

ANÁLISE DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DOS ESTADOS BRASILEIROS NO PERÍODO DE 2014 A 2016

Taise Feltes

Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Santa Catarina

taisefeltes@gmail.com

Rua Lauro Linhares, 1288. Bloco 1, apto 102. Trindade, Florianópolis, SC.

(48) 9 9993-4203

Fabricsia Silva da Rosa

Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Santa Catarina (1999). Mestrado em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina (2002). Doutorado sanduíche em Contabilidade pela Universitat de Valencia (2011). Doutorado em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina (2011). Atualmente é professora adjunta da Universidade Federal de Santa Catarina. Atua como Editora Associada da Revista de Contabilidade y Negócio da PUC/Perú. Tem experiência na área de Administração, com ênfase em Ciências Contábeis, atuando principalmente nos seguintes temas: gestão pública, avaliação da sustentabilidade ambiental, e gestão de custos.

fabricsia.rosa@ufsc.br

Rua Lauro Linhares, 1346, apto 1102. Trindade, Florianópolis, SC.

(48) 37216512

Esta pesquisa tem por objetivo analisar a situação da execução orçamentária dos Estados Brasileiros no período de 2014 a 2016, através do BO, buscando a comparação das informações, para assim averiguar se os valores executados estão em conformidade com os valores constantes no orçamento público. Para realizar a análise foram aplicados quocientes, conforme a literatura, buscando interpretá-los. A pesquisa é classificada como qualitativa quanto a abordagem, descritiva quanto ao objetivo e documental com relação aos procedimentos. Os resultados apontam diferenças no orçamento de alguns Estados, como por exemplo Rio de Janeiro e Rio Grande do Norte, que tiveram mais despesa do que receita nos anos analisados, ou seja, déficit. Já os Estados do Paraná, Rondônia e Roraima foram os únicos a apresentar superávit nos três anos analisados, ou seja, a receita arrecadada foi maior que a despesa empenhada, sendo assim, não houve a necessidade de contratar empréstimos e pagar altos juros pelos mesmos. Observou-se que houve falta de recursos para a maioria dos Estados, como por exemplo para o Rio de Janeiro e Rio Grande do Norte. Já para os Estados de São Paulo e Roraima, ocorreu economia de despesa.

Palavras-chave: Orçamento Público, Estados Brasileiros, Balanço Orçamentário.

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade segundo Iudicibus, tem como principal objetivo “fornecer informação econômica física de produtividade e social relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar julgamentos com segurança. ” Com vistas a atender os diversos usuários, a contabilidade possui diversos ramos, dentre eles a Contabilidade Pública, que segundo a Associação Brasileira de Orçamento Público (ABOP) “ (...) estuda, controla e demonstra a organização e execução dos orçamentos, atos e fatos administrativos da fazenda pública, o

patrimônio público e suas variações” (ABOP, 1975 apud TCE/SC, 2003, p. 102). Ou seja, é a área que cuida dos bens públicos, buscando atender os direitos da população.

Conforme disposto na Constituição Federal de 1988, o gestor tem o dever de cumprir as metas e objetivos buscando a eficiência da aplicação de seus recursos e garantindo todos os direitos aos cidadãos.

Para atingir esse objetivo, a administração pública utiliza-se das três peças instituídas pela Constituição Federal de 1988: PPA, LDO e LOA que se destinam a planejar as suas ações. A LOA é o orçamento, que é elaborado anualmente de acordo com as diretrizes estabelecidas nos outros dois instrumentos. Segundo Silva e Vasconcelos (1997, p. 25), “o orçamento representa as autênticas aspirações da população.” Ou seja, no orçamento estão descritas as formas como o Estado irá atender a população.

Sendo assim, é preciso que o orçamento seja bem elaborado seguindo as etapas descritas em lei, para que os recursos sejam utilizados da melhor maneira possível, em benefício da sociedade.

Um dos direitos que todo cidadão tem, é o acesso as informações sobre como o dinheiro público está sendo utilizado. Este direito é garantido pela LAI- Lei de Acesso a Informação. No entanto, mesmo com as informações sendo divulgadas, ocorre como descrito na pesquisa de Miranda et al. (2008) e Penido et al. (2001), a não compreensão das informações produzidas pela Contabilidade Pública, até mesmo por profissionais contadores.

Considerando o contexto apresentado acima, surge a seguinte questão de pesquisa: os Estados Brasileiros atenderam os valores de receita e despesa previstos na LOA no período de 2014 a 2016?

O objetivo do presente trabalho é analisar a execução orçamentária dos Estados durante os anos citados, através de quocientes aplicados sobre os valores do BO, buscando comparação entre o que foi previsto e o que foi realizado, destacando eventuais discrepâncias.

Este estudo se justifica devido ao problema de compreensão por parte dos usuários sobre as informações dos órgãos públicos, e por ser importante ter o conhecimento de se o dinheiro público arrecadado está sendo utilizado. Além disso, a pesquisa também é importante para a área acadêmica, visto que, segundo Lyrio (2016) temas referentes a administração pública e transparência ganharam força, sobretudo a partir do século XX.

2. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1 Orçamento Público

O Orçamento Público é definido como sendo uma ferramenta, onde os gestores das organizações desenvolvem, através da previsão das receitas e execução das despesas suas ações, buscando atender as necessidades da população.

Segundo Kohama (2010, p.40) “O orçamento é o processo pelo qual se elabora, expressa, executa e avalia o nível de cumprimento da quase totalidade do programa de governo, para cada período orçamentário.” Seguindo a mesma linha, o glossário do Senado Federal define Orçamento como sendo o “Instrumento pelo qual o governo estima as receitas e fixa as despesas para poder controlar as finanças públicas e executar as ações governamentais, ensejando o objetivo estatal do bem comum.”

Através das definições acima expostas, já é possível visualizar a importância do orçamento para a administração pública, já que é por meio deste que se conseguirá atingir os objetivos e prestar serviços para toda a sociedade. Sendo assim, o Orçamento não poderá ser

elaborado de qualquer forma, muito menos de forma isolada dos anos anteriores. É preciso seguir as etapas de planejamento, execução e controle que juntas formam o ciclo orçamentário.

Ciclo orçamentário segundo Cruz (2012, p. 14) significa “o tempo e os degraus que durante o processo orçamentário, a proposta, a lei e outros documentos envolvidos percorrem até atingirem a etapa de execução e esta seja definitivamente aprovada por quem de direito.”

Em suma, são etapas realizadas, de forma ordenada, desde o início do processo orçamentário até o final do mesmo. Como citado acima, estas etapas compreendem planejamento, execução e controle. As etapas de planejamento e execução tem seus estágios, que se diferem para as receitas e despesas.

A primeira etapa da receita é o planejamento, também denominado de elaboração, que consiste em planejar o que será realizado no período considerado. De acordo com Cruz (2012) os fatores imprescindíveis desta etapa são a elaboração de objetivos, estruturas e recursos. Sendo assim, no planejamento serão estabelecidos os objetivos reais, calculando os recursos materiais, humanos e financeiros para alcançá-los. Quanto ao estágio do planejamento, denominado previsão, segundo o MCASP (2017, p.56), “compreende a previsão de arrecadação da receita orçamentária constante da Lei Orçamentária Anual (LOA) (...)”.

A execução é a segunda etapa e de acordo com Kohama (2010, p.46), “(...) constitui a concretização anual dos objetivos e metas determinados para o setor público, no processo de planejamento integrado, e implica a mobilização de recursos humanos, materiais e financeiros.” Portanto, esta etapa compreende colocar em prática o que foi proposto na etapa do planejamento. Tem-se como estágios o lançamento que consiste em criar a obrigação, identificar o sujeito passivo e calcular o montante; arrecadação que é quando o contribuinte entrega os valores devidos aos agentes do tesouro; e recolhimento, transferência dos valores para os cofres (MCASP, 2017).

Por fim tem-se o controle ou avaliação como alguns autores preferem chamar. Segundo Kohama (2010, p.47), consiste em “(...) julgar o nível dos objetivos fixados no orçamento e as modificações nele ocorridas durante a execução; a eficiência com que se realizam as ações empregadas para tais fins e o grau de racionalidade na utilização dos recursos (...)”. De uma maneira geral, esta etapa consiste em verificar quais objetivos foram atingidos.

As etapas da despesa são as mesmas citadas anteriormente para a receita. No entanto, os estágios se distinguem. Na etapa do planejamento da despesa tem-se como estágios: fixação da despesa, descentralização de créditos orçamentários e programação orçamentária e financeira. A fixação da despesa são os gastos autorizados que estão previstos no orçamento, com base nas receitas (MCASP, 2017).

Para a execução, os estágios são: empenho que é a criação da obrigação para o Estado; em liquidação que registra no patrimônio de acordo com a ocorrência do fato gerador; liquidação que é a comprovação do direito adquirido pelo credor; e pagamento, saída de dinheiro dos cofres (MCASP, 2017).

A partir dessas etapas e estágios elabora-se as três peças ou instrumentos de planejamento do Orçamento existentes no Brasil, que são: PPA, LDO e LOA, devendo ser elaborados nesta ordem.

O Plano Plurianual (PPA), segundo Kohama (2010, p. 35), “é um plano de médio prazo, através do qual procura-se ordenar as ações do governo que levem ao atingimento dos objetivos e metas fixados para um período de quatro anos (...)” Assim sendo, o PPA, tem como finalidade a elaboração dos objetivos, metas e diretrizes do Governo para os próximos quatro anos. Vale lembrar que, quando houver troca de mandato, este deverá administrar o seu primeiro ano respeitando o PPA do mandato anterior. A elaboração deste plano é de responsabilidade do poder Executivo, que deve enviar para o Legislativo de 31 de agosto até 22 de dezembro.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) que tem duração de um ano, deve ser elaborada pelo Executivo, contendo metas e prioridades da administração pública, abrangendo

despesas de capital para o exercício seguinte e buscando orientar na elaboração da LOA (CF 1988, art. 165). Também abrange o equilíbrio entre as receitas e despesas e contém o anexo de riscos fiscais. O prazo para elaboração e envio ao Legislativo vai de 15 de abril a 17 de julho.

A Lei Orçamentária Anual (LOA), também com duração de um ano, segundo Kohama (2010, p. 38) serve “para viabilizar a concretização das situações planejadas no PPA, e transformá-las em realidade, obedecendo a LDO, elabora-se assim o Orçamento Anual, onde são programadas as ações a serem executadas, visando alcançar os objetivos determinados.” Assim como os outros dois instrumentos, é elaborada pelo Executivo que enviará para o Legislativo no mesmo prazo do PPA, 31 de agosto a 22 de dezembro.

2.2 Balanço Orçamentário

Balanço Orçamentário, BO, é um demonstrativo do setor público, dividido em colunas e linhas, onde são demonstradas as receitas e despesas previstas, confrontando com as executadas. Segundo NBC T 16.6 (R1) “o Balanço Orçamentário evidencia as receitas e as despesas orçamentárias, detalhadas em níveis relevantes de análise, confrontando o orçamento inicial e as suas alterações com a execução, demonstrando o resultado orçamentário.”

Como vê-se na definição acima, somente as receitas e despesas orçamentárias integram o Balanço Orçamentário, já que estas estão previstas na LOA. Tanto as receitas, como as despesas orçamentárias são subdivididas pela sua categoria econômica em de capital ou corrente e também pela sua origem, segundo MCASP (2017).

Receitas correntes são derivadas de impostos e exploração de atividades agropecuária, industrial, de serviços e outras. Já as de capital são oriundas de empréstimos, conversão em espécie de bens e direitos ou recursos recebidos de outras entidades. Ou seja, as receitas correntes são aquelas decorrentes da atividade fim da entidade. Todas as outras são de capital. As despesas correntes são aquelas que não contribuem para a aquisição ou formação de um bem de capital como, por exemplo, pessoal e encargos. E as de capital, são aquelas que contribuem para aquisição ou formação de um bem de capital, devolução de depósitos em caução, por exemplo.

Como dito acima, ele está dividido em colunas e linhas, tanto para as receitas quanto para as despesas. Na coluna das receitas tem-se a previsão inicial, que são os valores previstos na LOA, a previsão atualizada que é uma reestimativa da receita que foi prevista e a receita realizada que é aquela que foi arrecadada pela entidade no exercício. Também se encontra o saldo das receitas que é a diferença entre as receitas realizadas e a previsão atualizada. Para as despesas a primeira coluna refere-se à dotação inicial que consiste nas autorizações previstas na LOA. A segunda, terceira e quarta colunas são os estágios da execução da despesa: empenho, liquidação e pagamento. E na última coluna apresenta-se o saldo, que é a diferença entre a dotação atualizada e a despesa empenhada.

O BO traz o déficit, diferença negativa entre as receitas realizadas e as despesas empenhadas, junto com as receitas e o superávit, diferença positiva entre as receitas realizadas e as despesas empenhadas, junto das despesas, gerando assim o equilíbrio. Acompanha o BO dois anexos, contendo os restos a pagar processados e não processados.

2.3 Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF

A Lei de Responsabilidade Fiscal, é uma lei de grande importância para o setor público, visto que é considerada um código de conduta para os gestores públicos MPOG (2011 como citado em Platt, 2017, p.149). A definição pode ser encontrada na própria Lei, em seu art. 1º que diz que a Lei “estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal (...)”.

A definição de gestão fiscal também pode ser encontrada na Lei e segunda esta, esse conceito “pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas. ”

Em suma, a LRF através de ações planejadas e transparentes, cumprindo metas e obedecendo os limites de receitas e despesas, busca alcançar seu objetivo que é evitar possíveis riscos e desvios que poderão afetar as contas públicas.

Sendo assim, vê-se que esta lei tem como propósito assegurar que os gestores cumpram com seus papéis, utilizando o dinheiro público da maneira correta, planejando e sendo transparentes em suas ações.

2.4 Estudos anteriores

Como dito anteriormente, muitos estudos estão sendo feitos sobre temas da área pública. Dentre os estudos já realizados, destaca-se o de Carvalho (2014), onde a autora tinha por objetivo analisar a adequação orçamentária do Estado de São Paulo do ano de 2014, comparando e verificando se os valores realizados estavam de acordo com os que constavam na LOA. Para atender ao seu objetivo, ela utilizou 7 quocientes. Seus resultados demonstraram que o Estado apresentou déficit de arrecadação e economia de despesa e que houve disparidade entre os valores orçados e realizados no período analisado.

Ferreira (2006), em seu estudo, buscou avaliar a evolução das execuções orçamentárias estaduais de 1995 a 2004, “por meio de: indicadores tradicionais de desempenho fiscal; indicadores de desempenho fiscal no âmbito da LRF; indicadores do grau de atendimento as demandas sociais locais; e indicadores de eficiência das despesas orçamentárias. ” Concluiu-se com este estudo que as ações adotadas de 1995 a 1998 permitiram que os estados cumprissem as regras estabelecidas na LRF, porém, “evidenciou-se que os estados de São Paulo, Rio de Janeiro, Minas Gerais e Rio Grande do Sul não tem conseguido estabilizar e reduzir o estoque de suas dívidas.

O objetivo da pesquisa de Bartosiak (2010) foi estudar, de forma comparativa, os balanços públicos do Município de São Paulo e dos Municípios da região do Grande ABC Paulista entre os anos de 2007 e 2008, avaliando a gestão de cada Município. A autora também utilizou quocientes para realizar sua análise. Em seus resultados pode-se perceber que os desempenhos dos Municípios variaram de acordo com os quocientes e indicadores aplicados.

O estudo de Nogueira e Junior (2008) teve como objetivo “analisar os dados e interpretar informações constantes na Gestão Orçamentária e Financeira do Estado do Ceará” utilizando alguns quocientes sobre os valores encontrados nos Balanços. Em seus resultados eles apontaram que foi possível observar o comportamento do Governo, analisando tendências de gestão.

Outros estudos como o de Vazquez (2012), não utilizaram quocientes, porém é importante trazê-lo, visto que abordou a Lei de Responsabilidade Fiscal, um dos tópicos apresentados neste estudo. Seu objetivo foi verificar os impactos da LRF sobre o comportamento fiscal e as decisões de gasto dos Municípios Brasileiros. Os resultados mostram que a tendência relacionada ao ajuste teve início antes da LRF entrar em vigor, influenciado por regulações anteriores. Após a Lei, observou-se que comportamentos discrepantes em alguns anos foram compensados por resultados mais positivos em outros exercícios.

Já a pesquisa de Piva (2006), buscou demonstrar as principais fontes de arrecadação de receita pública orçamentária no Estado de Santa Catarina. Os resultados confirmaram que receita tributária é responsável pela maior fonte de arrecadação de receitas públicas via ICMS, tributo que recebeu especial destaque.

Destaque-se assim estudos similares ao presente estudo e também outros que abordam

temas contidos nessa pesquisa.

3. METODOLOGIA

Este estudo classifica-se, quanto a abordagem, como qualitativa, visto que foram analisadas as contas do Balanço Orçamentário dos Estados, verificando a situação da execução orçamentária dos mesmos, comparando os valores orçados com os realizados. Quanto aos objetivos, considera-se descritiva pois, descreveu-se e interpretou-se os resultados obtidos através dos quocientes. Com relação ao procedimento, conceitua-se como documental, já que os Balanços Orçamentários foram obtidos através do Portal de Transparência dos Estados, considerando-se assim, fonte secundária.

Para alcançar os objetivos descritos, foi preciso seguir três etapas. A primeira consistiu em obter o Balanço Orçamentário dos Estados no Portal de Transparência dos mesmos. Buscou-se as informações nos Portais levando em consideração o disposto pela LAI- Lei de Acesso a Informação. Por isso, a população desta pesquisa constitui-se em 26 Estados, mas devido ao Balanço Orçamentário de alguns Estados não estarem disponíveis no seu respectivo Portal de Transparência na data da visita, a amostra da pesquisa é composta por 14 Estados que são: Santa Catarina, Paraná, São Paulo, Rio de Janeiro, Espírito Santo, Minas Gerais, Mato Grosso, Alagoas, Bahia, Pernambuco, Rio Grande do Norte, Amazonas, Rondônia e Roraima. A segunda etapa compreendeu a aplicação dos 5 quocientes demonstrados e explicados no quadro 1.

Quadro 1: quocientes aplicados para análise

| Nome e sigla | Fórmula | Definição | Valor de referência | Autores |
|--|---|--|--|------------------|
| Quociente de execução da receita (QER) | Receita realizada/ Previsão atualizada | Indica a existência de excessos ou insuficiência de arrecadação em relação ao valor da despesa orçamentária fixada. | 1> Houve excesso de arrecadação 1< Houve insuficiência de arrecadação | Bezerra Filho |
| Quociente do desempenho de arrecadação (QDA) | Receita realizada/ Previsão inicial | Indica a existência de excessos ou insuficiências de arrecadação em relação ao valor da despesa inicialmente fixada. | 1> Houve excesso de arrecadação 1< Houve insuficiência de arrecadação | Bezerra Filho |
| Quociente de despesa empenhada (QDE) | Despesa empenhada/ Dotação atualizada | Indica a parcela do orçamento (LOA) e dos créditos adicionais empenhada no exercício. | Em %. Quantos % de despesas foram empenhadas | Bezerra Filho |
| Quociente do equilíbrio | Previsão inicial/ Dotação inicial | Indica se há equilíbrio entre a previsão e fixação constante na LOA. | =1 Equilíbrio (receita =despesa) | Parte V MCASP |

| | | | | |
|---|---|--|--|---------------|
| orçamentário (QEO) | | | 1 > Receita maior que despesa 1 < Despesa maior que receita | |
| Quociente do resultado orçamentário (QRO) | Receita realizada/ Despesa empenhada | Indica a existência de superávit ou déficit. | 1 > Superávit 1 < Déficit | Parte V MCASP |

Fonte: elaborado pelas autoras adaptado de Bezerra Filho (2014) e parte V MCASP (2012)

Por fim, a terceira e última etapa consistiu em analisar os resultados dos quocientes, buscando identificar as possíveis discrepâncias.

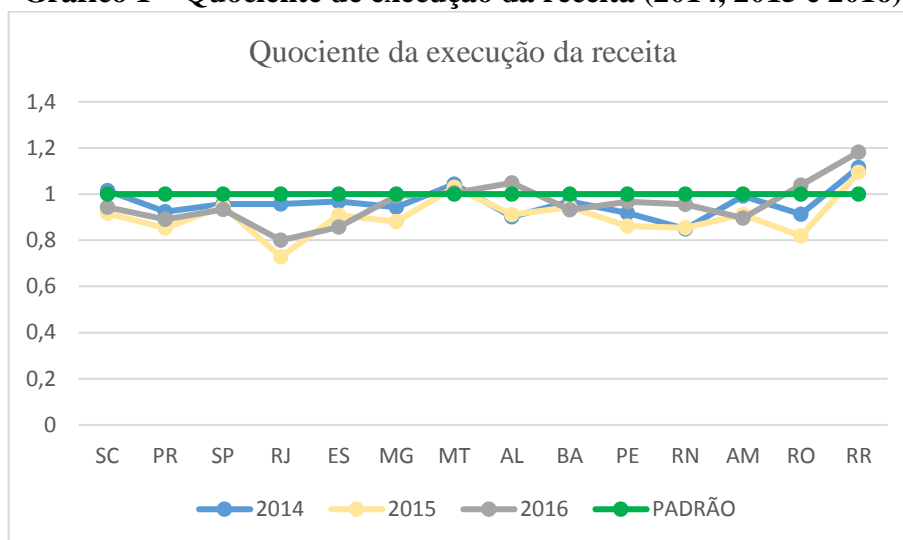
4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção serão apresentadas as análises dos resultados obtidos. Para maior visualização e compreensão, foram elaborados gráficos para cada quociente, com os valores obtidos em cada ano, para cada estado. Acrescentou-se uma linha verde em cada gráfico, com o valor que o quociente deveria ter para ser considerado bom, conforme a literatura, podendo assim realizar uma melhor comparação.

A seguir tem-se a análise de cada gráfico, destacando, conforme a literatura as eventuais divergências ocorridas.

A análise do QER, revela, como mencionado acima, se o ente arrecadou mais ou menos que a receita prevista na LOA, com créditos adicionais. Ou seja, se o resultado da divisão da receita realizada pela previsão atualizada for maior que 1, quer dizer que houve excesso de arrecadação, já se ocorrer o contrário, houve insuficiência de arrecadação.

Gráfico 1 – Quociente de execução da receita (2014, 2015 e 2016)

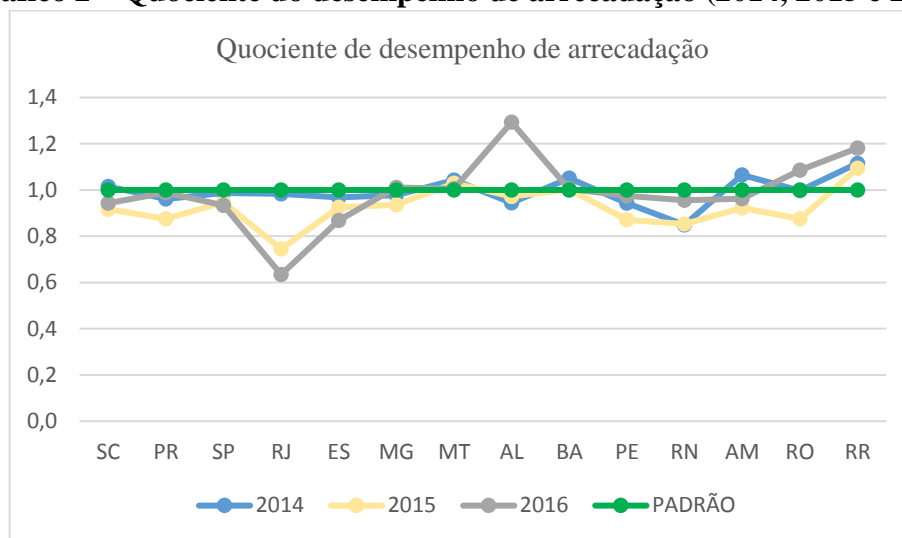


Fonte: elaborado pelas autoras a partir dos cálculos.

Observando o gráfico 1, pode-se perceber que somente os Estados de Mato Grosso, Santa Catarina, Alagoas, Rondônia e Roraima tiveram QER acima de 1 em algum ano. Todos os outros Estados tiveram QER abaixo de 1 nos três anos. Compreende-se assim, que houve maior insuficiência de arrecadação em relação a despesa orçamentária atualizada fixada no exercício. O Estado que

teve o QER mais baixo em 2014 foi o Rio Grande do Norte (0,8490) e em 2015 e 2016 foi o Rio de Janeiro (0,7277) e (0,7997), respectivamente. Nos dois estados isso ocorreu devido principalmente a menor arrecadação de receitas de capital, menos que 50% da previsão atualizada. Com relação aos 5 Estados que tiveram excesso de arrecadação, no caso de Mato Grosso, Rondônia e Roraima isso aconteceu devido a abertura de créditos adicionais durante os exercícios.

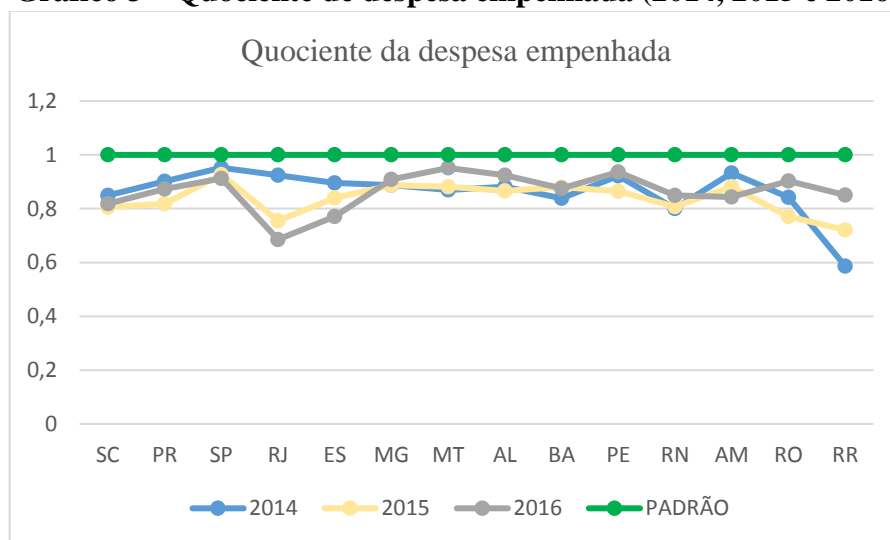
Gráfico 2 – Quociente do desempenho de arrecadação (2014, 2015 e 2016)



Fonte: elaborado pelas autoras a partir dos cálculos.

O gráfico 2 refere-se ao QDA dos Estados. Esse quociente tem a mesma função do QER, porém, este é sem os créditos adicionais. Ou seja, verifica-se se houve excesso ou insuficiência de arrecadação com relação a dotação inicial prevista na LOA. Conforme mostrado no gráfico 2, o Estado que teve o QDA mais baixo de todos os anos foi o Rio de Janeiro (0,6344), isto é, arrecadou menos que o previsto. Já o estado com QDA mais alto foi o Alagoas (1,2929), sendo assim, arrecadou mais que o previsto. Vê-se, portanto, que o estado de Alagoas não utilizou créditos adicionais, pois a previsão da receita foi suficiente.

Gráfico 3 – Quociente de despesa empenhada (2014, 2015 e 2016)

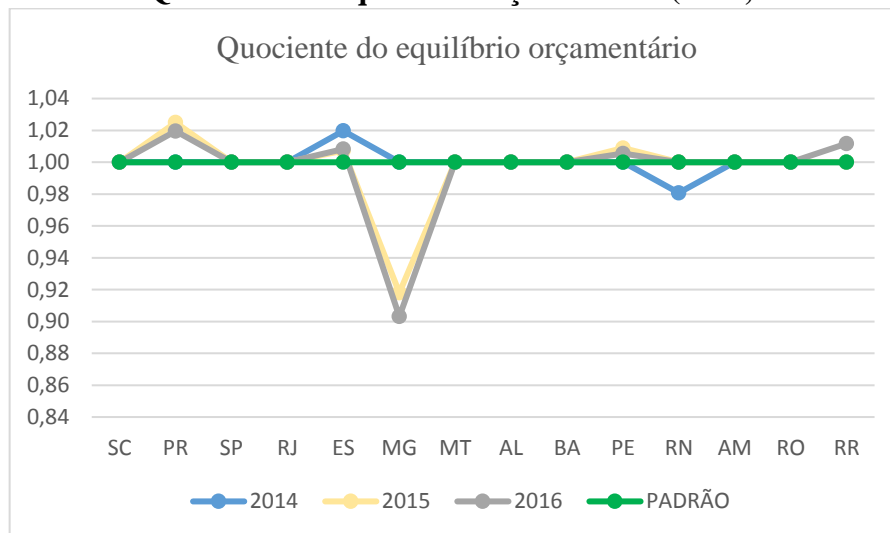


Fonte: elaborado pelas autoras a partir dos cálculos.

No gráfico 3, tem-se o QDE que segundo Bezerra Filho (2014) mostra quanto do orçamento e dos créditos adicionais foi empenhado no exercício. Por exemplo, o Estado que mais empenhou despesa nos anos de 2014 e 2015 foi São Paulo, 95% e 92% respectivamente. Em 2016, o maior empenho de despesa foi do Mato Grosso (95%). O Estado que menos empenhou despesa foi Roraima, com apenas 58% em 2014. Ou seja, vê-se que todos os Estados em todos os anos gastaram menos do que a dotação atualizada de despesa. Entende-se assim que houve economia orçamentária. Tanto no caso do estado de São Paulo, quanto no do Mato Grosso, o menor empenho de despesa foi devido a despesa capital menor que a dotação atualizada, em especial os investimentos.

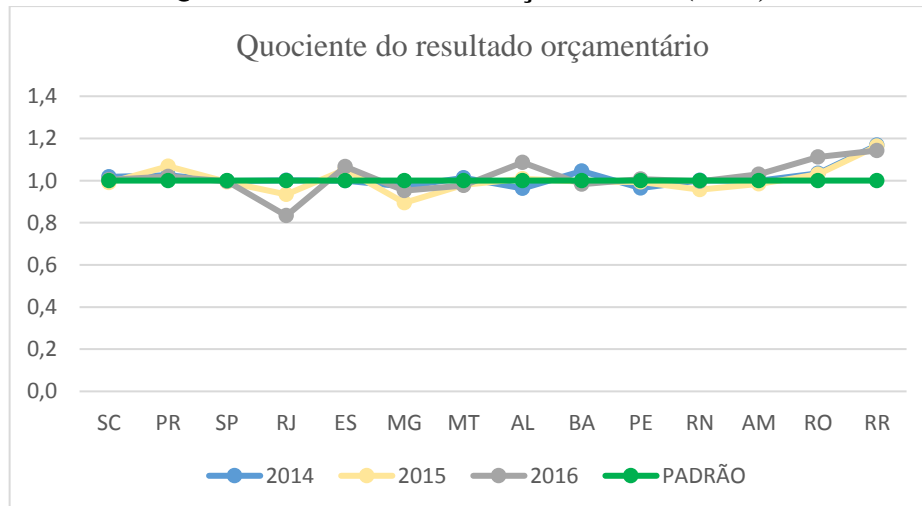
O gráfico 4 traz o QEO, que indica se houve equilíbrio entre a previsão e fixação (Parte V, MCASP, 2012). Sabe-se que houve equilíbrio quando o resultado da divisão da previsão inicial da receita pela dotação inicial da despesa é igual a 1. Se a receita prevista for maior que a despesa fixada o QEO será maior que 1, caso contrário, será menor. Observando o gráfico 4 percebe-se que quase todos os estados obtiveram equilíbrio, ou apresentaram QEO acima de 1. Apenas os estados do Rio Grande do Norte e de Minas Gerais tiveram QEO abaixo de 1, ou seja, houve menor arrecadação de receita.

Gráfico 4 – Quociente do equilíbrio orçamentário (2014, 2015 e 2016)



Fonte: elaborado pelas autoras a partir dos cálculos.

Gráfico 5 – Quociente do resultado orçamentário (2014, 2015 e 2016)



Fonte: elaborado pelas autoras a partir dos cálculos.

O gráfico 5 traz os resultados obtidos do QRO. Segundo a parte V do MCASP (2012), este quociente serve para verificar se está ocorrendo déficit ou superávit. Acima de 1, considera-se superávit, abaixo déficit. Somente os Estados do Paraná, Rondônia e Roraima não apresentaram déficit em nenhum ano, como mostrado no gráfico. Já os estados de São Paulo e Minas Gerais, tiveram déficit nos três anos analisados. Isto é, os estados que apresentaram déficit, significa dizer que gastaram mais do que arrecadaram de receita. Já os estados obtiveram superávit, gastaram menos do que possuíam de receita.

Viu-se acima, com a análise de cada gráfico, que houveram discrepâncias entre os valores orçados e os valores realizados.

Agora parte-se para uma visão geral dos resultados, trazendo disposições legais e comparação com resultados de estudos anteriores. Para isso, observa-se que os quocientes podem ser divididos em três categorias: receita, despesa e equilíbrio entre elas.

A LRF, em seu art. 4º inciso I, traz a questão do equilíbrio entre receitas e despesas, ou seja, o ideal é que elas sejam iguais, pois cada receita deve ter uma despesa associada a ela. Mesmo assim, pode-se perceber através dos resultados, que existem estados que não apresentam esse equilíbrio. É o caso do Rio Grande do Norte e Minas Gerais, que foram destacados anteriormente no quociente QEO, por demonstrar despesa inicial maior que a receita inicial. No caso do estado do Paraná e do Espírito Santo por exemplo, demonstrou-se o contrário, a receita foi maior que a despesa. Apesar de o ideal ser o equilíbrio, a situação desses estados é boa pois, havendo receita maior, significa que não foi preciso realizar empréstimos e pagar altos juros pelos mesmos.

A LRF e a Constituição Federal trazem limites, máximos para a despesa e a dívida e mínimos para a saúde e educação. Esses limites influenciam no resultado orçamentário dos Estados. Segundo Lopreato (2004, como citado em Ferreira, 2006, p. 22), as divulgações feitas pelo Banco Central mostram que após a criação da LRF os Estados e Municípios tem assegurado superávit, porém, isso pode mudar devido as restrições dos gastos mínimos com saúde e educação e a pouca possibilidade de aumentar a arrecadação devido a nova tributação.

Assim, percebe-se que a execução orçamentária dos estados não é tão adequada quanto deveria, mesmo com leis para regulamentar. Viu-se que houve falta de recursos, ou seja, a receita arrecadada não foi suficiente e também houve economia de despesas, o que quer dizer que os Estados não gastaram o que estava previsto.

Além disso, pode-se perceber que os resultados obtidos neste estudo vão ao encontro dos resultados obtidos em estudos anteriores.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo da pesquisa foi analisar a execução orçamentária do Estados Brasileiros durante o período de 2014 a 2016, demonstrando eventuais discrepâncias entre os valores planejados no orçamento e os realizados, trazendo conformidades legais.

Para atingir esse objetivo, foram coletados os Balanços Orçamentários do Estados no Portal de Transparência e posteriormente foram aplicados os quocientes sobre os valores constantes nos mesmos. Buscou-se os BO nos portais, levando em consideração o que trata a LAI, que todos têm o direito de ter acesso às informações.

Com a análise dos quocientes, viu-se que ocorreram divergências no orçamento da maioria dos Estados analisados, ou seja, os valores orçados foram diferentes dos realizados nos períodos.

Os Estados de São Paulo e Minas Gerais, por exemplo, obtiveram déficit nos três anos analisados, o que significa dizer que estes gastaram mais do que havia sido arrecadado.

Outro ponto a ser destacado, é que houve economia de despesa orçamentário durante o período analisado em todos os 14 Estados estudados. O Estado de Roraima foi o que menos empenhou despesa ao longo desse período, apenas 58%.

Com relação ao QEO, viu-se que apenas os Estados do Rio Grande do Norte e de Minas Gerais que apresentaram valor abaixo de 1, o que significa dizer que a receita foi menor que a despesa. A LRF trata do equilíbrio entre as receitas e despesas em sua redação. Vê-se, portanto, que os dois Estados citados acima, não atenderam este equilíbrio.

Os resultados obtidos neste estudo vão ao encontro com as pesquisas anteriores. A pesquisa de Carvalho (2014), por exemplo, analisou a execução orçamentária do Estado de São Paulo no ano de 2014 e demonstrou que o este obteve déficit no ano analisado e teve economia de despesa orçamentária. Viu-se aqui, que este déficit e a economia de despesa perduraram durante os anos de 2015 e 2016.

No estudo de Ferreira (2006), demonstrou-se que São Paulo, Rio de Janeiro, Minas Gerais e Rio Grande do Sul não conseguiram se estabilizar e reduzir suas dívidas entre os anos de 1995 e 2004. Com este estudo percebeu-se que isso continua atualmente, pois os estados destacados tiveram desempenho ruim nos indicadores calculados. Comparando o presente estudo com o de Bartosiak (2010), vê-se que não são apenas os Estados que demonstram discrepâncias no orçamento, os municípios também.

Por fim, coloca-se como limitações da pesquisa a amostra, que contem 14 Estados, pois levou-se em consideração o disposto na LAI e por isso na data da visita os Balanços Orçamentários dos Estados faltantes não estavam disponíveis no respectivo portal de transparência, e também a análise mais detalhada dos resultados obtidos.

Sugere-se, portanto, para futuras pesquisas, além de aplicar os quocientes para os Estados que não foram analisados neste estudo e dar sequência para os próximos anos, observar se os limites estabelecidos pela LRF estão sendo atendidos pelos Estados. Também se propõe que sejam investigadas as causas dos resultados obtidos nos quocientes e se houve consequências para os Governantes em decorrência de eventuais descumprimentos da Lei.

REFERÊNCIAS

BARTOSIAK, Nicolle. **ESTUDO COMPARATIVO DE BALANÇOS PÚBLICOS DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO E DOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO DO GRANDE ABC ENTRE OS ANOS DE 2007 E 2008**. 2010. 88 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/120782/283571.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 20 maio 2017.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade aplicada ao setor público**: abordagem simples e objetiva. São Paulo: Atlas, 2014.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em: 01 jun. 2017.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal)**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 05 de julho de

2017.

CARVALHO, Tahiana; ROSA, Fabrícia Silva da. Análise da execução orçamentária do estado de São Paulo no período de 2014. **Governnet :: a revista do administrador público**, Curitiba, p.1-15, mar. 2016. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/166664/TathianaCarvalho.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 01 jun. 2017.

CRUZ, Flavio da. **Contabilidade pública I**. 2.ed. Florianópolis: Departamento de Ciências Contábeis/UFSC, 2012. 140 p. ISBN 9788562894176.

FEDERAL, Senado. **Orçamento Público**. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/orcamento/glossario/orcamento-publico>>. Acesso em: 03 jun. 2017.

FERREIRA JUNIOR, Silvio. **As finanças públicas nos Estados Brasileiros: uma avaliação da execução orçamentária, no período de 1995 a 2004**. 2006. 211 f. Tese (Doutorado) - Curso de Economia, Universidade Federal de Viçosa, Minas Gerais, 2006. Disponível em: <http://www.locus.ufv.br/bitstream/handle/123456789/145/texto_completo.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 10 jul. 2017.

GARCIA, Elisabeth. **Verificação da conformidade dos procedimentos de execução orçamentaria de programas no fundo estadual de saúde do estado de Santa Catarina: estudo de caso na secretaria de estado da saúde (SES)**. 2009. 132 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2009. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/xmlui/handle/123456789/126843>>. Acesso em: 17 jul. 2017.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Objetivos e metodologias da Contabilidade**: Teoria da contabilidade. São Paulo: Atlas, 2004.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública**: teoria e prática. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LEVY, Evelny. **Controle social e controle de resultados**: um balanço dos argumentos e da experiência recente. O público não estatal na reforma do estado. Rio de Janeiro, FGV, 1999.

LYRIO, Maurício Vasconcellos Leão. **TRANSPARÊNCIA DA GESTÃO PÚBLICA EM PORTAIS ELETRÔNICOS: UMA ANÁLISE NO CONTEXTO DO PODER EXECUTIVO DOS GOVERNOS SUB-NACIONAIS BRASILEIRO E ESPANHOL**. 2016. 295 f. Tese (Doutorado) - Curso de Administração, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2016.

Ministério da Fazenda, *Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008*. Dispõe sobre as diretrizes a Ministério da Fazenda Secretaria do Tesouro Nacional. **MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO – PARTE V – DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO**. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/137713/Parte_V_-_DCASP.pdf>. Acesso em: 16 de maio de 2017.

MIRANDA, Luiz Carlos et al. Uma análise sobre a compreensibilidade das informações contábeis governamentais comunicadas pelo Balanço Orçamentário. **Bbr- Brazilian Business Review**, Vitória, v. 5, n. 3, p.209-228, dez. 2008. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/7755/uma-analise-sobre-a-compreensibilidade-das-informacoes-contabeis-governamentais-comunicadas-pelo-balanco-orcamentario>>. Acesso em: 20 jul. 2017.

NACIONAL, Tesouro. **MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO - 7ª edição**. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/MCASP+7ª+edição+Versão+Final.pdf/6e874adb-44d7-490c-8967-b0acd3923f6d>>. Acesso em: 03 jun. 2017.

BENEDICTO, Samuel Carvalho de, *et al.* **A compreensão dos cidadãos acerca dos demonstrativos públicos**: uma análise em três municípios mineiros. In: XXXV ENCONTRO DA ANPAD, 2011, Rio de Janeiro. Encontro da Associação Nacional de Pós-graduação e Pesquisa em Administração. Anais ... Rio de Janeiro: ANPAD, 2011. v. XXXV. p. 1-13.

PLATT NETO, Orion Augusto. **Contabilidade Pública**: atualizada e focada. 17. ed. (rev. e atual.). Florianópolis: Edição do autor, 2017.

_____. **Resolução CFC N.º 1.133/08**. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. A NBC T 16.6 foi alterada e consolidada em 24.10.14 como NBC T 16.6 (R1). Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1133.pdf > Acesso em: 06 maio 2017.

SCHULL, Adiulli Natã; FEITÓSA, Camila Gonçalves; HEIN, André Fernando. Análise da eficiência dos gastos em segurança pública nos estados brasileiros através da Análise Envoltória de Dados (DEA). **Revista Capital Científico**, Paraná, v. 12, n. 3, p.1-15, jul. 2014. Disponível em: <<https://revistas.unicentro.br/index.php/capitalcientifico/article/view/2623/2318>>. Acesso em: 11 jul. 2017.

TAVEIRA, Adriana do Val. A função social do Estado na contemporaneidade. **Revista da Faculdade de Direito Ufg**, Goiás, v. 34, n. 02, p.02-27, dez. 2010. Disponível em: <<https://www.revistas.ufg.br/revfd/article/view/10020>>. Acesso em: 04 jul. 2017.

ANEXOS

Quadro 1- Aplicação dos quocientes sobre o BO dos estados (2014)

| | QER | QDA | QDE | QEO | QRO |
|---------------------|--------|--------|--------|--------|--------|
| Santa Catarina | 1,0150 | 1,0150 | 0,8488 | 1,0000 | 1,0180 |
| Paraná | 0,9240 | 0,9612 | 0,9019 | 1,0001 | 1,0245 |
| São Paulo | 0,9570 | 0,9873 | 0,9522 | 1,0000 | 0,9983 |
| Rio de Janeiro | 0,9573 | 0,9832 | 0,9248 | 1,0000 | 1,0011 |
| Espírito Santo | 0,9678 | 0,9678 | 0,8952 | 1,0197 | 0,9992 |
| Minas Gerais | 0,9425 | 0,9778 | 0,8879 | 1,0000 | 0,9713 |
| Mato Grosso | 1,0427 | 1,0427 | 0,8694 | 1,0000 | 1,0132 |
| Alagoas | 0,9016 | 0,9450 | 0,8812 | 1,0000 | 0,9627 |
| Bahia | 0,9679 | 1,0514 | 0,8385 | 1,0000 | 1,0447 |
| Pernambuco | 0,9177 | 0,9429 | 0,9214 | 1,0000 | 0,9652 |
| Rio Grande do Norte | 0,8490 | 0,8490 | 0,8010 | 0,9808 | 1,0009 |
| Amazonas | 0,9912 | 1,0647 | 0,9322 | 1,0000 | 0,9987 |
| Rondônia | 0,9127 | 0,9976 | 0,8423 | 1,0000 | 1,0345 |
| Roraima | 1,1154 | 1,1154 | 0,5867 | 1,0000 | 1,1680 |

Fonte: elaborado pelos autores com base nos dados do Balanço Orçamentário dos Estados.

Quadro 2- Aplicação dos quocientes sobre o BO dos estados (2015)

| | QER | QDA | QDE | QEO | QRO |
|---------------------|--------|--------|--------|--------|--------|
| Santa Catarina | 0,9164 | 0,9164 | 0,8059 | 1,0000 | 0,9896 |
| Paraná | 0,8530 | 0,8758 | 0,8180 | 1,0249 | 1,0681 |
| São Paulo | 0,9477 | 0,9477 | 0,9269 | 1,0000 | 0,9930 |
| Rio de Janeiro | 0,7277 | 0,7446 | 0,7551 | 1,0000 | 0,9345 |
| Espírito Santo | 0,9082 | 0,9247 | 0,8398 | 1,0072 | 1,0529 |
| Minas Gerais | 0,8806 | 0,9358 | 0,8877 | 0,9180 | 0,8947 |
| Mato Grosso | 1,0295 | 1,0295 | 0,8811 | 1,0000 | 0,9793 |
| Alagoas | 0,9117 | 0,9722 | 0,8658 | 1,0000 | 1,0092 |
| Bahia | 0,9430 | 1,0031 | 0,8803 | 1,0000 | 0,9944 |
| Pernambuco | 0,8611 | 0,8710 | 0,8654 | 1,0089 | 0,9927 |
| Rio Grande do Norte | 0,8536 | 0,8536 | 0,8081 | 1,0000 | 0,9565 |
| Amazonas | 0,9118 | 0,9220 | 0,8810 | 1,0000 | 0,9844 |
| Rondônia | 0,8184 | 0,8756 | 0,7712 | 1,0000 | 1,0301 |
| Roraima | 1,0937 | 1,0937 | 0,7212 | 1,0000 | 1,1635 |

Fonte: elaborado pelos autores com base nos dados do Balanço Orçamentário dos Estados.

Quadro 3- Aplicação dos quocientes sobre o BO dos estados (2016)

| | QER | QDA | QDE | QEO | QRO |
|----------------|--------|--------|--------|--------|--------|
| Santa Catarina | 0,9430 | 0,9430 | 0,8186 | 1,0000 | 1,0043 |

| | | | | | |
|---------------------|--------|--------|--------|--------|--------|
| Paraná | 0,8901 | 0,9886 | 0,8731 | 1,0196 | 1,0194 |
| São Paulo | 0,9338 | 0,9338 | 0,9119 | 1,0000 | 0,9971 |
| Rio de Janeiro | 0,7997 | 0,6344 | 0,6855 | 1,0000 | 0,8332 |
| Espírito Santo | 0,8575 | 0,8679 | 0,7712 | 1,0083 | 1,0655 |
| Minas Gerais | 0,9916 | 1,0104 | 0,9091 | 0,9031 | 0,9528 |
| Mato Grosso | 1,0052 | 1,0052 | 0,9514 | 1,0000 | 0,9773 |
| Alagoas | 1,0486 | 1,2929 | 0,9247 | 1,0000 | 1,0862 |
| Bahia | 0,9318 | 1,0037 | 0,8757 | 1,0000 | 0,9832 |
| Pernambuco | 0,9665 | 0,9745 | 0,9365 | 1,0054 | 1,0074 |
| Rio Grande do Norte | 0,9556 | 0,9556 | 0,8499 | 1,0000 | 0,9960 |
| Amazonas | 0,8956 | 0,9618 | 0,8438 | 1,0000 | 1,0296 |
| Rondônia | 1,0394 | 1,0862 | 0,9027 | 1,0000 | 1,1116 |
| Roraima | 1,1818 | 1,1818 | 0,8511 | 1,0118 | 1,1426 |

Fonte: elaborado pelos autores com base nos dados do Balanço Orçamentário dos Estados.