



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO**  
**CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS**  
**DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS**  
**CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**JOÃO MARCELO CAVALCANTI VIEIRA SOARES**

**ANÁLISE COMPARATIVA DAS**  
**DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS ORÇAMENTÁRIAS PRODUZIDAS POR**  
**CIDADES DE GRANDE E PEQUENO PORTE DO NORDESTE BRASILEIRO**

Recife

2022

**JOÃO MARCELO CAVALCANTI VIEIRA SOARES**

**ANÁLISE COMPARATIVA DAS  
DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS ORÇAMENTÁRIAS PRODUZIDAS POR  
CIDADES DE GRANDE E PEQUENO PORTE DO NORDESTE BRASILEIRO**

Trabalho de Conclusão de Curso  
apresentado ao Curso de Ciências  
Contábeis da Universidade Federal de  
Pernambuco – UFPE, como requisito  
parcial para obtenção do grau de Bacharel  
em Ciências Contábeis.

**Orientador:** Luiz Carlos Miranda

Recife

2022

**JOÃO MARCELO CAVALCANTI VIEIRA SOARES**

**ANÁLISE COMPARATIVA DAS  
DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS ORÇAMENTÁRIAS PRODUZIDAS POR  
CIDADES DE GRANDE E PEQUENO PORTE DO NORDESTE BRASILEIRO**

Trabalho de Conclusão de Curso  
apresentado ao Curso de Ciências  
Contábeis da Universidade Federal de  
Pernambuco – UFPE, como requisito  
parcial para obtenção do grau de Bacharel  
em Ciências Contábeis.

Aprovado em 28 de setembro de 2022.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Luiz Carlos Miranda  
Universidade Federal de Pernambuco

---

Prof. Vinícius Gomes Martins  
Universidade Federal de Pernambuco

---

Prof. Fernando Gentil de Souza  
Universidade Federal de Pernambuco

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,  
através do programa de geração automática do SIB/UFPE

Soares, João Marcelo.

Análise Comparativa das Demonstrações Contábeis Orçamentárias  
Produzidas por Cidades de Grande e Pequeno Porte do Nordeste Brasileiro /  
João Marcelo Soares. - Recife, 2022.

31, tab.

Orientador(a): Luiz Carlos Miranda

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal de  
Pernambuco, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Ciências Contábeis -  
Bacharelado, 2022.

1. Balanço orçamentário. 2. Prefeituras. 3. Indicadores. I. Miranda, Luiz  
Carlos. (Orientação). II. Título.

350 CDD (22.ed.)

JOÃO MARCELO CAVALCANTI VIEIRA SOARES

**ANÁLISE COMPARATIVA DAS  
DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS ORÇAMENTÁRIAS PRODUZIDAS POR  
CIDADES DE GRANDE E PEQUENO PORTE DO NORDESTE BRASILEIRO**

Trabalho de Conclusão de Curso  
apresentado ao Curso de Ciências  
Contábeis da Universidade Federal de  
Pernambuco – UFPE, como requisito  
parcial para obtenção do grau de Bacharel  
em Ciências Contábeis.

Aprovado em 28 de setembro de 2022.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Luiz Carlos Miranda  
Universidade Federal de Pernambuco

---

Prof. Vinícius Gomes Martins  
Universidade Federal de Pernambuco

---

Prof. Fernando Gentil de Souza  
Universidade Federal de Pernambuco

## RESUMO

Este trabalho foi elaborado com a finalidade de analisar e comparar os indicadores orçamentários nos períodos de 2020 e 2021 de prefeituras localizadas na região Nordeste do país. Escolhi duas prefeituras por estado, sendo uma delas de um município considerado de grande porte e a outra de um município considerado de pequeno/médio porte. O porte foi definido pela quantidade de habitantes dos municípios de acordo com a última pesquisa do IBGE. Os indicadores orçamentários utilizados foram quatro dos seis quocientes propostos por Kohama (2006): quociente de execução de receita, execução de despesa, resultado orçamentário e equilíbrio orçamentário. Utilizei pesquisa bibliográfica, pesquisa documental e abordagem quantitativa, buscando o balanço orçamentário nos portais eletrônicos de cada prefeitura. Foi observado que as prefeituras de pequeno/médio porte apresentaram resultados favoráveis em seus indicadores quando comparadas às prefeituras de grande porte, com exceção do quociente de execução de despesas.

**Palavras-chave:** Balanço orçamentário. Prefeituras. Indicadores.

## **ABSTRACT**

This paper was prepared with the purpose of analyzing and comparing the budget indicators in the periods 2020 and 2021 of municipalities located in the Northeast meeting of the country. I chose two municipalities per state, one of them being a municipality considered a large size and the other one a municipality considered a small/medium size. The size was defined by the number of inhabitants of the municipalities according to the last IBGE survey. The budget indicators used were four of the six quotients proposed by Kohama (2006): revenue execution quotient, expenditure execution, budget result, and budget balance. I used bibliographical research, documental research, and a quantitative approach, searching for the budget balance in the electronic portals of each city hall. It was observed that the small/medium sized municipalities showed favorable results in their indicators when compared to the large sized ones, except for the expenditure execution quotient.

**Keywords:** Budgetary balance. Municipalities. Indicators.

## LISTA DE TABELAS

|                                                      |    |
|------------------------------------------------------|----|
| Tabela 1 – Exemplo de Balanço Orçamentário.....      | 17 |
| Tabela 2 – Quociente de execução de receita.....     | 26 |
| Tabela 3 – Quociente de execução de despesa.....     | 33 |
| Tabela 4 – Quociente de resultado orçamentário.....  | 45 |
| Tabela 5 – Quociente de equilíbrio orçamentário..... | 56 |

**LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

|       |                                                   |
|-------|---------------------------------------------------|
| BA    | Bahia                                             |
| CE    | Ceará                                             |
| IBGE  | Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística   |
| LOA   | Lei do Orçamento                                  |
| MA    | Maranhão                                          |
| MCASP | Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público |
| NBC   | Normas Brasileiras de Contabilidade               |
| PE    | Pernambuco                                        |
| RN    | Rio Grande do Norte                               |

## LISTA DE SÍMBOLOS

|   |             |
|---|-------------|
| % | Porcentagem |
|---|-------------|

## SUMÁRIO

|                                               |    |
|-----------------------------------------------|----|
| 1. INTRODUÇÃO                                 | 8  |
| 1.1. PROBLEMA DE PESQUISA                     | 9  |
| 1.2. JUSTIFICATIVA                            | 9  |
| 1.3. OBJETIVOS                                | 10 |
| 1.3.1. <i>Objetivo Geral</i>                  | 10 |
| 1.3.2. <i>Objetivos Específicos</i>           | 10 |
| 2. REFERENCIAL TEÓRICO                        | 11 |
| 2.1. CONTABILIDADE PÚBLICA E LEI DO ORÇAMENTO | 11 |
| 2.2. BALANÇO ORÇAMENTÁRIO                     | 13 |
| 2.3. INDICADORES ECONÔMICO-FINANCEIROS        | 15 |
| 3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS                | 17 |
| 4. ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS     | 19 |
| 4.1. QUOCIENTE DE EXECUÇÃO DE RECEITA         | 19 |
| 4.2. QUOCIENTE DE EXECUÇÃO DE DESPESA         | 21 |
| 4.3. QUOCIENTE DE RESULTADO ORÇAMENTÁRIO      | 22 |
| 4.4. QUOCIENTE DE EQUILÍBRIO ORÇAMENTÁRIO     | 24 |
| CONSIDERAÇÕES FINAIS                          | 25 |
| REFERÊNCIAS                                   | 26 |

## 1. INTRODUÇÃO

A contabilidade tem como principal objetivo fornecer informações claras para auxiliar a tomada de decisões. No ambiente público brasileiro, a contabilidade é pré-requisito para instituições que utilizam recursos monetários públicos e suas informações devem ser transparentes e de fácil acesso aos cidadãos. Dessa forma, as instituições podem ser fiscalizadas pelos cidadãos e o interesse coletivo pode ser protegido. Além disso, os relatórios produzidos pelo setor contábil também são ferramentas importantes para que os gestores possam administrar suas instituições e conduzir seus projetos.

Uma das instituições brasileiras que deve utilizar a contabilidade devido à sua captação de recursos públicos é a prefeitura, dirigente do município. A região Nordeste do Brasil, por tratar-se da maior região do país em número de federações, possui mais de mil municípios que variam bastante em número de habitantes. De acordo com o último levantamento do IBGE, realizado em 1º de julho de 2021, cerca de 60% da população da região Nordeste está concentrada nos 100 municípios mais populosos. Ou seja, muitos desses municípios de pequeno porte dependem fortemente da captação de recursos federais, visto que suas atividades econômicas não garantem seu financiamento.

Uma das formas de garantir análises de fácil compreensão e que podem ser interpretadas pela maior quantidade de pessoas é através do cálculo de indicadores utilizando os relatórios contábeis produzidos pela administração pública. No setor público, as demonstrações contábeis são separadas entre os seguintes sistemas: orçamentário, financeiro e patrimonial. Kohama (2006) realizou estudos sobre os indicadores que podem ser utilizados para analisar, de forma simples e clara, a situação da instituição nos âmbitos detalhados anteriormente.

## 1.1. PROBLEMA DE PESQUISA

Ambas as aplicações da contabilidade pública mencionadas anteriormente, fiscalização do cidadão e auxílio na gestão das entidades, dependem da capacidade que o cidadão e/ou gestor tem de avaliar a situação atual de seu município. Principalmente no que diz respeito aos municípios de menor porte, devido à maior fragilidade de suas contas e importância da administração do capital fornecido pela união federal.

Em junho de 2022, conforme o diário do Nordeste, o Ministério Público investiga mais de 35 cidades brasileiras por contratos com cantores sertanejos considerados supervalorizados e que ultrapassam a proporção da verba pública disponível para cidades de médio e pequeno porte. A título de exemplo, uma das cidades investigadas, Teolândia, faz parte da região Nordeste do país, alvo deste estudo, e exemplifica o tipo de decisão orçamentária tomada sem o devido conhecimento da situação atual do município.

## 1.2. JUSTIFICATIVA

No âmbito do orçamento público, os gestores devem adequar-se as variadas circunstâncias que compreendem as contas públicas de seus municípios de forma a garantir a melhor gestão possível. Para isso, é essencial que os gestores saibam avaliar a situação de seus respectivos municípios.

Em virtude das recentes investigações acerca de supervalorizações de gastos públicos em cidades de médio e pequeno porte, é observada a análise dos indicadores financeiros de municípios que se enquadram nessa definição. Bem como a comparação com municípios maiores para identificar se o tamanho da cidade é um fator determinante na sua administração.

Dessa forma, a exposição teórica a respeito dos indicadores mais adequados para utilização e estudo qualitativo utilizando os dados fornecidos pelos municípios será crucial para atingir esse objetivo.

### 1.3. OBJETIVOS

O objetivo desse trabalho é investigar a situação orçamentária de municípios de diferentes portes da região Nordeste, no período de 2020 e 2021, utilizando indicadores econômico-financeiros.

#### 1.3.1. Objetivo Geral

O objetivo geral deste trabalho é analisar e comparar o orçamento de prefeituras, de diferentes portes, baseados em sua população, da região Nordeste do Brasil por meio de análise de suas demonstrações financeiras dos últimos dois anos (2020 e 2021).

#### 1.3.2. Objetivos Específicos

- Analisar as demonstrações contábeis de prefeituras nordestinas de diferentes portes;
- Calcular os indicadores econômico-financeiros adequados identificados na literatura através dos dados contábeis fornecidos pelos municípios; e
- Comparar os resultados, identificar e entender as possíveis disparidades entre os diferentes indicadores.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

Nesse capítulo está fundamentada a teoria aplicada a este trabalho em que serão abordados os temas de demonstrações contábeis orçamentárias aplicadas no setor público. Bem como os indicadores mais adequados para definir a situação orçamentária de municípios de diferentes portes, realizar as devidas comparações entre eles e demonstrar as possíveis disparidades entre a administração pública entre as prefeituras.

### 2.1. CONTABILIDADE PÚBLICA E LEI DO ORÇAMENTO

A contabilidade como ciência surgiu de forma rudimentar desde antes de Cristo, sendo utilizada para contabilizar moedas de troca utilizadas na época, como gado, e registrar através de desenhos primitivos as quantias utilizadas (IUDÍCIBUS, 2000).

Com o passar do tempo, a contabilidade se tornou ferramenta fundamental para viabilizar as relações econômico-financeiras dos seres humanos. Visto que o patrimônio dos indivíduos e, eventualmente, das entidades precisa ser controlado e administrado de forma a refletir sua atual situação econômica (RIBEIRO, 2002).

Munidos dessa ferramenta, os gestores possuem base para tomar decisões que reflitam seus interesses. Como, por exemplo, acumular recursos ou viabilizar a expansão de suas atividades. Permitindo que, dessa forma, o segmento econômico da sociedade evolua.

Concomitantemente, o crescimento populacional e expansão da figura do Estado criou cada vez mais a necessidade de manutenção de sua atividade financeira. Para definir o conceito e a motivação da atividade financeira estatal, Wilges cita Kiyoskhi Harada:

“podemos conceituar a atividade financeira do Estado como sendo a atuação estatal voltada para obter, gerir e aplicar os recursos financeiros necessários à consecução das finalidades do Estado que, em última análise, se resumem na realização do bem comum.”

(WILGES, 2006, apud HARADA, 2005).

O ramo público da contabilidade surgiu como uma forma de registrar e controlar o patrimônio público. Seu objetivo é definido por Silva et al (2019):

“O objetivo da contabilidade aplicada ao setor público é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão, a adequada prestação de contas, e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social. As entidades do setor público, objeto da contabilidade pública, são os órgãos, fundos e pessoas jurídicas de direito público ou que, possuindo personalidade jurídica de direito privado, recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos, na execução de suas atividades. Equiparam-se, para efeito contábil, às pessoas físicas que recebam subvenção, benefício ou incentivo, fiscal ou creditício, de órgão público.”

O planejamento das atividades de uma entidade pública é realizado através do orçamento. A função gerencial do orçamento é simples, porém sua execução de forma correta é essencial. Pois as entidades estão lidando com patrimônio público e é de grande preocupação a forma que o controle de déficit e equilíbrio de contas está sendo feita. (SANTOS e ANDRADE, 2013).

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) define a importância do orçamento público como:

“A Constituição brasileira exige a elaboração do orçamento anual, a sua aprovação pelo poder Legislativo e a sua disponibilização à sociedade. A sociedade fiscaliza a gestão das entidades públicas diretamente, respaldada pela Constituição, ou indiretamente, por meio de representantes. A elaboração de demonstrativo que apresenta e compara a execução do orçamento com o orçamento previsto é o mecanismo normalmente utilizado para demonstrar a conformidade com os requisitos legais relativos às finanças públicas.”

As regras básicas para a padronização e elaboração do orçamento federal estão previstas na constituição com base na lei nº 4.320/1964. A lei em questão rege as normas que a Lei do Orçamento (LOA), os componentes que a devem integrar e quais receitas e despesas devem ser consideradas.

O custeio da manutenção da estrutura pública e serviços da população é realizado através dos recursos auferidos pelo Estado, as chamadas receitas públicas. É atribuído a esse custeio a definição de despesas públicas. (Silva et al, 2019).

As receitas públicas são segregadas em dois tipos, segundo o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). As receitas correntes aumentam o patrimônio líquido e as disponibilidades financeiras do Estado e são utilizadas para financiar os programas e ações previstas no orçamento. As receitas de capital são as provenientes da realização de recursos financeiros originários de criação de dívidas e conversão de bens e direitos além da arrecadação de recursos de pessoas de direito público e privado.

As despesas públicas também são classificadas em dois tipos, correntes e de capital. Segundo o MCASP, as despesas correntes são todas aquelas que não derivam da aquisição de um bem de capital e são cobertas pelas receitas correntes. Já as despesas de capital derivam diretamente da aquisição de um bem de capital e são cobertas pelas receitas de capital.

## 2.2. BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

Segundo a NBC T 16.6, as demonstrações contábeis das entidades públicas são as seguintes: balanço orçamentário, balanço patrimonial, balanço financeiro, demonstrações de variações patrimoniais, demonstração de fluxo de caixa, demonstrações das mutações do patrimônio líquido e notas explicativas. Além disso, as demonstrações devem informar a identidade da entidade do setor público, a autoridade responsável e seu contabilista.

A demonstração foco da análise prevista para este estudo é o balanço orçamentário. De acordo com o MCASP, o balanço orçamentário demonstra as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas. As receitas devem ser categorizadas dentro de sua estrutura pela sua categoria econômica e origem, sendo detalhadas suas previsões iniciais, previsões atualizadas, valores realizados e saldo resultante. O saldo em questão pode caracterizar excesso ou insuficiência.

Já as despesas devem ser demonstradas dentro de sua estrutura das seguintes formas: dotação inicial, a dotação atualizada para o exercício, as despesas empenhadas, as despesas liquidadas, as despesas pagas e o saldo da dotação.

Ainda de acordo com o MCASP, o balanço orçamentário é dividido em três quadros. O quadro principal é onde as receitas e despesas estão apresentadas e confrontadas e é a principal fonte de informações para o cálculo de indicadores. As receitas devem sempre estar apresentadas pelos seus valores líquidos de quaisquer deduções. Os dois outros quadros trata-se dos restos a pagar processados e não processados inscritos até o período anterior.

A diferença entre os saldos remanescentes pode caracterizar superávit ou déficit, dependendo de qual classificação das contas, receitas e despesas. Caso o saldo de receita seja maior que a despesa, é caracterizado superávit, caso seja o contrário, déficit.

**Tabela 1 – Exemplo de quadro principal do Balanço Orçamentário**

| <ENTE DA FEDERAÇÃO><br><b>BALANÇO ORÇAMENTÁRIO</b><br>ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL |                            |                               |                               |                     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------|-------------------------------|-------------------------------|---------------------|
|                                                                                                |                            |                               |                               | Exercício: 20XX     |
| RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS                                                                         | Previsão<br>Inicial<br>(a) | Previsão<br>Atualizada<br>(b) | Receitas<br>Realizadas<br>(c) | Saldo<br>(d) =(c-b) |
| <b>Receitas Correntes (I)</b>                                                                  |                            |                               |                               |                     |
| Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria                                                    |                            |                               |                               |                     |
| Receita de Contribuições                                                                       |                            |                               |                               |                     |
| Receita Patrimonial                                                                            |                            |                               |                               |                     |
| Receita Agropecuária                                                                           |                            |                               |                               |                     |
| Receita Industrial                                                                             |                            |                               |                               |                     |
| Receita de Serviços                                                                            |                            |                               |                               |                     |
| Transferências Correntes                                                                       |                            |                               |                               |                     |
| Outras Receitas Correntes                                                                      |                            |                               |                               |                     |
| <b>Receitas de Capital (II)</b>                                                                |                            |                               |                               |                     |
| Operações de Crédito                                                                           |                            |                               |                               |                     |
| Alienação de Bens                                                                              |                            |                               |                               |                     |
| Amortizações de Empréstimos                                                                    |                            |                               |                               |                     |
| Transferências de Capital                                                                      |                            |                               |                               |                     |
| Outras Receitas de Capital                                                                     |                            |                               |                               |                     |
| <b>SUBTOTAL DAS RECEITAS (III) = (I + II)</b>                                                  |                            |                               |                               |                     |

|                                                     |                            |                               |                                |                                |                           |                                     |
|-----------------------------------------------------|----------------------------|-------------------------------|--------------------------------|--------------------------------|---------------------------|-------------------------------------|
| <b>Operações de Crédito / Refinanciamento (IV)</b>  |                            |                               |                                |                                |                           |                                     |
| Operações de Crédito Internas                       |                            |                               |                                |                                |                           |                                     |
| Mobiliária                                          |                            |                               |                                |                                |                           |                                     |
| Contratual                                          |                            |                               |                                |                                |                           |                                     |
| Operações de Crédito Externas                       |                            |                               |                                |                                |                           |                                     |
| Mobiliária                                          |                            |                               |                                |                                |                           |                                     |
| Contratual                                          |                            |                               |                                |                                |                           |                                     |
| <b>SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (V) = (III+IV)</b>  |                            |                               |                                |                                |                           |                                     |
| Déficit (VI)                                        |                            |                               |                                |                                |                           |                                     |
| <b>TOTAL (VII) = (V + VI)</b>                       |                            |                               |                                |                                |                           |                                     |
| <b>Saldos de Exercícios Anteriores</b>              |                            |                               |                                |                                |                           |                                     |
| Recursos Arrecadados em Exercícios Anteriores       |                            |                               |                                |                                |                           |                                     |
| Superávit Financeiro                                |                            |                               |                                |                                |                           |                                     |
| Reabertura de Créditos Adicionais                   |                            |                               |                                |                                |                           |                                     |
| DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS                              | <b>Dotação Inicial (e)</b> | <b>Dotação Atualizada (f)</b> | <b>Despesas Empenhadas (g)</b> | <b>Despesas Liquidadas (h)</b> | <b>Despesas Pagas (i)</b> | <b>Saldo da Dotação (j) = (f-g)</b> |
| <b>Despesas Correntes (VIII)</b>                    |                            |                               |                                |                                |                           |                                     |
| Pessoal e Encargos Sociais                          |                            |                               |                                |                                |                           |                                     |
| Juros e Encargos da Dívida                          |                            |                               |                                |                                |                           |                                     |
| Outras Despesas Correntes                           |                            |                               |                                |                                |                           |                                     |
| <b>Despesas de Capital (IX)</b>                     |                            |                               |                                |                                |                           |                                     |
| Investimentos                                       |                            |                               |                                |                                |                           |                                     |
| Inversões Financeiras                               |                            |                               |                                |                                |                           |                                     |
| Amortização da Dívida                               |                            |                               |                                |                                |                           |                                     |
| <b>Reserva de Contingência (X)</b>                  |                            |                               |                                |                                |                           |                                     |
| <b>SUBTOTAL DAS DESPESAS (XI) = (VIII + IX + X)</b> |                            |                               |                                |                                |                           |                                     |
| <b>Amortização da Dívida/ Refinanciamento (XII)</b> |                            |                               |                                |                                |                           |                                     |
| Amortização da Dívida Interna                       |                            |                               |                                |                                |                           |                                     |
| Dívida mobiliária                                   |                            |                               |                                |                                |                           |                                     |
| Outras Dívidas                                      |                            |                               |                                |                                |                           |                                     |
| Amortização da Dívida Externa                       |                            |                               |                                |                                |                           |                                     |

**Fonte:** Extraído do MCASP (pág. 496-497).

## 2.3. INDICADORES ECONÔMICO-FINANCEIROS

A análise utilizando indicadores é uma característica bastante presente ao longo do desenvolvimento da estatística e surgiu com o objetivo de auxiliar a sociedade em se autoavaliar. (ALMEIDA, 2008).

Na contabilidade pública, especificamente de municípios, os indicadores permitem avaliar e comparar a situação das contas públicas em períodos diferentes. (Santos et al, 2013). Tornando-se ferramenta importantíssima para gestão pública e para auxiliar o cidadão na avaliação de eficiência do governo. Essa segunda aplicação é fundamental para garantir que o cidadão possa tomar decisões políticas que favoreçam seus interesses e ideologias.

Os indicadores apresentados por Kohama (2006) pertinentes ao balanço orçamentário e que serão utilizados neste estudo são os seguintes:

- **Quociente de execução da receita:** Calculado através da divisão da receita executada pela receita prevista. Caso o fator resulte em um número maior que um, a

receita executada é maior que a prevista e representa excesso de arrecadação. Já caso o fator resulte em um número menor que um, a receita executada é inferior à receita prevista e representa falta de arrecadação. (KOHAMA, 2006).

- **Quociente de execução da despesa:** Calculado através da divisão da despesa executada pela despesa prevista. Caso o fator resulte em um número menor que um, a despesa executada é menor que a prevista e representa economia orçamentária. Ao contrário da receita, porém, o resultado maior que um não deve existir, pois não é possível que exista dotação orçamentária sem prévia estimativa. (KOHAMA, 2006). Portanto, o quanto mais próximo de um para esse indicador, melhor.
- **Quociente de resultado orçamentário:** Calculado através da divisão entre a receita executada e a despesa executada. O indicador em questão vai indicar se há superávit, déficit ou se a receita executada foi igual a despesa executada. Caso o indicador seja menor do que um, a receita executada é menor do que a despesa, ou seja, é um déficit. Caso o indicador seja maior do que um, a receita executada é maior do que a despesa, resultando em superávit. (KOHAMA, 2006).
- **Quociente de equilíbrio orçamentário:** Calculado através da divisão entre a despesa fixada e a receita prevista. O indicador em questão indica se a receita prevista será capaz de cobrir a despesa fixada. Quanto mais próximo de um o indicador estiver, mais equilibrado está o orçamento em questão. (KOHAMA, 2006).

Além dos indicadores detalhados acima, Kohama (2006) também discorre acerca do quociente de cobertura de créditos adicionais. O quociente em questão trata-se da divisão entre o excesso de arrecadação dividido pelos créditos adicionais. Entretanto, não usaremos esse indicador neste estudo pois não esperamos que os grupos de contas utilizados para o calcular estejam presentes em todos os orçamentos selecionados para teste. Principalmente nos balanços das cidades de pequeno porte. Portanto, acreditamos que para melhor refletir a comparabilidade entre os quocientes, não é ideal que o utilizemos.

### 3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O estudo está sendo realizado mediante o uso de pesquisa bibliográfica aliada à pesquisa documental. A abordagem de pesquisa bibliográfica tem como objetivo conhecer as contribuições realizadas por outros acadêmicos acerca de um determinado tema (Oliveira, 2005). No caso da pesquisa documental, seu objetivo trata-se da interpretação e tratamento de dados que não passaram por prévia análise. (Oliveira, 2005)

Está sendo utilizada também a abordagem quantitativa, utilizando dados dos balanços orçamentários das prefeituras de 10 municípios da região Nordeste, sendo 5 deles considerados de grande porte e os outros 5 considerados de pequeno porte com base em sua população estimada pelo IBGE em 1º de julho de 2021. Os municípios serão selecionados de forma a obter uma prefeitura de grande porte e uma de pequeno/médio porte por estado.

Os municípios selecionados foram os seguintes (por estado): Recife e Vitória de Santo Antão (PE), Salvador e Lauro de Freitas (BA), Fortaleza e Cascavel (CE), São Luís e Chapadinha (MA), Natal e Açaílandia (RN). Os períodos que foram considerados são os de 2020 e 2021, de forma a obter base para comparação entre os balanços do mesmo município além da comparação com os demais.

Após a coleta dos relatórios, extraídos dos portais eletrônicos oficiais dos municípios, será realizado o cálculo dos indicadores com base na metodologia desenvolvida por Kohama (2006) para os períodos selecionados. Será utilizado o software Excel para realizar os cálculos através de fórmulas e a devida tabulação por município e por período.

A apresentação dos indicadores tanto nas tabelas quanto em texto terá três casas decimais havendo arredondamento quando necessário. Se o número da quarta casa decimal for inferior ou igual a cinco, o arredondamento será para baixo, e caso o número seja igual ou maior que seis, o arredondamento será para cima.

Por fim, os resultados dos cálculos dos indicadores serão agrupados, interpretados e comparados, tanto seu comportamento entre os períodos quanto seus

valores entre os municípios selecionados. Para o quociente de execução de receita, será analisado se os índices foram superiores a um. Para o quociente de execução de despesa, será calculada a média total entre os índices para análise de quais municípios estão acima da média e mais próximos de um. Para o quociente de resultado orçamentário, será analisado quais municípios apresentam déficit e superávit. Por fim, para o quociente de equilíbrio orçamentário será analisado quais municípios apresentaram os índices mais próximos de um.

## 4. ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

### 4.1. QUOCIENTE DE EXECUÇÃO DE RECEITA

Tabela 2 – Quociente de execução da receita

| Quociente de execução da receita |                        |           |           |          |
|----------------------------------|------------------------|-----------|-----------|----------|
| Estado                           | Município              | Exercício | Resultado | Variação |
| PE                               | Recife                 | 2021      | 0,896     | 0,101    |
|                                  |                        | 2020      | 0,794     |          |
|                                  | Vitória de Santo Antão | 2021      | 1,038     | 0,178    |
|                                  |                        | 2020      | 0,860     |          |
| BA                               | Salvador               | 2021      | 0,967     | 0,011    |
|                                  |                        | 2020      | 0,957     |          |
|                                  | Lauro de Freitas       | 2021      | 1,144     | 0,168    |
|                                  |                        | 2020      | 0,975     |          |
| CE                               | Fortaleza              | 2021      | 0,916     | 0,018    |
|                                  |                        | 2020      | 0,898     |          |
|                                  | Cascavel               | 2021      | 1,198     | 0,189    |
|                                  |                        | 2020      | 1,009     |          |
| MA                               | São Luís               | 2021      | 1,013     | 0,067    |
|                                  |                        | 2020      | 0,946     |          |
|                                  | Chapadinha             | 2021      | 1,350     | 0,356    |
|                                  |                        | 2020      | 0,993     |          |
| RN                               | Natal                  | 2021      | 0,867     | 0,111    |
|                                  |                        | 2020      | 0,756     |          |
|                                  | Açailândia             | 2021      | 0,888     | 0,115    |
|                                  |                        | 2020      | 0,774     |          |

Fonte: Elaborado pelo autor

Os resultados do quociente em questão demonstram que a maior parte dos municípios (70%), independentemente de seu porte, possuem situação não satisfatória no que diz respeito a execução de sua receita prevista. Dentre os 30% que possuem índices acima de um, apenas um dos municípios trata-se de uma

prefeitura considerada de grande porte pelo critério de sua população, São Luís do Maranhão.

Entretanto, é importante destacar que as instâncias positivas do indicador ocorreram apenas no ano de 2021. Sendo a única exceção o município de Cascavel localizado no Ceará que apresentou índice maior que um em ambos os períodos.

Por fim, as variações entre os períodos de 2020 e 2021 do quociente analisado mostram-se inteiramente positivas, variando em média 13%. Sendo a maior das variações a do município de Chapadinha no Maranhão, 36%, e a menor a do município de Salvador na Bahia, 1%.

## 4.2. QUOCIENTE DE EXECUÇÃO DE DESPESA

Tabela 3 – Quociente de execução da despesa

| Quociente de execução da despesa |                        |           |           |          |
|----------------------------------|------------------------|-----------|-----------|----------|
| Estado                           | Município              | Exercício | Resultado | Variação |
| PE                               | Recife                 | 2021      | 0,914     | 0,096    |
|                                  |                        | 2020      | 0,817     |          |
|                                  | Vitória de Santo Antão | 2021      | 0,843     | 0,002    |
|                                  |                        | 2020      | 0,841     |          |
| BA                               | Salvador               | 2021      | 0,954     | 0,168    |
|                                  |                        | 2020      | 0,786     |          |
|                                  | Lauro de Freitas       | 2021      | 0,931     | -0,001   |
|                                  |                        | 2020      | 0,932     |          |
| CE                               | Fortaleza              | 2021      | 0,914     | 0,019    |
|                                  |                        | 2020      | 0,895     |          |
|                                  | Cascavel               | 2021      | 0,996     | 0,000    |
|                                  |                        | 2020      | 0,996     |          |
| MA                               | São Luís               | 2021      | 0,865     | -0,025   |
|                                  |                        | 2020      | 0,890     |          |
|                                  | Chapadinha             | 2021      | 0,811     | -0,087   |
|                                  |                        | 2020      | 0,898     |          |
| RN                               | Natal                  | 2021      | 0,890     | 0,046    |
|                                  |                        | 2020      | 0,844     |          |
|                                  | Açailândia             | 2021      | 0,852     | 0,100    |
|                                  |                        | 2020      | 0,752     |          |

Fonte: Elaborado pelo autor

Conforme esperado, nenhum dos índices apresentou-se maior do que um, visto que não é possível que ocorra empenho de despesa sem antes ela tenha sido prevista. A média total dos índices, considerando ambos os períodos foi de 0,881. Dentre os municípios que apresentaram índices maiores que a média, 63% foram cidades consideradas de grande porte, sendo o maior deles o índice de Salvador na Bahia, 0,954. Entretanto, o município que apresentou o índice mais próximo de um foi Cascavel no Ceará, 0,996.

Sobre as variações entre os períodos, a média de todos os municípios foi de 3%. A maior das variações foi a de Salvador na Bahia, 16%, já a menor foi a de Cascavel no Ceará que se manteve estável. Ao contrário do quociente anterior, houve variações negativas, sendo a maior dentre elas a do município de Chapadinha no Maranhão.

#### 4.3. QUOCIENTE DE RESULTADO ORÇAMENTÁRIO

Tabela 4 – Quociente de resultado orçamentário

| Quociente de resultado orçamentário |                        |           |           |          |
|-------------------------------------|------------------------|-----------|-----------|----------|
| Estado                              | Município              | Exercício | Resultado | Variação |
| PE                                  | Recife                 | 2021      | 0,982     | 0,003    |
|                                     |                        | 2020      | 0,979     |          |
|                                     | Vitória de Santo Antão | 2021      | 1,575     | 0,220    |
|                                     |                        | 2020      | 1,355     |          |
| BA                                  | Salvador               | 2021      | 1,047     | 0,043    |
|                                     |                        | 2020      | 1,004     |          |
|                                     | Lauro de Freitas       | 2021      | 0,959     | 0,005    |
|                                     |                        | 2020      | 0,953     |          |
| CE                                  | Fortaleza              | 2021      | 0,978     | 0,066    |
|                                     |                        | 2020      | 0,911     |          |
|                                     | Cascavel               | 2021      | 0,966     | -0,037   |
|                                     |                        | 2020      | 1,003     |          |
| MA                                  | São Luís               | 2021      | 1,153     | 0,116    |
|                                     |                        | 2020      | 1,037     |          |
|                                     | Chapadinha             | 2021      | 1,089     | 0,037    |
|                                     |                        | 2020      | 1,052     |          |
| RN                                  | Natal                  | 2021      | 0,941     | 0,048    |
|                                     |                        | 2020      | 0,893     |          |
|                                     | Açailândia             | 2021      | 1,051     | 0,027    |
|                                     |                        | 2020      | 1,024     |          |

Fonte: Elaborado pelo autor

Dentre os índices calculados, 55% indicam superávit e 45% déficit. Dentre os que apresentaram superávit, a maior parte tratou-se de municípios de pequeno/médio

porte, o maior superávit identificado foi a de Vitória de Santo Antão em Pernambuco, tanto em 2020 quanto em 2021, 1,355 e 1,575, respectivamente. Já dentre os que apresentaram déficit, os maiores foram os de Fortaleza e Natal no período de 2020, 0,893 e 0,911, respectivamente.

A variação média entre os períodos do índice em questão foi de 5%, sendo a maior das variações a do município de Vitória de Santo Antão, 22%, e a menor sendo a do município de Lauro de Freitas na Bahia, 1%.

#### 4.4. QUOCIENTE DE EQUILÍBRIO ORÇAMENTÁRIO

Tabela 5 – Quociente de equilíbrio orçamentário

| Quociente de equilíbrio orçamentário |                        |           |           |          |
|--------------------------------------|------------------------|-----------|-----------|----------|
| Estado                               | Município              | Exercício | Resultado | Variação |
| PE                                   | Recife                 | 2021      | 0,967     | 0,007    |
|                                      |                        | 2020      | 0,959     |          |
|                                      | Vitória de Santo Antão | 2021      | 0,787     | 0,002    |
|                                      |                        | 2020      | 0,784     |          |
| BA                                   | Salvador               | 2021      | 0,968     | -0,032   |
|                                      |                        | 2020      | 1,000     |          |
|                                      | Lauro de Freitas       | 2021      | 1,000     | 0,000    |
|                                      |                        | 2020      | 1,000     |          |
| CE                                   | Fortaleza              | 2021      | 0,996     | -0,036   |
|                                      |                        | 2020      | 1,032     |          |
|                                      | Cascavel               | 2021      | 0,988     | -0,003   |
|                                      |                        | 2020      | 0,991     |          |
| MA                                   | São Luís               | 2021      | 1,000     | 0,000    |
|                                      |                        | 2020      | 1,000     |          |
|                                      | Chapadinha             | 2021      | 0,996     | 0,000    |
|                                      |                        | 2020      | 0,996     |          |
| RN                                   | Natal                  | 2021      | 1,000     | 0,000    |
|                                      |                        | 2020      | 1,000     |          |
|                                      | Açailândia             | 2021      | 0,983     | -0,017   |
|                                      |                        | 2020      | 1,000     |          |

Fonte: Elaborado pelo autor

A respeito do equilíbrio orçamentário, todos os municípios em ambos os períodos apresentaram índices próximos do ideal. A média geral foi de 0,972 e apenas os municípios de Recife, Vitória de Santo Antão e Salvador apresentaram índices abaixo da média. E dentre esses três, os menores deles foram os de Vitória de Santo Antão, tanto em 2020 quanto em 2021, sendo 0,784 e 0,787 respectivamente.

Por outro lado, os municípios que apresentaram o índice ideal em ambos os períodos foram os dos estados da Bahia, Rio Grande do Norte e o município de São Luís.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste trabalho foi comparar os indicadores orçamentários de dez prefeituras de municípios da região Nordeste, sendo dois exemplos por estado, um sendo considerado de grande porte (utilizando como critério sua população) e o outro sendo considerado de pequeno/médio porte. Os indicadores utilizados foram os sugeridos por Kohama (2006).

Os dados foram coletados na internet através dos portais de transparências das respectivas prefeituras e consistiram nos relatórios resumidos de execução orçamentária (RREO) dos períodos de 2020 e 2021.

Foi identificado neste estudo que as cidades consideradas de pequeno/médio porte apresentaram resultado favorável quando comparadas as cidades de grande porte em seus respectivos estados, mesmo que no resultado geral a maior parte dos municípios tenha apresentado resultado não satisfatório.

No que diz respeito ao quociente de execução de receita, por exemplo, dentre os 30% que apresentaram resultado acima de um a maior parte tratou-se de municípios de pequeno porte. Além disso, seus quocientes de resultado orçamentário e de equilíbrio também se mostraram mais favoráveis que os dos demais municípios.

A exceção da vantagem dos municípios de pequeno/médio porte ocorreu no quociente de execução de despesas, porém. Esse fato indica que os municípios menores possuem mais dificuldade em estimar de forma acurada as despesas que incorreram no período, resultando em índices menores.

O estudo em questão não consegue identificar o motivo pelo qual esse fato ocorreu nesses períodos nem estimar com acurácia satisfatória o futuro desses índices para o ano de 2022. Portanto, para futuras pesquisas, recomenda-se o estudo qualitativo do balanço orçamentário dos municípios em questão de forma a identificar a razão de índices baixos de execução de despesas.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Mário Sérgio de. **Estudo dos Indicadores Orçamentários de Sustentabilidade**: Prefeitura Municipal De Curitiba. 2008. 105 f. Monografia (Especialista em Contabilidade e Finanças) – Departamento de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba (PR), 2008.

BRASIL. Lei no 4.320, de 17 março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/14320.html](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.html)>. Acesso em: 16/07/2022.

Conselho Federal de Contabilidade. NBC T 16.6(R1) **Demonstrações contábeis**. Disponível em: <[http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/contadoria\\_geral/legislacao/tipolegis/nbct1606r01.pdf](http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/contadoria_geral/legislacao/tipolegis/nbct1606r01.pdf)>. Acesso em 17/07/2022.

IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Estimativas da população residente no Brasil e unidades da federação com data de referência em 1º de julho de 2021**. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/populacao/9103-estimativas-de-populacao.html?=&t=resultados>>. Acesso em: 16/07/2022.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

KOHAMA, Heilio. **Balanços públicos: teoria e prática**. 2. ed. 5 reimpr. São Paulo: Atlas, 2006

OLIVEIRA, Maria Marly. **Como fazer pesquisa qualitativa**. Recife: Bagaço, 2005

Redação. Diário do Nordeste. Festa da Banana' com Gustavo Lima e cachê de R\$ 704 mil é suspensa pela Justiça na Bahia. **Diário do Nordeste**. Disponível em: <<https://diariodoNordeste.verdesmares.com.br/entretenimento/e-hit/festa-da-banana-com-gustavo-lima-e-cache-de-r-704-mil-e-suspensa-pela-justica-na-bahia-1.3239365#>>>. Acesso em 19/07/2022.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade geral fácil**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

SANTOS, Geovane Camilo dos; ANDRADE, Sandro Ângelo de. Análise por meio de Indicadores Patrimoniais, Financeiros e Orçamentários da Prefeitura de Patos de Minas. Monte Carmelo, **Revista de Auditoria Governança e Contabilidade (RAGC)**, v. 1, n. 2, p. 22-36, 2013. Disponível em: <<http://fucamp.edu.br/editora/index.php/ragc/article/view/292/259>>. Acesso em: 17/07/2022.

Silva, Geovana et al. Análise das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público: um estudo de caso realizado em uma prefeitura localizada na região Centro-Oeste em Minas Gerais. **Revista Acadêmica Conecta FASF** 4(1): 118-145, 2019.

STN. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (**MCASP**), publicado pela MCASP, 2021, 9a Edição. Disponível em: <<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2021/26>>. Acesso em: 16/07/2022.

Wilges, Ilmo José. **Finanças públicas: orçamento e direito financeiro: para cursos e concursos**. 2. Ed. Porto Alegre: AGE Editora, 2006.