazonas	0,9972	0,0028
2º	Mato Grosso	0,9924	0,0076
3º	Piauí	0,9919	0,0081
4º	Santa Catarina	1,0154	0,0154
5º	Rio Grande do Sul	0,9804	0,0196
6º	Minas Gerais	0,9698	0,0302
7º	São Paulo	0,9694	0,0306

(conclusão)

	<b>Estado</b>	<b>Quociente de Execução da Receita</b>	<b>Diferença</b>
8º	Bahia	0,9439	0,0561
9º	Espírito Santo	0,9435	0,0565
10º	Mato Grosso do Sul	0,9417	0,0583
11º	Rio de Janeiro	0,9413	0,0587
12º	Ceará	0,9337	0,0663
13º	Paraná	0,9210	0,0790
14º	Pará	0,8950	0,1050
15º	Rio Grande do Norte	0,8903	0,1097
16º	Alagoas	0,8717	0,1283
17º	Sergipe	0,8714	0,1286
18º	Pernambuco	0,8645	0,1355
19º	Goiás	0,8602	0,1398
20º	Paraíba	0,8591	0,1409
21º	Tocantins	0,8584	0,1416
22º	Maranhão	0,8552	0,1448
23º	Acre	0,8293	0,1707
24º	Rondônia	0,8140	0,1860
25º	Roraima	1,5238	0,5238

Quadro 2 – Classificação dos Estados no QER

O Acre atingiu o resultado de 0,8293, ficando na 23ª colocação, executando 17,07% menos do que o previsto para a receita. Essa defasagem deu-se em função das receitas de capital, onde foram executadas apenas 42,4% da receita prevista. Destaque para as transferências de convênios destinados a custear despesas de capital, onde a realização da receita atingiu 19,75%.

Alagoas alcançou o índice de 0,8717, ficando na 16ª posição, ao executar 12,83% a menos que a previsão atualizada da receita. Puxando o índice para baixo, estão novamente as receitas de capital com execução de apenas 58,03% do previsto, influenciado, principalmente, pelas operações de crédito externas, onde a execução foi de apenas 49,49%.

O Amazonas atingiu a marca de 0,9972, ficando, assim, na 1ª posição do ranking de execução da receita, com uma diferença de apenas 0,28% entre previsão e execução da receita. Ao contrário dos Estados anteriores, executou uma receita a

maior dentre as de capital em 25,25%, alta influenciada, principalmente, pela conta receitas de capital diversas.

A Bahia marcou 0,9439 no resultado do quociente, estando na 8ª posição, ao executar 5,61% menos do que o previsto para a receita. Essa execução a menor foi influenciada, novamente, pelas receitas de capital, onde a execução foi de apenas 65,9% do previsto. Dentre as receitas de capital, os responsáveis por essa queda são operações de crédito internas e transferências de convênios, com 54,36% e 40,64% da receita prevista sendo executada.

O Ceará obteve o quociente de 0,9337, ficando na 12ª colocação, executando 6,63% da receita a menos que a previsão atualizada. Como, principal responsável por essa execução a menor, pode-se destacar, novamente, as receitas de capital, que foram executadas em apenas 66,89%, com destaque para as transferências de convênios com uma execução de apenas 49,31% da previsão atualizada.

O Espírito Santo apresentou um quociente de 0,9435, ou seja, deixou de realizar 5,65% de sua receita prevista, o que o deixou na 9ª posição entre os Estados. Esse índice foi pressionado para baixo em função das receitas de capital, das quais se realizou apenas 51,88% do previsto.

Goiás alcançou o resultado de 0,8602, obtendo a 19ª posição, ao deixar de executar 13,98% da receita prevista. Assim, como a maioria dos estados, esse índice foi puxado para baixo em função das receitas de capital, as quais foram realizadas em apenas 38,49%, influenciadas, principalmente pelas transferências de convênios, das quais se realizou meros 6,28%.

O Maranhão obteve o resultado de 0,8552 e ficou na 22ª posição, realizando 14,48% menos da receita prevista. Nesse caso, o índice foi trazido para baixo em função das receitas de capital, onde apenas 55,59% do previsto foi realizado, influenciadas principalmente por operações de crédito internas que deixaram de ser feitas e transferências intergovernamentais que deixaram de ser recebidas.

Mato Grosso atingiu o índice de 0,9924, alcançando a 2ª colocação no ranking, deixando de realizar apenas 0,76% da receita prevista. Esse resultado foi trazido para baixo em função das receitas de capital, que apresentaram uma realização a menor de 43,43%, mas recuperou-se em função da realização a maior das receitas correntes em 8,9%, as quais tem maior representatividade nos quantitativos totais.

Mato Grosso do Sul apresentou um índice de 0,9417, obtendo a 10ª posição, ao deixar de realizar 5,83% de sua receita prevista. Esse Estado apresentou um equilíbrio entre a realização das receitas correntes e das receitas de capital, ambas abaixo do previsto, com 93,29% e 96,19% da previsão atualizada, respectivamente.

Minas Gerais alcançou o resultado de 0,9698 no quociente, atingindo a 6ª posição, com uma defasagem de 3,02% da receita realizada sobre a previsão atualizada. Assim como Mato Grosso do Sul, também apresentou equilíbrio entre a realização das receitas correntes e de capital, mas com resultados invertidos, 96,37% de realização da receita corrente para 93,57% da receita de capital.

O Pará obteve o índice de 0,895, o que lhe garantiu a 14ª colocação, com uma realização de 10,5% a menor que a previsão atualizada da receita. Esse resultado foi influenciado negativamente pelo resultado da realização das receitas de capital, que ficou em 52,38%, que, por sua vez, foi pressionada pelo resultado negativo de transferências de convênios, com apenas 9,27 de realização.

A Paraíba apresentou o índice de 0,8591, e com isso conquistou o 20º lugar, ao realizar 14,09% da receita a menos que o previsto para o período. Novamente, o resultado foi pressionado negativamente pelas receitas de capital, que foram realizadas em apenas 51,62%, consequência das operações de crédito internas que deixaram de ser feitas e transferências de convênios que deixaram de ser recebidas.

O Paraná atingiu o resultado de 0,921, o que representa uma realização de 7,9% a menor que o previsto para a receita, rendendo-lhe a 13ª posição. O resultado foi influenciado negativamente pelo resultado da execução de capital de apenas 34,26% do previsto, retrospecto da baixa realização de receitas com operações de crédito internas e transferências de convênios.

Pernambuco marcou 0,8645 no quociente, e ficou com a 18ª colocação, ao realizar 13,55% a menos que o previsto para as receitas. A queda do resultado deve-se à baixa na realização das receitas de capital, com 55,88% da previsão, influenciadas, principalmente, pelas operações de crédito internas e transferências de convênios com, respectivamente, 34,69% e 35,64% de realização do previsto.

O Piauí atingiu a marca de 0,9919, que lhe rendeu a 3ª posição, com apenas 0,81% da receita prevista não sendo realizada. Fato é que, assim como Mato Grosso, a realização a maior das receitas correntes em 3,6% compensou a fraca realização das receitas de capital, que ficou em 58,19% do previsto.

O Rio de Janeiro foi um dos poucos Estados onde a realização das receitas de capital superou a das correntes, sendo seu resultado 0,9413, dando-lhe a 11ª posição. A receita com maior representatividade dentro do balanço foi a com impostos que apresentou uma defasagem de 12,76% em relação ao previsto, enquanto, entre as que apresentaram uma realização a maior, destaca-se alienação de bens móveis com 80,3% acima do previsto.

O Rio Grande do Norte apresentou o índice de 0,8903, e ficou com a 15ª colocação, ao realizar 10,97% a menos que a previsão atualizada da receita. O principal responsável por essa defasagem foi a realização de apenas 1,44% do previsto para transferências de convênios destinados a custear despesas de capital.

O Rio Grande do Sul alcançou o índice de 0,9804, o que lhe garantiu a 5ª posição. A defasagem de realização da receita de 1,96% foi influenciada pelas receitas de capital, retrospecto da realização a menor de 38,36% e 39,43% para operações de crédito internas e transferências de convênios, respectivamente.

Rondônia foi, dentre os Estados que apresentaram defasagem da realização da receita, o pior ranqueado, na 24ª posição, com 0,814 de quociente. Essa realização a menor da receita de 18,6% é reflexo direto da realização de apenas 41,05% do previsto para operações de crédito internas.

Roraima pode ser considerado um ponto fora da curva, pois, além de, juntamente com Santa Catarina, serem os únicos Estados a apresentarem uma receita realizada maior que a prevista, foi o que apresentou, também, a maior diferença entre elas, bastante distante dos outros Estados. Seu resultado foi de 1,5238, o que lhe rendeu a 25ª e última posição, com 52,38% de diferença a maior para a realização das receitas em relação à previsão. Resultado esse, impactado diretamente por uma realização 10 vezes maior que a previsão para receitas de capital.

Santa Catarina foi, juntamente com Roraima, os únicos Estados a apresentarem resultado acima de 1, nesse caso, 1,0154, o que rendeu, ao Estado, a 4ª colocação, com uma diferença de 1,54% de realização acima da previsão atualizada da receita, que foi dada pela contratação de operações de crédito internas acima do previsto em 47,65% e da realização da receita de cessão de direitos, que sequer havia sido prevista.

São Paulo apresentou o índice de 0,9694, representando uma 7ª posição, com uma defasagem 3,06% da receita realizada em relação à previsão atualizada.



Defasagem explicada, assim como a maioria dos Estados, pela baixa realização das receitas de capital, nesse caso de 69,2%, influenciada, principalmente, pelas operações de crédito externas com realização de apenas 52,02%.

Sergipe não foi diferente da maioria e apresentou uma fraca realização das receitas de capital 57,76%, influenciadas pelas operações de crédito internas e transferências de convênios, com 43,87% e 19,06% de realização, respectivamente, perfazendo um resultado final de 0,8714, o que equivale a 17ª colocação.

E mais uma vez a defasagem nas receitas de capital, derrubou o quociente, desta vez no Tocantins, onde sua realização foi de 33,99% do previsto, influenciadas pela contratação a maior de operações de crédito, tanto internas, quanto externas, e a realização de apenas 9,53% do previsto para transferências de convênios. Assim o resultado ficou em 0,8585, o que rendeu, ao Estado, a 21ª posição.

As a realização de receitas de capital abaixo do esperado, foi a principal responsável pelo índice abaixo de 1 em 19 dos 23 Estados que apresentaram esse resultado. Dentre as receitas de capital que deixaram de ser arrecadadas, destacam-se, as operações de crédito, tanto internas, quanto externas e as transferências de convênios.

#### 4.2 Quociente de Execução da Despesa

Conforme Brasil (2013, p. 15), “a despesa [pública], 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” e isso pôde ser verificado através da aplicação do QED, onde todos os Estados apresentaram um resultado abaixo de 1, demonstrando que a despesa executada foi menor que a fixada. A classificação é apresentada no quadro 3 e a seguir são discutidos os resultados por Estado.

(continua)

	<b>Estado</b>	<b>Quociente de Execução da Receita</b>	<b>Diferença</b>
1º	São Paulo	0,9685	0,0315
2º	Rio Grande do Sul	0,9265	0,0735
3º	Amazonas	0,9225	0,0775

(conclusão)

	<b>Estado</b>	<b>Quociente de Execução da Receita</b>	<b>Diferença</b>
4º	Paraná	0,8728	0,1272
5º	Minas Gerais	0,8652	0,1348
6º	Piauí	0,8648	0,1352
7º	Acre	0,8635	0,1365
8º	Espírito Santo	0,8631	0,1369
9º	Pará	0,8591	0,1409
10º	Mato Grosso do Sul	0,8575	0,1425
11º	Maranhão	0,8533	0,1467
12º	Rio de Janeiro	0,8390	0,1610
13º	Mato Grosso	0,8386	0,1614
14º	Santa Catarina	0,8382	0,1618
15º	Bahia	0,8334	0,1666
16º	Sergipe	0,8322	0,1678
17º	Pernambuco	0,8282	0,1718
18º	Rio Grande do Norte	0,8180	0,1820
19º	Rondônia	0,8170	0,1830
20º	Alagoas	0,8123	0,1877
21º	Paraíba	0,8107	0,1893
22º	Ceará	0,8065	0,1935
23º	Tocantins	0,7888	0,2112
24º	Roraima	0,7003	0,2997
25º	Goiás	0,6889	0,3111

Quadro 3 – Classificação dos Estados no QED

O Acre apresentou o índice de 0,8635, deixando de executar 13,65% da despesa fixada, o que o deixou na 7ª posição. Assim como as receitas, essa defasagem deu-se, principalmente, pela baixa execução das despesas de capital, influenciadas por investimentos que deixaram de ser feitos na taxa de 41,67%.

Alagoas obteve o resultado de 0,8123 no quociente, sendo classificado na 20ª posição, ao deixar de executar 18,77% da dotação atualizada da despesa. Esse índice foi trazido para baixo em função da execução a menor em 55,28% dos investimentos e por uma economia da conta demais despesas correntes em 19,69%, onde são registradas as despesas com aquisição de material de consumo, pagamento de diárias, contribuições, subvenções, auxílio-alimentação, auxílio-

transporte, entre outras, não classificáveis nos demais grupos de natureza de despesa corrente.

O Amazonas atingiu o índice de 0,9225 e alcançou o 3º lugar, com uma execução a menor da despesa de 7,75%. Esse resultado foi influenciado negativamente pela redução de 22,22% na execução dos investimentos previstos, deixando de adquirir material permanente ou executar obras e instalações.

A Bahia obteve o resultado de 0,8334, com 16,66% da despesa fixada não sendo executada e ficou na 15ª colocação. O índice foi reduzido, principalmente, em função da execução de apenas 33,17% do fixado para as despesas com investimentos.

O Ceará, assim como o Amapá, apresentou um balanço orçamentário sem a coluna de despesas inscritas em restos a pagar não processados, e para que a análise pudesse ser feita em comparação com os outros Estados, essa coluna foi incluída com a diferença entre as despesas empenhadas e as despesas liquidadas. Assim o quociente do Ceará ficou em 0,8065, lhe rendendo a 22ª posição, com 19,35% da dotação atualizada para as despesas não sendo executada. O índice foi pressionado para baixo em função da execução de apenas 39,18% do fixado para despesas com investimentos.

O Espírito Santo alcançou o quociente de 0,8631, com uma defasagem de 13,69% da despesa executada sobre a dotação atualizada, o que lhe rendeu a 8ª colocação. Destaque negativo para a execução dos investimentos, que ficou em apenas 55,71% da dotação atualizada.

Goiás foi o Estado que apresentou a maior diferença entre execução e fixação da despesa, com um índice de 0,6889, o que lhe rendeu 25ª, e última, colocação, com a realização de 31,11% da dotação atualizada. Novamente, o grande vilão da execução foi a despesa com investimentos, que apresentou uma defasagem de 75,13% sobre a dotação atualizada.

O Maranhão ficou na 11ª posição, com índice de 0,8533, ou seja, uma redução de 14,67% da execução da despesa em relação à dotação atualizada. O principal responsável foi a conta investimentos com execução de 52,44% do fixado. Outra conta que influenciou negativamente no índice foi a de demais despesas correntes com 82,87% de execução.

Mato Grosso obteve o índice 0,8386 no quociente e, com isso, conquistou a 13ª colocação, com 16,14% da dotação atualizada não sendo realizada. O resultado

foi pressionado negativamente pelos investimentos, onde a execução da despesa ficou em 44,07% do fixado para essa rubrica.

Mato Grosso do Sul atingiu a marca de 0,8575, o que o deixou na 10ª posição, com 14,25% de execução a menor que a despesa fixada. Esse índice foi trazido para baixo em função da defasagem na realização da despesa com investimentos e demais despesas correntes nos valores de 40,7% e 23,67%, respectivamente.

Minas Gerais alcançou o resultado de 0,8652, concedendo-lhe a 5ª colocação, ao executar 13,48% menos que o fixado para as despesas. O principal componente para a execução a menor da despesa foi os investimentos com a taxa de execução em 52,45%, acompanhado das inversões financeiras e demais despesas correntes, com taxas de 51,46% e 80,51%, respectivamente.

O Pará atingiu o quociente de 0,8591, resultando na 9ª posição, ao executar 14,09% a menor que a dotação atualizada da despesa. O principal responsável pela redução do resultado foi a baixa execução dos investimentos previstos, com apenas 50,98% da dotação fixada para essa despesa.

A Paraíba apresentou o índice de 0,8107, terminado na 21ª colocação, após executar 18,93% menos que o fixado para a despesa total. A execução a menor em 55,94% para investimentos e 19,51% para demais despesas correntes, foram os fatores que mais influenciaram na queda do desempenho apresentado.

O Paraná obteve o resultado de 0,8728 e atingiu o 4º lugar com uma economia das despesas fixadas de 12,72%. As contas que mais influenciaram para essa execução a menor foram as despesas de capital, das quais os investimentos, que representam a maior parte foram executados em 50,32% e as inversões financeiras em 34,02% e as demais despesas correntes, que representam cerca de 30% de sua categoria econômica, deixaram de ser executadas em 15,24%.

O índice de Pernambuco corresponde a 0,8282, fazendo com que o Estado fosse classificado na 17ª colocação com uma defasagem na execução da despesa de 17,18%. Fato resultante da execução abaixo do fixado, principalmente, em investimentos com uma taxa de apenas 47,05% da dotação atualizada.

O Piauí alcançou o resultado de 0,8648, o que lhe garantiu a 6ª posição no ranking, com uma contenção da despesa em 13,52% do fixado. O índice foi atraído negativamente pelo baixo nível de execução dos investimentos, onde 63,7% da dotação orçamentária foi executada.

O quociente identificado para o Rio de Janeiro foi de 0,839, o que representa uma contenção de despesas em 16,1%, colocando o Estado na 12ª posição. Não diferente dos resultados dos demais Estados, o principal influenciador negativo no resultado foram os investimentos, com uma realização de apenas 51,6% da dotação atualizada.

O Rio Grande do Norte obteve o índice de 0,818, rendendo-lhe a 18ª colocação com uma redução de 18,2% da despesa executada sobre a dotação atualizada. O principal responsável pela redução do índice, foi, novamente a despesa com investimentos, da qual apenas 22,38% do fixado foi executado.

O Rio Grande do Sul atingiu o resultado de 0,9265 no quociente e com isso alcançou a 2ª posição com 7,35% da dotação atualizada não sendo executada. O principal responsável pela baixa no índice, foram os investimentos, dos quais 45,8% foram executados. As inversões financeiras, apesar de representarem uma parcela menor da despesa de capital, também contribuíram com a queda do índice, visto que da dotação atualizada, apenas 26,37% foi executado.

Rondônia apresentou o quociente de 0,817, sendo classificado em 19º no ranking, deixando de executar 18,3% da despesa fixada para o período. Índice fortemente influenciado pela baixa execução de 48,75% dos investimentos previstos. Destaque-se também a não execução de nenhuma despesa com inversões financeiras, mesmo após uma fixação de mais de 20 milhões.

Roraima apresentou um balanço orçamentário considerando apenas as receitas liquidadas como executadas. Para fins de análise e, para que todos os Estados pudessem ser comparados em igualdade de condições, a esse valor foram somadas as inscrições em restos a pagar não processados, obtendo, assim o resultado de 0,7003, resultando na penúltima posição, com 29,97% de defasagem da execução da despesa em relação à dotação atualizada, influenciada diretamente pelos baixos índices de execução de investimentos e inversões financeira de 43,61% e 5,08%, respectivamente.

Santa Catarina obteve um índice de 0,8382 e conquistou a 14ª posição, ao realiza 16,18% a menos que o fixado para as despesas. Esse índice foi pressionado negativamente pela baixa realização dos investimentos constantes na dotação atualizada, com a taxa de apenas 37%.

São Paulo foi o Estado que apresentou o maior quociente de execução da despesa, liderando o ranking com 0,9685, ou seja, deixando de executar apenas

3,15% da dotação atualizada. Foi também o Estado que chegou mais próximo de cumprir o previsto em investimentos, com execução de 84,36%.

Sergipe alcançou o resultado de 0,8322, o que o deixou na 16ª colocação, deixando de executar 16,78% da dotação atualizada para as despesas. O resultado foi pressionado para baixo em função da execução de apenas 27,71% da despesa fixada para investimentos.

Tocantins apresentou o índice de 0,7888, ou seja, deixou de executar 21,12% de sua dotação atualizada para as despesas, o que o deixou na 23ª posição. Corroborando com os resultados obtidos nos outros Estados, no Tocantins a conta que mais influenciou de forma negativa no quociente foi a de investimentos, onde a realização foi de apenas 44,21%.

Para respeitar o equilíbrio das contas, o resultado das despesas fixadas que deixaram de ser executadas foi unânime entre os Estados. A execução de despesas com investimentos sofreram baixas drásticas em relação ao que havia sido fixado na Lei orçamentária anual e foram as principais responsáveis na queda dos índices.

### 4.3 Quociente do Resultado Orçamentário

Com a utilização desse quociente verificou-se que, dos 26 Estados nos quais o índice pôde ser aplicado, 10 apresentaram um resultado acima de 1, ou seja, apresentaram superávit, enquanto os outros 16 apresentaram um resultado abaixo de 1, caracterizando um déficit das contas. A classificação é apresentada no quadro 4 e a seguir são apresentados os resultados por Estado.

(continua)

	<b>Estado</b>	<b>Quociente de Execução da Receita</b>	<b>Diferença</b>
1º	Mato Grosso	0,9993	0,0007
2º	Paraíba	0,9986	0,0014
3º	Amazonas	0,9975	0,0025
4º	São Paulo	0,9950	0,0050
5º	Rio de Janeiro	0,9934	0,0066
6º	Minas Gerais	0,9868	0,0132
7º	Rio Grande do Norte	1,0152	0,0152
8º	Espírito Santo	0,9835	0,0165

(conclusão)

	<b>Estado</b>	<b>Quociente de Execução da Receita</b>	<b>Diferença</b>
9º	Santa Catarina	1,0206	0,0206
10º	Piauí	0,9785	0,0215
11º	Mato Grosso do Sul	0,9784	0,0216
12º	Ceará	1,0276	0,0276
13º	Goiás	0,9717	0,0283
14º	Bahia	1,0288	0,0288
15º	Rio Grande do Sul	0,9695	0,0305
16º	Sergipe	1,0314	0,0314
17º	Rondônia	0,9650	0,0350
18º	Pernambuco	1,0351	0,0351
19º	Alagoas	1,0415	0,0415
20º	Pará	1,0419	0,0419
21º	Acre	0,9573	0,0427
22º	Maranhão	0,9538	0,0462
23º	Tocantins	1,0493	0,0493
24º	Paraná	1,0552	0,0552
25º	Roraima	0,9130	0,0870

Quadro 4 – Classificação dos Estados no QRO

O Acre obteve o índice de 0,9573, ou seja, apresentou uma situação desfavorável da receita realizada em relação à despesa empenhada na ordem de 4,27%, resultando na sua classificação em 21º lugar. Esse resultado pode ser uma justificativa para o fato da execução a menor da despesa, conforme verificado no quociente anterior, visto que não havia receita suficiente para cobrir o total fixado para investimentos.

Alagoas apresentou o resultado de 1,0415, o que representa um uma realização de receitas superior em 4,27% ao empenho das despesas, colocando o Estado na 19ª posição, o que pode indicar uma política fiscal contracionista, visto que no exercício anterior houve, também, superávit, ou uma falta de interesse no atendimento dos interesses da população ao não executar despesas, mesmo tendo receitas disponíveis.

O Amapá, por não ter apresentado nem o RREO do 6º bimestre de 2013, nem as receitas do balanço orçamentário que atende ao Anexo 12 da Lei 4.320/64, inviabilizou o cálculo do quociente.

No Amazonas a defasagem entre receita realizada e despesa empenhada ficou em apenas 0,25%, e, com um quociente de 0,9975, o Estado alcançou a 3ª colocação. Sendo essa diferença a favor da despesa coberta através da utilização do superávit de exercícios anteriores.

A Bahia obteve o índice de 1,0288, o que corresponde a um superávit de 2,88% das receitas realizadas sobre as despesas empenhadas, deixando-a na 14ª posição. Essa realização a maior das receitas em relação ao empenho das despesas ocorreu também nos exercícios anteriores, o que pode indicar uma política fiscal contracionista ou uma economia desnecessária de recursos que poderiam estar atendendo a demandas da população.

O Ceará apresentou um índice parecido com o da Bahia de 1,0276, resultando no 12º lugar com uma taxa de receitas realizadas superior em 2,76% às despesas empenhadas. Ao contrário do Estado anterior, este não apresentava saldo de exercícios anteriores, o que pode significar uma mudança para uma política fiscal contracionista, ou, novamente, a falta da capacidade do gestor público de atender as demandas de acordo com os valores arrecadados.

O Espírito Santo obteve o índice de 0,9835 e ficou na 8ª colocação ao apresentar uma realização de receitas 1,65% menor que o empenho de despesas, percentual esse coberto, com sobras, pelo superávit financeiro dos exercícios anteriores.

Goiás ficou com um resultado de 0,9717, o que lhe rendeu a 13ª posição com um déficit de 2,83% das receitas arrecadas em relação às despesas empenhadas. Esse resultado pode ser uma das explicações para a pior execução da despesa entre os Estados, faltou receita, o que pode ser um indicativo de mau planejamento.

O Maranhão obteve o índice de 0,9538, representando que a arrecadação da receita ficou 4,62% menor que o empenho das despesas, deixando o Estado na 22ª colocação. Esse déficit foi quase totalmente coberto pelo saldo de exercícios anteriores, restando pouco mais de 25 milhões de reais em dívidas a serem quitadas nos exercícios seguintes, o que não deve representar uma preocupação visto que o valor corresponde a apenas 0,25% das receitas correntes realizadas no exercício de 2013.

Mato Grosso foi o Estado que mais aproximou a realização das receitas com o empenho das despesas, alcançando a marca de 0,9993, com uma defasagem de apenas 0,07% das receitas, garantindo-lhe a 1ª posição. Esse pequeno déficit foi



ainda coberto pelo saldo de exercícios anteriores, através da reabertura de créditos especiais e extraordinários.

Mato Grosso do Sul apresentou o resultado de 0,9784 no quociente e ficou na 11ª colocação, com um déficit de 2,16% das receitas arrecadadas em relação às despesas empenhadas. Esse resultado explica a limitação na execução das despesas apresentada pelo quociente anterior, visto que não havia mais receitas para cobrir as despesas fixadas.

Minas Gerais ficou na 6ª posição ao apresentar o índice de 0,9868, o que corresponde a um déficit de receitas realizadas em 1,32% das despesas empenhadas. Minas Gerais apresentava um considerável saldo de exercícios anteriores com quase cinco bilhões de reais, dos quais teve que fazer uso de quase um bilhão para equilibrar as contas desse exercício, restando, ainda, uma boa folga para os exercícios futuros.

O Pará foi um dos dez estados que registraram superávit no exercício, marcando 1,0419 no índice, concedendo-lhe apenas a 20ª colocação, com 4,19% das receitas sendo arrecadadas a mais que as despesas empenhadas. Esse parece ser um resultado recorrente no Estado, que já apresentava um saldo de exercícios anteriores, representado, ou uma política fiscal contracionista ou uma falta de intenção do gestor público em atender as demandas previstas para a sociedade.

A Paraíba foi o Estado que mais se aproximou do resultado alcançado por Mato Grosso, atingindo o índice de 0,9986, ficando na 2ª posição, com um déficit de apenas 0,14% das receitas realizadas em relação às despesas empenhadas. O pequeno déficit foi, ainda, coberto pelo saldo de superávits financeiros de exercícios anteriores, o que garantiu o equilíbrio das contas do Estado.

O Paraná foi, dentre os Estados que apresentaram superávit, o que apresentou a maior diferença entre a realização das receitas e o empenho das despesas, com 5,52%, atingindo o índice de 1,0552, concedendo-lhe apenas a 24ª colocação. Como o Estado não apresentava saldo de exercícios anteriores, esse resultado pode indicar uma mudança na sua gestão da política fiscal.

Pernambuco também apresentou superávit, marcando 1,0351 no quociente, o que representa uma realização de 3,51% a maior das receitas em relação às despesas. Esse resultado confirma a tendência do Estado, que já apresentava saldo de superávits de exercícios anteriores, o que pode significar uma política fiscal

contracionista ou uma ingerência do gestor público em relação à sobra de recursos que poderiam ser mais bem utilizados.

O Piauí apresentou um resultado de 0,9785, caracterizando um déficit de 2,15% da arrecadação das receitas em relação às despesas empenhadas, deixando o Estado em 10º na classificação. O déficit de pouco mais de 150 milhões de reais foi totalmente coberto pelos quase 500 milhões que o Estado apresentava de saldos anteriores, mantendo o equilíbrio das contas para o exercício de 2013.

O Rio de Janeiro ficou na 5ª colocação com o índice de 0,9934, que representou uma realização de apenas 0,66% a menor das receitas em relação ao empenho das despesas. Essa diferença de pouco mais de 450 milhões de reais foi, tranquilamente, coberta pelo superávit dos exercícios anteriores que somava mais de dois bilhões e meio de saldo, restando ainda, boa reserva para eventuais necessidades em exercícios futuros.

O Rio Grande do Norte foi o Estado mais bem posicionado dentre os que apresentaram superávit, na 7ª posição, com 1,0152 de quociente, o que representa uma receita arrecadada superior em 1,52% à despesa empenhada. Esse resultado vai de encontro ao histórico estadual, que não apresentava nenhum saldo de exercícios superiores, o que pode representar uma mudança na política fiscal.

O Rio Grande do Sul apresentou o maior déficit em termos absolutos chegando a quase um bilhão e 400 milhões de reais e atingiu o índice de 0,9695, resultando na 15ª colocação. Esse déficit de 3,05% das receitas realizadas em relação às despesas empenhadas pode ser interpretado como uma política fiscal expansionista, mas deve ser tratado com cuidado para não tornar a dívida pública grande demais, tornando-a impagável.

Rondônia obteve o resultado de 0,9650, o que o deixou na 17ª posição com uma defasagem de 4,5% da arrecadação da receita em relação ao empenho da despesa. O déficit de cerca de 230 milhões de reais foi totalmente pelo superávit financeiro de exercícios anteriores no valor de 250 milhões, mantendo o equilíbrio das contas do Estado.

Roraima ficou novamente apenas em 25º, o que representa a última posição nesse ranking, com o índice de 0,9123 e um déficit de 8,77% das receitas realizadas sobre as despesas empenhadas. O resultado contribuiu para o aumento da dívida do Estado e explica, em parte, a execução a menor das despesas.

Santa Catarina ficou na 9ª posição com o índice de 1,0206, ao realizar 2,06% a mais de receitas que o empenho de despesas. O superávit apresentado nesse exercício une-se ao saldo dos exercícios anteriores e indica uma política contracionista do Estado.

São Paulo apresentou o resultado de 0,995 e ficou na 4ª posição. Apesar de o déficit parece pequeno em relação ao percentual, apenas 0,5%, devido ao fato de o orçamento de São Paulo ser o maior de todos os Estados, sendo maior que o dobro do mais próximo, em termos absolutos o déficit apresentado foi de quase um bilhão de reais, o qual foi totalmente contornado através da utilização do saldo dos exercícios anteriores, superior a um bilhão e 200 milhões de reais.

Sergipe manteve sua média de classificação nos quocientes, repetindo a 16ª posição com 1,0314. O superávit de 3,14% uniu-se ao saldo de exercícios anteriores, o que demonstra a política fiscal contracionista do Estado.

Tocantins apresentou, mais uma vez, um mau resultado, ficando na 23ª colocação com o resultado de 1,0493 no quociente. Pelo fato de o Estado apresentar saldo de superávit de exercícios anteriores, a ocorrência de nova realização de receitas em 4,93% acima do empenho de despesas, pode representar, tanto uma política fiscal contracionista, quanto, em função dos demais resultados negativos do Estado, uma ingerência dos recursos disponíveis.

Assim, verificou-se que 15, dos 25 Estados analisados apresentaram déficit. Desses, nenhum apresentou um resultado maior que 10%, o que, segundo Citadini (1998), poderia revelar atitude de imprevidência do administrador público. No geral, o resultado foi equilibrado, visto que, se mais Estados apresentaram déficit, sua média foi menos, apenas 2,4%, enquanto a média dos que apresentaram superávit foi de 3,47%.

## 5 CONCLUSÃO

Ao encerramento do trabalho, observa-se que os objetivos específicos foram atingidos, visto que as teorias e a legislação foram analisadas e os quocientes descritos na revisão bibliográfica e calculados, analisados, comparados e classificados nos resultados, culminando no alcance do objetivo geral do trabalho, através da criação do ranking dos Estados.

Através do QER, pôde-se verificar que 23, dos 25 Estados analisados, apresentaram uma realização da receita a menor que a previsão atualizada. Desses Estados, em 19 deles a redução do quociente foi motivada, principalmente, pela baixa realização das receitas de capital, através das operações de crédito que deixaram de ser realizadas ou das transferências de convênios que deixaram de ser firmados.

Essa realização aquém das receitas limitou os gastos, distanciando as despesas executadas da dotação atualizada. O que se pôde verificar através do QED, onde a diferença foi de 3,15% em São Paulo a 31,11% em Goiás, resultando em uma média de 16,35% abaixo do previsto. Esse quociente possibilitou, também, confirmar o que é descrito por Brasil (2013), sendo que nenhum Estado executou uma despesa a maior, visto que esta é fixada, e isso representa o limite para empenhos.

Com a limitação dos gastos, as despesas que deixaram de ser executadas foram as com investimento, visto que os compromissos correntes, como pessoal e encargos sociais, que representam a maior parte das obrigações, não podem deixar de ser pagos. Isso é ruim, pois significa que a administração pública deixou de atender promessas de obras, e aquisição de imóveis e equipamentos para a execução dessas, feitas à população.

O superávit ou déficit dos Estados foi verificado pelo QRO, onde se constatou que 10 dos 25 Estados analisados, apresentaram superávit. A média entre os Estados que apresentaram superávit ficou em 3,47% da realização das receitas a maior em relação às despesas empenhadas, enquanto a média dos déficits foi de 2,4%. Dos 15 Estados que apresentaram déficit, em nenhum o resultado foi maior que 0,1, classificado por Citadini (1998) como atitude de imprevidência do administrador público.

Na unificação dos resultados dos quocientes, destacaram-se positivamente os Estados do Amazonas e de São Paulo. O Amazonas ficou nas três primeiras posições em todos os quocientes, alcançando a liderança no QER. São Paulo apresentou um resultado sempre bastante próximo a 1, alcançando a primeira posição no QRO, sendo sua pior classificação um sétimo lugar no QER.

Já os resultados mais negativos, quando verificados os três índices em conjunto, ficaram por conta do Estado de Roraima, que ocupou a última colocação em dois dos quocientes e a penúltima posição no QED, o que demonstra uma completa falta de planejamento. Destaque negativo, também, para o Amapá, que sequer disponibilizou os relatórios necessários para a análise.

Assim, com o trabalho espera-se ter contribuído para com a transparência pública, através da avaliação da execução e do resultado orçamentário, por meio da comparação dos Estados, facilitando o entendimento e motivando a participação da população no referido controle social.

Como sugestão para nova pesquisa, essa abordagem quantitativa poderia ser replicada em uma amostra dos municípios brasileiros para verificar se apresentam as mesmas deficiências dos Estados ou se exibem peculiaridades. Outra sugestão seria uma pesquisa qualitativa nos Estados para averiguar os motivos que levaram aos baixos índices de realização da receita de capital e de execução da despesa de capital. Por fim, para continuar a estimular o interesse da população na administração pública, o RREO oferece anexos específicos para gastos com saúde e educação, estudos em cada uma dessas funções de governo, as duas que mais interessam a população, seriam de grande contribuição para a transparência das contas públicas.

## REFERÊNCIAS

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

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 3 mai. 2014.

\_\_\_\_\_. 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, 5 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: 3 mai. 2014.

\_\_\_\_\_. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro... **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 mar. 1964. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm)>. Acesso em: 3 mai. 2014.

\_\_\_\_\_. 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, 2013.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de demonstrativos fiscais**: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios. 5. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Subsecretaria de Contabilidade Pública, Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2012.

\_\_\_\_\_. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Manual técnico de orçamento**: MTO 2015. Brasília, 2014.

\_\_\_\_\_. Portaria interministerial n. 163, de 4 de maio de 2001. Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas... **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 07 mai. 2001. Disponível em: <[http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/hp/downloads/Port\\_Interm\\_1632001\\_Atualizada\\_20100618.pdf](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/hp/downloads/Port_Interm_1632001_Atualizada_20100618.pdf)>. Acesso em: 24 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. Portaria n. 42, de 14 de abril de 1999, do Ministério de Estado do Orçamento e Gestão. Atualiza a discriminação da despesa por funções... **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 15 abr. 1999. Disponível em: <<http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria42.pdf>>. Acesso em: 24 jun. 2014.

CITADINI, A. R. Déficit público nos municípios – causas e soluções **O Estado de São Paulo**, São Paulo, 30 mar. 1998. Disponível em: <<http://www.citadini.com.br/artigos/oesp9803.htm>>. Acesso em: 7 nov. 2014.

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

GIACOMONI, J. **Orçamento público**. São Paulo: Atlas, 2007.

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

JUND, S. **Direito financeiro e orçamento público**: teoria e 500 questões. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

KOHAMA, H. **Contabilidade pública**: teoria e prática. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MACHADO JR., J. T. M.; REIS, H. C. **A Lei 4.320 comentada**. Rio de Janeiro: IBAM, 2002/2003.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MICHEL, M. H. **Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PALUDO, A. V. **Orçamento público, administração financeira e orçamentária e Lei de Responsabilidade Fiscal**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

SILVA, L. M. da. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo. São Paulo: Atlas, 2008.

SLOMSKI, V. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. São Paulo: Atlas, 2001.

## APÊNDICES

### Apêndice A – Subtotais das receitas dos Estados

Estado	Previsão Atualizada	Receitas realizadas até o bimestre
Acre	5.952.243.894,80	4.936.130.745,71
Alagoas	8.474.307.073,64	7.387.284.180,80
Amazonas	14.573.449.840,40	14.532.631.327,05
Bahia	37.319.343.305,00	35.223.977.256,22
Ceará	20.244.934.079,81	18.903.261.676,49
Espírito Santo	14.302.389.795,00	13.494.650.573,24
Goiás	21.019.134.000,00	18.079.876.016,28
Maranhão	15.160.912.062,46	12.965.288.784,73
Mato Grosso	12.810.348.875,00	12.712.506.164,63
Mato Grosso do Sul	12.169.439.683,32	11.459.607.673,99
Minas Gerais	73.166.993.936,62	70.958.446.417,60
Pará	19.333.159.000,00	17.303.811.000,00
Paraíba	9.948.633.000,00	8.547.065.000,00
Paraná	36.719.289.121,00	33.817.504.185,36
Pernambuco	32.487.275.000,00	28.086.413.000,00
Piauí	7.252.083.119,00	7.193.319.150,18
Rio de Janeiro	75.635.057.936,00	71.192.474.168,00
Rio Grande do Norte	11.259.252.874,90	10.024.320.310,26
Rio Grande do Sul	45.253.553.597,50	44.368.269.216,07
Rondônia	7.699.764.991,41	6.267.609.193,15
Roraima	2.453.450.188,00	3.738.688.724,23
Santa Catarina	19.351.278.659,00	19.650.192.808,70
São Paulo	203.089.890.000,00	196.875.516.000,00
Sergipe	8.271.908.800,00	7.208.028.517,13
Tocantins	8.100.249.259,40	6.953.268.557,64



## Apêndice B – Subtotais das despesas dos Estados

Estado	Dotação Atualizada	Despesas empenhadas até o bimestre	Despesas liquidadas até o bimestre	Despesas inscritas em restos a pagar não processados
Acre	5.971.391.261,95	5.156.552.725,91	5.059.439.048,65	97.113.677,26
Alagoas	8.732.374.934,28	7.092.907.991,05	6.665.285.494,18	427.622.496,87
Amazonas	15.793.901.012,71	14.569.525.924,39	13.731.858.422,40	837.667.501,99
Bahia	41.081.953.001,00	34.237.808.085,76	33.820.989.704,06	416.818.381,70
Ceará	22.808.231.562,05	18.395.140.660,60	17.769.709.008,44	625.431.652,16
Espírito Santo	15.898.287.953,88	13.721.665.464,74	13.173.901.815,04	547.763.649,70
Goiás	27.007.175.631,00	18.606.248.083,17	17.690.626.604,77	915.621.478,40
Maranhão	15.928.835.796,30	13.592.766.286,72	12.630.648.756,11	962.117.530,61
Mato Grosso	15.169.737.488,91	12.721.613.392,81	11.924.855.205,43	796.758.187,38
Mato Grosso do Sul	13.657.982.449,91	11.712.097.316,76	11.331.890.917,37	380.206.399,39
Minas Gerais	83.112.795.992,32	71.906.529.761,80	69.971.456.578,47	1.935.073.183,33
Pará	19.333.159.000,00	16.608.588.000,00	16.608.588.000,00	0,00
Paraíba	10.557.656.000,00	8.559.088.000,00	8.352.891.000,00	206.197.000,00
Paraná	36.719.289.121,00	32.047.015.544,58	30.386.727.253,79	1.660.288.290,79
Pernambuco	32.762.988.000,00	27.132.767.000,00	27.132.767.000,00	0,00
Piauí	8.500.822.616,00	7.351.676.058,39	7.187.324.560,53	164.351.497,86
Rio de Janeiro	85.418.499.242,00	71.663.151.029,00	71.051.454.698,00	611.696.331,00
Rio Grande do Norte	12.070.098.518,97	9.873.887.196,34	9.563.636.309,53	310.250.886,81
Rio Grande do Sul	49.391.885.121,54	45.762.263.619,71	45.143.675.131,89	618.588.487,82
Rondônia	7.949.998.207,08	6.495.056.838,41	5.875.400.680,76	619.656.157,65
Roraima	5.847.704.093,55	4.095.060.586,56	3.925.507.411,81	169.553.174,75
Santa Catarina	22.970.695.546,92	19.254.339.864,11	18.678.621.956,27	575.717.907,84
São Paulo	204.306.908.000,00	197.870.172.000,00	189.542.539.000,00	8.327.633.000,00
Sergipe	8.397.400.348,18	6.988.408.508,08	6.921.893.028,56	66.515.479,52
Tocantins	8.400.637.810,43	6.626.509.400,43	6.469.540.637,73	156.968.762,70

<sup>1</sup> Apesar desse valor não constar no balanço orçamentário do Estado, foi aplicada o descrito na legislação, onde, segundo Brasil (1964), as despesas empenhadas, mas não pagas ao final do exercício, são inscritas em restos a pagar não processados, igualando, assim, a despesa executada à despesa empenhada, conforme ocorre em todos os outros Estados.