

Resultado Financeiro dos Municípios do Estado do Pará de 2015 a 2017: Análise por Aplicação de Quocientes nos Balanços Financeiros dos Entes, divididos por Porte.

Resumo

Os balanços financeiros oferecem dados e informações que possibilitam aplicar quocientes e coletar resultados sobre a performance financeira dos Entes públicos. Esta investigação tem por objetivo conhecer o resultado financeiro dos municípios do estado do Pará de 2015 a 2017, através da análise e aplicação de quocientes aos balanços financeiros dos entes, divididos por porte. Foi utilizado o método de pesquisa empírico-analítico, de classificação descritiva com características bibliográfica e documental e abordagem quantitativa. Os dados foram coletados, organizados e tabulados a partir dos balanços financeiros, baixados na íntegra no sítio eletrônico do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Pará (TCM/PA), tratados pelos pesquisadores como fonte de informações para responder à questão de pesquisa. Nos resultados, o maior destaque ocorreu, da aplicação do Quociente do Resultado dos Saldos Financeiros onde os achados demonstram resultados, menores que 1, na maioria dos municípios pesquisados, em todos os grupos de porte nos três anos de pesquisa. O maior percentual foi encontrado nos municípios de pequeno porte, no ano de 2016, com 64%. Esse resultado financeiro comprova que o saldo, transferido para o exercício seguinte, foi menor do que o saldo do exercício anterior. Neste caso há uma necessidade de novas pesquisas que possam verificar se as disponibilidades (saldo de caixa/bancos) refletiram, realmente, a movimentação financeira de origem extraorçamentária e assim, criar bases seguras de análise e interpretação, sendo esta uma limitação da pesquisa.

Palavras-chave: Municípios; Performance orçamentária; Balanço orçamentário; Estado do Pará.

Linha Temática: Outros temas relevantes em contabilidade: g) Contabilidade Pública Governamental.

Realização:



1 Introdução

Os resultados a aplicação de quocientes nos balanços governamentais possibilitam achados significativos para receber análise dos gestores públicos e corroborar para tomada de decisões seguras. A análise da situação orçamentária, financeira e patrimonial das organizações permite a promoção de mudanças e uma mais célere tomada de decisão. A utilização correta das ferramentas da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) enseja fundamentos de gestão que capacitam a correta análise dos resultados públicos. Nesse sentido o uso dos critérios do manual de contabilidade aplicada ao setor público (MCASP) garante a correta utilização da ferramenta contábil, além de induzir transparência nos resultados.

Os critérios de elaboração, dos balanços do setor público, são ditados pelo MCASP e deverão ser observados pela União, estados, distrito federal e municípios, possibilitando consolidação e evidênciação, com base nos procedimentos do plano de contas aplicado ao setor público (PCASP), combinando regras das leis nº. 4.320/1964 e nº. 101/2000 (Coelho e Quintana, 2008). O manual é organizado conforme regras rígidas, normatizadas a partir de padrões contábeis, específicos, com propósito público que determina que o orçamento é instrumento do planejamento onde as metas predizem que as receitas serão estimadas e as despesas fixadas. Para Resende, Gomes e Leroy, 2016, esta condição garante o controle das contas públicas, por demandarem uma situação de equilíbrio.

Para conhecer a performance das organizações públicas, é imprescindível o emprego de técnicas de controle a partir em projeções futuras capazes de prever tendências, validadas por análise das informações das demonstrações contábeis (Resende, Gomes e Leroy, 2016). Os balanços públicos permitem instrumentalizar a gestão a partir da compilação de informações e dados e da aplicação de indicadores de desempenho para fins de análise e interpretação.

Segundo Grateron (1999) a utilização de indicadores de desempenho na gestão pública possibilita: i) conhecimento dos objetivos e metas perseguidos pela organização ii) obtenção de informações detalhadas das atividades, assim como, a correta compreensão dos custos envolvidos; iii) compressão dos resultados e a possibilidade de compará-los com os padrões ou melhores práticas e, ainda, a possibilidade de aperfeiçoamento do processo de prestação de contas. A utilização de indicadores resultada em vantagens para a administração pública, que ao identificar seus limites. Para Kohama (2016) a análise e interpretação por indicadores de desempenho oferece segurança a tomada de decisão. Pode-se inferir que, a aplicação de quocientes é ferramenta útil para atualização segura das metas governamentais, oferecendo convicção para correção de rumos, o que permite adequações dos sistemas de controle em tempo hábil. Aceitando o entendimento acima, qual o resultado da aplicação de quocientes nos balanços financeiros, dos municípios do estado do Pará, nos anos de 2015 a 2017, divididos por porte? O objetivo da investigação foi conhecer o resultado financeiro dos municípios do estado do Pará de 2015 a 2017 através da análise e aplicação de quocientes aos balanços financeiros dos entes, divididos por porte

As investigações científicas são alternativas viáveis de ampliação da visão da sociedade aos resultados públicos possibilitando, assim, o exercício do controle social e, ainda, garante, aos agentes públicos, ter uma confiança em seus resultados, tornando-se, então, ferramenta de

controle interno ao possibilitar diversas análises. Estes mesmos resultados podem ensejar a certeza aos órgãos de controle externo. Esta investigação contribui no aprimoramento do uso da contabilidade aplicada ao setor público e permite gestão de recursos no que diz respeito às finanças públicas. A literatura sobre essa abordagem é defendida por diversos autores que entendem a aplicação de parâmetros, indicadores ou quocientes deve integrar, de forma obrigatória, os relatórios contábeis, porque oferecem transparência nos resultados, gerencia informações financeiras, úteis, para controle e tomada de decisão (Guzmán 1991; Grateron, 1999; Jubran, 2006, Silva, 2013, Kohama, 2015, Fiirst, 2018). A escolha dos municípios do estado do Pará, para esta pesquisa, foi motivada pelo fato de ser escassa as pesquisas no Brasil com análises específicas dos municípios da região norte do país. Esta investigação é fruto de uma pesquisa, em andamento para construção de trabalho de conclusão de curso e a escolha dos balanços municipais, a partir do ano de 2015, se justifica por ser o marco inicial, da exigência de adoção aos entes públicos municipais brasileiros, aos novos padrões contábeis (Brasil, 2016) e o ano de 2017 foi usado como período, porque, até o final do fechamento deste artigo, ainda não haviam sido disponibilizados os balanços gerais de 2018. O tema é relevante para o controle social, garante que a participação, fiscalização, monitoramento e acompanhamento da gestão pública seja mais efetiva. À vista disso, esta pesquisa contribui com um modelo teórico e empírico de avaliação do desempenho dos municípios do estado do Pará.

Para atingir o objetivo, esta investigação foi dividida em cinco seções. Após esta introdução, a seção dois traz a revisão da literatura. A seção seguinte os procedimentos metodológicos. A quarta seção mostra os resultados e análise de pesquisa. A quinta seção trata das considerações finais.

2 Revisão da Literatura

2.1 Os Balanços Governamentais

Os balanços governamentais têm característica ímpar de apresentação, até porque sua elaboração está baseada na escrituração dos atos e fatos das organizações que integram o setor público (Kohama, 2015). As regras, métodos e condições para escrituração das demonstrações contábeis da área pública são determinadas na Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Tais relatórios, representam o conjunto de informações orçamentárias, financeiras e patrimoniais consolidadas da gestão federal, estadual ou municipal (Brasil, 2016). Para elaboração e apresentação da modelagem atual é necessário seguir diretrizes do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). A finalidade precípua é a instrumentalização do controle e transparência dos resultados das entidades públicas.

Jubran, (2006) afirma que a contabilidade aplicada ao setor público (CASP) é um dos ramos mais complexos e importantes da ciência contábil e seus relatórios produzem efetividade às organizações públicas. Para Soares et al, (2011) a CASP é vocacionada para captar, acumular, registrar e interpretar fenômenos contábeis que afetam a situação orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos públicos. Os balanços públicos registram fenômenos contábeis que facilitar análises e interpretações dos usuários internos e externos (Brasil, 2016). Os balanços

Realização:



governamentais são instrumentos da adequada prestação de contas, induzem a transparência da gestão fiscal e possibilitam controle aos diversos organismos internos, externos e sociais. Foram introduzidos no cenário contábil brasileiro a partir da lei federal nº 4.320 de 1964, posteriormente, a lei complementar nº 101/2000 determinou critérios de transparência e gestão fiscal.

A partir da exigência de padronização às normas internacionais houve uma parametrização da norma brasileira de contabilidade (NBC) e do manual de contabilidade aplicada ao setor público (MCASP) que atualizaram a forma de elaboração e os padrões de apresentação. Esta pesquisa aborda o resultado financeiro dos municípios do estado do Pará no período de 2015 a 2017, a partir de aplicação de quocientes que permitam uma investigação dos fatos com base nos dados apresentados nos Balanços Financeiros. Para Jubran, (2006) a análise por quocientes possibilita o correto conhecimento dos resultados das organizações públicas, no que é acompanhado por Kohama, (2015) quando ensina que a aplicação de quociente é uma técnica capaz de produzir, com oportunidade e fidedignidade, análises dos balanços públicos tornando a tomada de decisão e o controle dos gastos públicos mais efetivos.

Conforme o artigo 103 da lei 4.320/64 o balanço financeiro demonstrará a receita e despesa orçamentárias, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extraorçamentárias, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte. Uma característica, descrita no parágrafo único deve ser observada no que concerne ao tratamento dado aos restos a pagar, que estabelece que os restos a pagar do exercício serão computados na receita Extraorçamentária para compensar sua inclusão da despesa Extraorçamentária.

Para Kohama (2015) do ponto de vista financeiros, essa determinação legal, tem a finalidade de igualar o regime de escrituração o proceder a inclusão dos restos a pagar do exercício na receita extraorçamentária, faz com que a despesa orçamentaria seja considerada como se fosse registrada pelo regime de caixa. Para o autor a prescrição da lei 4.320 compensa seu próprio tratamento dicotômico determinado no artigo 35 quando prescreve que pertencem ao exercício financeiro tanto as receitas nele arrecadadas, as despesas nele legalmente empenhadas.

Relativamente às operações financeiras que não são provenientes da execução orçamentária o art.93 da lei 4.30/64 determina que todas as operações de que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não compreendidas na execução orçamentária, serão objeto de registro, individualização e controle contábil. Kohama (2015) ensina que um exame na composição e no conteúdo da parte extraorçamentária do Balanço Financeiro leva a conclusão que as contas, deste grupo, constituem a chamada dívida flutuante. Ora, a legislação endereça as conclusões de Kohama, posto que, no art. 92 está cristalino a sinalização que a dívida flutuante compreende: i) os restos a pagar, excluídos os serviços da dívida; ii) os serviços da dívida a pagar; iii) os depósitos; e, iv) os débitos de tesouraria. Vale salientar, que os registros dos restos a pagar deverão ser feitos por exercício e por credor, distinguindo-se as despesas processadas da não processadas (Brasil, 1964). Dessarte é preciso observar que no Balanço Financeiro são demonstrados os movimentos financeiros do exercício, significando a somatória das operações realizadas durante o exercício.

2.2 Análise e Interpretação dos Balanços Públicos por Quocientes.

A principal finalidade dos órgãos e entidades do setor público é prestar serviços à sociedade, sem a proposição de lucro ou retorno financeiro. Para Kohama, (2015) a análise e interpretação dos balanços públicos, por quocientes, deve ser efetuada com técnicas diferentes das aplicadas empregada aos balanços das entidades privadas empresariais comerciais ou industriais, porque os órgãos e entidades públicas não têm preocupações relativas a rentabilidade, resultado de lucros e perdas, índices de liquidez e imobilização de capitais. Essas questões, não estão no foco das entidades públicas, que, são de outra ordem e especificidade, mas, não de menor importância, porque perseguem o lucro social.

Kohama (2015) ensina que a análise e interpretação tem importância ímpar para coleta de dados e informações porque oportunizam a obtenção de detalhes que ajudam na investigação dos fatos. Este autor aconselha o uso de quocientes, para analisar a performance pública, por serem estatísticas capazes de retratar situações e mudanças de amplitude ao longo do tempo. Os resultados das organizações públicas são apresentados por meio de três balanços cujas análises, por aplicação de índices, permitem extrair informações que apontam causas e efeitos das variações sobre o patrimônio público e promovem o princípio da eficiência. Nesta pesquisa a análise e interpretação dos balanços financeiros dos municípios do estado do Pará, foram utilizados os quocientes sugeridos, como adequados, por Kohama, 2015, dispostos nas tabelas 1, 2, 3, 4 e, 5

O primeiro quociente, aplicado aos balanços financeiros dos municípios paraenses, foi o quociente da execução orçamentária cujo significado segue demonstrado na tabela 1, que destaca receitas orçamentárias e despesas orçamentárias.

Tabela 1- Quociente da Execução Orçamentária

Igual a 1	Receita orçamentária realizada igual à Despesa Orçamentária realizada. Hipótese embora possível, é de difícil ocorrência.
Maior que 1	Receita orçamentária realizada maior que a Despesa orçamentária realizada. Essa hipótese apresentará a existência de um superávit orçamentária na execução e movimentação financeira.
Menor que 1	Receita orçamentária realizada menor que a Despesa orçamentária realizada. Essa hipótese apresentará a existência de um déficit orçamentário na execução e movimentação financeira.

Fonte: Kohama (2015)

Esse quociente deve demonstrar o quanto a receita orçamentária representa para o pagamento da despesa orçamentária. É o resultado da movimentação financeira que poderá ser *deficit* ou *superávit* financeiro. O significado representativo do quociente financeiro real da execução orçamentaria está disposto na tabela 2, comparando receitas orçamentárias com as despesas orçamentárias pagas.

Tabela 2 - Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentaria

1 =	Receita orçamentária realizada igual à Despesa Orçamentária, menos os restos a pagar inscritos no exercício. Essa hipótese demonstrará haver igualdade na execução orçamentaria e financeira, se fosse utilizado o regime de caixa também para a despesa orçamentaria.
Maior que 1	Receita orçamentária realizada maior que a Despesa orçamentária realizada. Essa hipótese apresentará

Realização:

	a existência de um superávit orçamentária na execução e movimentação financeira.
Menor que 1	Receita orçamentária realizada menor que a Despesa orçamentária realizada. Essa hipótese apresentará a existência de um déficit orçamentário na execução e movimentação financeira.

Fonte: Kohama (2015).

Esse quociente deve demonstrar quanto a receita orçamentaria realizada representa em relação a despesa orçamentaria paga. A finalidade é demonstrar a relação da receita orçamentaria com a despesa orçamentaria, pelo regime de caixa. Quando se aborda o quociente da soma da receita e despesa (orçamentaria + extraorçamentária) deve-se considerar normal o resultado 1 e bom o maior que 1. Caso o resultado seja menor que 1, deve ser considerado preocupante, pois a receita orçamentaria arrecadada será, menor que a despesa orçamentaria paga, pressupondo-se a utilização de recursos financeiros provenientes da receita extraorçamentária para a sua cobertura (KOHAMA, 2015).

O significado do quociente da execução extraorçamentária segue disposto na tabela 3, que vai analisar receita extraorçamentária em confronto com despesa extraorçamentária. Ressalta-se que o MCASP propôs um novo modelo do anexo nº 13 do Balanço Financeiro para demonstrar a execução extraorçamentária, através dos recebimentos e pagamentos extraorçamentários, no entanto, a lei 4.320/64 considera os recebimentos e pagamentos extraorçamentários, como receita e despesa extraorçamentária. Destarte, se trata de uma questão de semântica, porque, os dados são idênticos e, no caso, Kohama (2015), fez a opção pela utilização da designação legal.

Tabela 3 - Quociente da Execução Extraorçamentária.

1 =	Receita Extraorçamentária igual a Despesa Extraorçamentária. Essa hipótese demonstrará haver equilíbrio entre a Receita Extraorçamentária e a Despesa Extraorçamentária.
Maior que 1	Receita Extraorçamentária maior que a Despesa Extraorçamentária. Essa hipótese reflete que a receita extraorçamentária é superior a despesa extraorçamentária.
Menor que 1	Receita Extraorçamentária menor que a Despesa Extraorçamentária. Essa hipótese demonstra que a receita extraorçamentária é inferior à despesa extraorçamentária.

Fonte: Kohama (2015).

Kohama (2015) esclarece que qualquer resultado, prescrito nas hipóteses, tenderá a ser considerado normal, se as disponibilidades (saldo de caixa/banco) refletirem a movimentação financeira de origem extraorçamentária ocorrida no exercício, conquanto, o aumento ou diminuição dos saldos das disponibilidades compatível com essa movimentação. O resultado da aplicação do quociente de execução extraorçamentária quanto mais próximo de 1 estiver, mais será desejável. Se for maior do que 1, representará aumento da dívida flutuante, o que provocará, em consequência, aumento do passivo circulante, do balanço patrimonial. S

Nos casos de correspondente aumento dos recursos financeiros nas disponibilidades (caixa/banco), a situação será considerada normal, mas, a ocorrência de diminuição dos recursos financeiros nas disponibilidades em caixa/bancos, indicará que a diferença financiou o pagamento de despesas orçamentarias e a situação deverá ser considerada preocupante. Quando for menor do que 1, por um lado, refletirá uma diminuição da dívida flutuante e, por consequência, diminuição do passivo circulante, no balanço patrimonial, mas, por outro, refletirá

a utilização de recursos financeiros, reduzindo as disponibilidades (caixa/bancos) existentes (KOHAMA, 2015).

O significado deste quociente segue descrito na tabela 4, ressaltando o total das receitas (orçamentária somada com as extraorçamentárias) em confronto com as despesas totais (orçamentárias somadas as extraorçamentárias). Vale destacar que, através desse quociente, se verifica o resultado do exercício financeiro que está sendo demonstrado pelo balanço financeiro.

Tabela 4 - Quociente do Resultado da Execução Financeira

1 =	A soma da Receita (Orçamentária + Extraorçamentária) é igual a soma da Despesa (Orçamentária + Extraorçamentária), o que demonstrará equilíbrio.
Maior que 1	A soma da Receita (Orçamentária + Extraorçamentária) é maior que a soma da Despesa (Orçamentária + Extraorçamentária). Essa hipótese demonstrará que a soma total dos recebimentos do exercício é maior do que a soma total dos pagamentos do exercício, portanto houve um superávit financeiro.
Menor que 1	A soma da Receita (Orçamentária + Extraorçamentária) é menor que a soma da Despesa (Orçamentária + Extraorçamentária). Essa hipótese demonstrará que a soma total dos recebimentos do exercício é menor do que a soma total dos pagamentos do exercício, portanto, houve um déficit financeiro.

Fonte: Kohama (2015).

O próximo quociente utilizado é quociente do resultado dos saldos financeiros, exibe o saldo que passa para o exercício seguinte em comparação com o saldo do exercício anterior. O Significado do quociente segue representado na tabela 5.

Tabela 5 - Quociente do Resultado dos Saldos Financeiros

1 =	Saldo que passa para o exercício seguinte igual ao saldo do exercício anterior, demonstrando equilíbrio entre os recebimentos e os pagamentos ocorridos no exercício.
Maior que 1	Saldo que passa para o exercício seguinte maior do que saldo do exercício anterior. Esta hipótese demonstrará que o saldo que passa para o exercício seguinte sendo maior do que o saldo do exercício anterior, constitui-se num “superávit” financeiro, ou seja, os recebimentos do exercício foram maiores que os pagamentos do exercício.
Menor que 1	Saldo que passa para o exercício seguinte menor do que o saldo do exercício anterior. Essa hipótese demonstrará que o saldo que passa para o exercício seguinte, sendo menor que o saldo do exercício anterior, identificará que houve um déficit financeiro, isto é, os recebimentos do exercício foram menores do que os pagamentos do exercício.

Fonte: Kohama (2015).

Este quociente permite outra modelagem para obtenção do resultado do exercício financeiro, demonstra o saldo que passa para o exercício seguinte em confronto com o saldo do exercício anterior. Por meio dessa relação, apresentará o resultado do balanço financeiro, de uma outra perspectiva, daquela exposta na tabela 4, todavia, com o mesmo significado. Tenderá a ser considerado normal o resultado de 1, ou pouco maior que 1. Caso seja menor do que 1, deve-se verificar se as disponibilidades (saldo de caixa/bancos) refletem a movimentação financeira de origem extraorçamentária, para se ter melhor base de análise e interpretação (KOHAMA, 2015).

2.3 Pesquisas anteriores

A sequência, aqui apresentada, refere-se as pesquisas que, de uma forma direta ou indireta, avaliam os resultados governamentais a partir de aplicação de quocientes Manso e Simões (2007) criaram o Indicador de Qualidade de Vida (IQV) para mensurar, em uma medida única, o bem-estar e a qualidade de vida dos portugueses. A técnica utilizada foi a estatística multivariada (análise fatorial e a análise de componentes principais). Foram analisados 278 municípios portugueses, e os resultados encontrados, em alguns municípios, foram àqueles esperados e óbvios sobre distorções de eficiência. Os melhores posicionamentos no *ranking* dos municípios foram para: Lisboa e Porto.

Silveira e Silveira, (2008) avaliaram a qualidade da saúde, nos estados brasileiros, com a elaboração do Índice Relativo de Qualidade da Saúde (IRQS), utilizando a análise de componentes principais. Foram selecionados 17 (dezessete) variáveis para compor o referido índice: médicos por 1.000 habitantes; leitos por 1.000 habitantes; número de enfermeiros por 100 leitos; esperança de vida ao nascer; taxa de mortalidade neonatal precoce; número de consultas médicas, dentre outras. Os resultados apontaram que o Brasil possui uma heterogeneidade em relação à qualidade da saúde sob a perspectiva da análise.

Marques, (2010) avaliou o desempenho e a infraestrutura das escolas públicas estaduais do Ensino Fundamental e Médio coordenadas pelo Núcleo Regional de Educação de Paranavaí (NREP) aplicando estatística multivariada. Os resultados revelaram que 11 das 66 escolas avaliadas tiveram aproveitamento final em relação ao desempenho e à infraestrutura, com percentual acima de 50%.

Maurélio Soares et al, (2011) pesquisaram 293 municípios do estado de Santa Catarina, tendo como base de dados os demonstrativos relativos ao exercício financeiro de 2007. Foi usado um conjunto de índices, da iniciativa privada, mas, passível de obtenção e análise de dados, afins, dos balanços públicos, tais como: o índice de liquidez corrente (LC), o índice de liquidez imediata (LI), o índice de situação líquida financeira (SL), dentre outros. Foi estabelecido um *ranking* de gestão fiscal a partir da análise da matriz de variância-covariância das variáveis. Os resultados apontaram, nas 10 primeiras colocações, os municípios com pouca expressão no cenário econômico estadual e pequenos em número de habitantes.

Govender (2014) investigou a qualidade do serviço de transporte público na cidade de Johannesburg na África do Sul, numa amostra de 690 motoristas, que deveriam descrever sua percepção sobre a utilização de serviços de transporte de ônibus e micro-ônibus. Os resultados revelaram que a qualidade percebida dos serviços de transporte de ônibus público superou o de micro-ônibus. Silva et al, 2014, analisaram o resultado orçamentário do governo federal do período de 2000 a 2009, aplicando quocientes de análises no balanço orçamentário: quociente da execução da receita (QER), quociente do equilíbrio orçamentário (QEO) e quociente da execução da despesa (QED) e quociente do resultado orçamentário (QRO), dentre outros, a partir de Kohama, 1999. Os achados de pesquisa apontaram, nos dez anos analisados que o governo federal apresentou no quociente do resultado da execução orçamentária, um *superávit* orçamentário total (receitas executadas superiores as despesas executadas). Nesse sentido, as pesquisas de avaliação de resultado de ações governamentais possibilitam controle do ambiente

contábil financeiro.

2.4 Controle social sobre o gasto público

Para Alcântara, (2000) o controle social é poder legítimo que a população exercita para fiscalizar a ação dos governantes que proporciona a indicação de soluções, de planos e de políticas em todas as áreas de interesse. Para Cunha (2003) controle social é a capacidade de a sociedade organizada intervir nas políticas públicas, interagir com o Estado para definir prioridades, e, elaborar planos de ação. A Cartilha “Controle Social” da Controladoria Geral da União (CGU) ensina que o controle social é a participação do cidadão na gestão, na fiscalização, no monitoramento e no controle das ações como mecanismo de prevenção da corrupção e de fortalecimento da cidadania (Brasil, 2012).

Quanto maior a interação da sociedade com o Estado, quanto maior sua participação ativa para definição, elaboração e acompanhamento das prioridades e políticas administrativas, maior o lucro social, mas, para que os cidadãos possam exercer de forma eficaz o controle social, é importante não somente mobilização, é necessário conhecimento da performance pública. Alguns mecanismos de controle, no Brasil, auxiliam no efetivo controle social, caso da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) que estabeleceu regras voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. A Lei de Acesso à Informação (LAI) foi outro instrumento que, ao regulamentar o direito constitucional de acesso às informações públicas e os portais de transparência que permitem a participação ativa do cidadão.

3 Procedimentos Metodológicos

3.1 Caracterização da pesquisa, do método e da base de dados

Para investigar o problema de pesquisa foi utilizada a estratégia de avaliação de resultados, a partir da catalogação dos municípios paraenses que possuíssem balanços gerais consolidados, disponíveis na plataforma de sistema de processos eletrônicos (SPE), localizado no site do tribunal de contas dos municípios do estado do Pará (TCM/PA).

O estado do Pará tem 144 municípios cujos balanços gerais, de três anos, possibilitaram a coleta de informações, íntegras, nesta pesquisa. Para organizar, a amostra, os municípios foram separados por porte, considerando suas populações da plataforma do IBGE/2019, que em conjunto com as pesquisa de Calvo, 2016 define ‘porte populacional’ como fator específico na identificação dos grupos homogêneos, foi possível estratificar três grupos: municípios com menos que 25 mil habitantes, considerados de pequeno porte, municípios com 25 a 100 mil habitantes de médio porte e, finalmente, os municípios com mais de 100 mil habitantes de grande porte.

Foi utilizado o método o empírico-analítico, formando um arquivo/empirista (banco de dados), a partir da utilização da quantificação, coleta, tratamento, aplicação dos quocientes nos balanços. A população de pesquisa, totaliza 432 (quatrocentos e trinta e dois balanços financeiros) municipais referente aos anos de 2015, 2016 e 2017. Os balanços financeiros foram

Realização:



separados por ano e em seus resultados forma aplicados cinco indicadores, quais sejam: quociente da execução orçamentária, quociente financeiros real da execução orçamentária, quociente da execução orçamentária, quociente do resultado da execução orçamentaria, e, quociente do resultado dos saldos financeiros.

A tabulação e análise dos dados foi realizada com base nos resultados auferidos da aplicação dos indicadores de desempenho nos balanços, possibilitando conhecer quais e quantos municípios, divididos por porte, tiveram melhores performances. A coleta de dados foi realizada no período de 01 a 30 de junho de 2019.

3.2 Técnica de análise e interpretação dos dados

Quanto a classificação a pesquisa foi exploratória, bibliográfica e descritiva, de abordagem quantitativa. Uma investigação exploratória suportou o assunto investigado, proporcionando melhor conhecimento, interação e contato com o objeto. Quanto ao procedimento a pesquisa foi documental, passando pela análise de leis, aplicação de quocientes e análises de balanços originais baixados do website do TCM/PA.

Quanto aos objetivos a investigação foi descritiva, cujo propósito foi descrever a situação financeira dos 144 municípios paraenses no período de 2015 a 2017. A técnica utilizada para a coleta de dados foi a pesquisa documental visto que foram utilizados os Balanços Financeiros apresentados nos Balanços Gerais Consolidados dos Municípios do Estado do Pará, tratados como fonte de dados e de informações e, a partir deles, foi respondida à questão de pesquisa. Por se tratarem de documentos originais tratou-se de fonte primária. Para análise e interpretação dos balanços públicos foram utilizados cinco quocientes propostos por Kohama, 2015 constantes das tabelas 1,2,3,4 e 5 cuja escolha se deve ao fato de serem os mais adequados aos achados de pesquisa e, por apontarem os resultados financeiros dos municípios do estado do Pará. Conforme Kohama, (2015) tais indicadores facilitam a compreensão dos resultados, discussão e tomada de decisão.

3.3 Organização dos Resultados de Pesquisa

Para possibilitar o condensamento das informações, análise e interpretação os quocientes foram elaborados tabelas de quantidades e percentuais dos resultados do período (2015 a 2017) para cada um, dos cinco quocientes, de modo a criar uma ordem do resultado da aplicação dos quocientes de desempenho financeiro. Neste sentido, a partir dos dados compilados por modelagem de quociente aplicados aos municípios, divididos em porte, foram criadas tabelas que evidenciam quantitativos de municípios de pequeno, médio e grande porte, que após classificados, foram distribuídos, de acordo as categorias de quocientes, criando um cenário do resultado financeiro municipal no estado do Pará. Esse critério, de condensamento das informações, foi uma escolha dos pesquisadores que consideraram o tamanho dos municípios um importante variável de análise. Os achados de pesquisa estão organizados no próximo item quando se apresentam, também, as análises dos achados.

4 Resultados e Análises

Os resultados da pesquisa foram tabulados e classificados conforme o sistema contábil a partir da aplicação de quocientes ao balanço financeiros de todos os 144 municípios do estado do Pará. Em todas as tabelas ‘QM’ significa quantidade de municípios.

4.1 Resultado da Execução Orçamentária e Extraorçamentária

Na tabela 6 estão apresentados os resultados da aplicação do quociente de execução orçamentária, onde a receita orçamentaria não foi igual a despesa orçamentaria em nenhum grupo de municípios, divididos por porte.

Tabela 6 – Resultado dos Quocientes da Execução Orçamentária

		2015		2016		2017	
		QM.	%	QM.	%	QM.	%
Municípios de Grande Porte	= 1	0	0%	0	0%	0	0%
	> 1	12	67%	10	56%	10	56%
	< 1	4	22%	8	44%	6	33%
	Não Apresentou	2	11%	0	0%	2	11%
	Total de Municípios	18	100%	18	100%	18	100%
Municípios de Médio Porte	= 1	0	0%	0	0%	0	0%
	> 1	37	49%	21	28%	54	71%
	< 1	27	36%	42	55%	17	22%
	Não Apresentou	12	16%	13	17%	5	7%
	Total de Municípios	76	100%	76	100%	76	100%
Municípios de Pequeno Porte	= 1	0	0%	0	0%	0	0%
	> 1	25	50%	22	44%	36	72%
	< 1	15	30%	18	36%	11	22%
	Não Apresentou	10	20%	10	20%	3	6%
	Total de Municípios	50	100%	50	100%	50	100%

Fonte: Dados da Pesquisa.

Os achados ratificam as previsões de Kohama, (2015) que afirma que a igualdade de resultados é uma possibilidade de difícil ocorrência. Assim, não houve resultado igual a 1 em nenhum município do estado do Pará. Quanto a resultado maior que 1, significando receita orçamentaria maior que a despesa orçamentaria, foi condição variada e, em quase todos os anos, os percentuais forma maiores que os demais índices, apenas no ano de 2016, os municípios de médio porte apresentaram percentuais nesse índice. A maior parte dos municípios obteve *superávit* orçamentário na execução e movimentação financeira, consoante com os ensinamentos de Kohama, (2015) que afirma que essa hipótese é a que possui maior chance de ocorrer. Quanto ao resultado menor que 1, que mostra uma receita orçamentaria menor que a despesa orçamentaria, em quase todos os anos os percentuais foram menores, exceto no ano de 2016 quando os municípios de médio porte apresentaram percentuais maiores, mostrando que a receita orçamentária não foi suficiente para cobrir as despesas orçamentarias, portanto, que a

Tabela 8 – Resultado do Quociente da Execução Extraorçamentária

		2015		2016		2017	
		QM.	%	QM.	%	QM.	%
Municípios de Grande Porte	= 1	1	6%	0	0%	0	0%
	> 1	0	0%	6	33%	2	11%
	< 1	15	83%	12	67%	15	83%
	Não Apresentou	2	11%	0	0%	1	6%
	Total de Municípios	18	100%	18	100%	18	100%
Municípios de Médio Porte	= 1	1	1%	1	1%	0	0%
	> 1	17	22%	31	41%	7	9%
	< 1	46	61%	31	41%	64	84%
	Não Apresentou	12	16%	13	17%	5	7%
	Total de Municípios	76	100%	76	100%	76	100%
Municípios de Pequeno Porte	= 1	0	0%	0	0%	0	0%
	> 1	9	18%	16	32%	6	12%
	< 1	31	62%	24	48%	41	82%
	Não Apresentou	10	20%	10	20%	3	6%
	Total de Municípios	50	100%	50	100%	50	100%

Fonte: Dados da Pesquisa

Para Kohama (2015) quanto mais próximo de 1 esse quociente estiver, nos resultados financeiros, mais será desejável. Isto porque esse quociente deve demonstrar quanto da receita extraorçamentária foi realizada, em confronto com o quanto da Despesa Extraorçamentária foi executada. O montante maior que 1 foi baixo em relação ao menor que 1, o maior percentual foi no ano de 2016 entre os municípios de porte médio com 41% significando que a Receita Extraorçamentária foi maior que a Despesa Extraorçamentária. Segundo Kohama, (2015) essa hipótese representará aumento da dívida flutuante, o que provocará, em consequência, aumento do passivo circulante, do balanço patrimonial.

Os casos de valores menores que 1 aconteceram na grande maioria dos municípios, destacando-se os de porte grande, onde os percentuais foram expressivos, significando que a receita extraorçamentária foi menor que a despesa extraorçamentária. Segundo Kohama, (2015) quando for menor do que 1, por um lado, refletirá uma diminuição da dívida flutuante e, por consequência, diminuição do passivo circulante, no balanço patrimonial, mas, por outro, refletirá a utilização de recursos financeiros, reduzindo as disponibilidades (caixa/bancos) existentes.

O próximo item vai destacar a execução financeira dos municípios paraenses com a utilização de dois quocientes: Quocientes Financeiro Real da Execução Financeira e Quociente do Resultado dos Saldos Financeiros.

4.2 Resultado da Execução Financeira

Os achados ilustrados na tabela 9 mostram que não foram encontrados valores iguais a 1 no período, mostrando que a soma Receita (Orçamentária + Extraorçamentária) não foi igual a soma da Despesa (Orçamentária + Extraorçamentária). Para Kohama, (2015) esse quociente igual a 1, deverá ser considerado normal, pois demonstrará haver equilíbrio, pois demonstrará haver equilíbrio na soma Receita (Orçamentária + Extraorçamentária) com a soma da Despesa

Realização:

(Orçamentária + Extraorçamentária).

Tabela 9 – Resultado dos Quocientes Financeiro Real da Execução Financeira

		2015		2016		2017	
		QM.	%	QM.	%	QM.	%
Municípios de Grande Porte	= 1	0	0%	0	0%	0	0%
	> 1	3	17%	4	22%	5	28%
	< 1	13	72%	14	78%	11	61%
	Não Apresentou	2	11%	0	0%	2	11%
	Total de Municípios	18	100%	18	100%	18	100%
Municípios de Médio Porte	= 1	0	0%	0	0%	0	0%
	> 1	15	20%	16	21%	15	20%
	< 1	49	64%	47	62%	56	74%
	Não Apresentou	12	16%	13	17%	5	7%
	Total de Municípios	76	100%	76	100%	76	100%
Municípios de Pequeno Porte	= 1	0	0%	0	0%	0	0%
	> 1	5	10%	16	32%	18	36%
	< 1	35	70%	24	48%	29	58%
	Não Apresentou	10	20%	10	20%	3	6%
	Total de Municípios	50	100%	50	100%	50	100%

Fonte: Dados da Pesquisa

Quanto ao resultado maior que 1, todos os municípios apresentaram valores bem abaixo em relação aos de menor que 1. O maior percentual aconteceu no ano de 2017, para os municípios de porte pequeno, com percentual de 36%, onde 18 municípios tiveram resultado maior que 1. Assim, a soma da Receita (Orçamentária + Extraorçamentária) é maior que a soma da Despesa (Orçamentária + Extraorçamentária). Para Kohama, (2015) essa hipótese é a desejável, pois, destaca que a soma total dos recebimentos do exercício é maior do que a soma total dos pagamentos do exercício, portanto houve um *superávit* financeiro.

O resultado menor que 1 foi a maioria dos municípios pesquisados, o maior percentual foi dos municípios de grande porte, no ano de 2016, com 78%. Os achados apresentam a soma da Receita (Orçamentária + Extraorçamentária) menor que a soma da Despesa (Orçamentária + Extraorçamentária). Para Kohama (2015) essa hipótese, caso ocorra, deve-se verificar se as disponibilidades (saldo de caixa/bancos) refletem a movimentação financeira de origem extraorçamentária. As causas ou possíveis justificativas convincentes, precisam ser melhor verificadas, fato que não foi possível nesse estágio da pesquisa.

Na tabela 10 estão destacados os resultados dos saldos financeiros e os achados evidenciam a inexistência de valores iguais a 1 no período com saldos transferidos para o exercício seguinte que não são iguais ao saldo do exercício anterior.

Tabela 10 – Resultado dos Quocientes do Resultado dos Saldos Financeiros

		2015		2016		2017	
		QM.	%	QM.	%	QM.	%
Municípios de Grande Porte	= 1	0	0%	0	0%	0	0%
	> 1	8	44%	6	33%	6	33%

Realização:

	< 1	8	44%	11	61%	10	56%
	Não Apresentou	2	11%	1	6%	2	11%
	Total de Municípios	18	100%	18	100%	18	100%
Municípios de Médio Porte	= 1	0	0%	0	0%	0	0%
	> 1	25	33%	28	37%	23	30%
	< 1	39	51%	33	43%	48	63%
	Não Apresentou	12	16%	15	20%	5	7%
	Total de Municípios	76	100%	76	100%	76	100%
Municípios de Pequeno Porte	= 1	0	0%	0	0%	0	0%
	> 1	8	16%	21	42%	19	38%
	< 1	32	64%	16	32%	28	56%
	Não Apresentou	10	20%	13	26%	3	6%
	Total de Municípios	50	100%	50	100%	50	100%

Fonte: Dados da Pesquisa

Para Kohama (2015) esse quociente deve realçar o saldo que passa para o exercício seguinte em confronto com o saldo do exercício anterior. O quociente igual a 1, deverá ser considerado normal, pois aponta para um equilíbrio entre os recebimentos e os pagamentos ocorridos no exercício. Quanto ao resultado maior que 1, os municípios apresentaram valores bem próximos em relação aos de menor que 1. O maior percentual a ser enfatizado ocorreu no ano de 2015, para os municípios de porte grande, com percentual de 44%, onde 8 municípios tiveram resultado maior que 1. Esse resultado revela um saldo que passa para o exercício seguinte maior do que o saldo do exercício anterior, constitui-se num *superávit* financeiro. Para Kohama, (2015) essa hipótese é considerada normal, pois, salienta que os recebimentos do exercício foram maiores que os pagamentos do exercício.

5 Considerações Finais

A investigação, em atenção ao objetivo formulado, apresentou o resultado financeiro dos municípios do estado do Pará de 2015 a 2017 através da análise e aplicação de quocientes aos balanços financeiros dos entes, divididos por porte.

O maior destaque da pesquisa aconteceu quando foi aplicado o quociente do resultado dos saldos financeiros, que apesar de não ocorrer de resultados iguais a 1 no período, mostrando que os saldos transferidos para o exercício seguinte que não foram iguais ao saldo do exercício anterior, também, evidenciam que o resultado menor que 1 foi uma ocorrência repetida na maioria dos municípios pesquisados, um resultado proeminente ocorreu nos municípios de pequeno porte no ano de 2016, com 64%, mostrando que o saldo que passa para o exercício seguinte é menor do que o saldo do exercício anterior.

A pesquisa contribuiu para o aprimoramento do controle social, pois possibilitou comunicar os resultados financeiros dos municípios do estado do Pará em três anos de análise. Os achados oferecem ferramentas aos gestores municipais, que poderão buscar soluções para mitigar riscos e corrigir desvios, podendo direcionar a tomadas de decisões, além, de servir como instrumento de monitoramento e controle social. Os cidadãos poderão, ao contato com esta

Realização:

investigação, conhecer como estão sendo gerenciadas as finanças públicas municipais. A pesquisa teve limitações para interpretação dos resultados da aplicação do quociente do resultado dos saldos financeiros, posto que, quando da maioria dos resultados foi menor que 1 foi a nos municípios pesquisados, independente do porte, não foi possível verificar se as disponibilidades (saldo de caixa/bancos) refletem a movimentação financeira de origem extraorçamentária, para se ter melhor base de análise e interpretação e nem verificar as causas ou possíveis justificativas convincentes, sendo esta uma limitação desse estágio da pesquisa serem encontradas. Sugere-se, portanto, que outras pesquisas façam essa análise e ainda, ampliem o período, incluindo o ano de 2018, e, que possam relacionar os resultados com outras variáveis, tais como, índice de desenvolvimento humano e produto interno bruto. Além disso, pelo fato da metodologia ser aplicável a qualquer município, sugere-se a aplicação dos testes em outros estados, para possibilitar comparação de performance nos municípios dos demais estados brasileiros, além de proceder a investigação das causas ou justificativas convincentes para os resultados, conforme aconselha Kohama.

Referências

Ávila, S., & Moura, M. (2003). Índice de qualidade dos municípios: Sustentabilidade Fiscal (Nº 4, Vol. 12, p. 109-117). Bahia: Análise & Dados Salvador. Recuperado de: <http://www.ijns.es.gov.br/bibliotecaonline/Record/8327>. Acesso em: 20 jul. 2018.

Lei n.4.320, de 07 de março de 1964. Dispõe sobre Normas Gerais de Direito Financeiro Para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404compilada.htm

Tribunal de Contas da União (2011): Técnica de indicadores de desempenho para auditorias. Tribunal de Contas da União. Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (SEPROG). Recuperado de: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A158FE98EE0158FE D65C6D4BFF>. Acesso em: 22 ago. 2018.

Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (2016). Recuperado de: [http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/MCASP+7ª%20edição+Versão+Fi nal.pdf/6e874adb-44d7-490c-8967-b0acd3923f6d](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/MCASP+7ª%20edição+Versão+Final.pdf/6e874adb-44d7-490c-8967-b0acd3923f6d). Acesso em: 30 mai. 2018.

Campelo, C. A. G. B., & Moura, A. B. (2000). Administração Financeira Municipal (p. 109-117). São Paulo: Atlas.

Clarkson, Max B. E. (1995). A stakeholder framework for analyzing and evaluating corporate social performance. (Nº 1, Vol. 20, p. 92-177). The Academy of Management Review.

Realização:



Doi 10.5465/amr.1995.9503271994. Recuperado de: <https://journals.aom.org/>. Acesso em: 10 dez. 2018.

Coelho, D. M., & Quintana, A. C. (2008). Análise do desempenho econômico e financeiro de entidades da administração pública direta: O caso da prefeitura municipal do Rio Grande (RS). Revista de contabilidade do mestrado em ciências contábeis da UERJ (Nº 2, Vol. 13, p.1). Recuperado de: <https://www.epublicacoes.uerj.br/index.php/rcmccuerj/article/view/5552>. Acesso em: 22 jul. 2018.

NBC T 16, de 1999. Contabilidade aplicada ao setor público. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade p. 56. Recuperado de: http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf. Acesso em: 15 ago. 2018.

González, D., & Hernández, E. R. (2010). La política de evaluación del Gobierno mexicano. Revista de Administración Pública. (Nº 1, Vol. 45, p.131-150).

Grateron, I. R. G. (1999). Auditoria de gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público (Nº 21, p. 01-18). São Paulo: Caderno de estudos. Recuperado de: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-92511999000200002&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 19 ago. 2018.

Guzmán, M. D. (1991). A auditoria comprehensiva: um moderno concepto em la auditoria. México.

Jubran, A. J. (2006). Modelo de análise de eficiência na administração pública: estudo aplicado às prefeituras brasileiras usando a análise envoltória de dados. (Tese de Doutorado). Escola Politécnica, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil. Doi:10.11606/T.3.2006.tde-13122006-180402. Recuperado de: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/3/3142/tde-13122006-180402/pt-br.php>. Acesso em: 27 jul. 2018.

Kohama, H. (2015). Balanços públicos: teoria e prática. (3. ed.). São Paulo: Atlas

Nascimento, F. R. T. (2017). Indicadores Financeiros Aplicados aos Demonstrativos Contábeis Públicos. Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento. (3. ed. Vol. 1, p.103-115). Recuperado de: <https://www.nucleodoconhecimento.com.br/contabilidade/demonstrativos-contabeis-publicos>. Acesso em: 22 jul. 2018.

Santos, T. & Silva, M. C. (2017). O uso de Indicadores como Ferramenta de Análise Orçamentária no Setor Público: O Ranking das Despesas de Investimentos dos Municípios Norte-

Realização:



Rio-Grandenses. Revista de Administração e Contabilidade, Feira de Santana (Nº 3. Vol. 8 p.51-68). Recuperado de:

<http://www.reacfat.web7003.uni5.net/index.php/reac/article/view/99/101>. Acesso em: 22 mai. 2018.

Soares. M, Lyra. R. L. W. C, Hein. N, Kroenke. A. (2010). O emprego da análise de balanços e métodos estatísticos na área pública: o ranking de gestão dos municípios catarinenses. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro. (Nº 45. Vol. 5. p.1425-1443). . Doi: <http://dx.doi.org/10.1590/S0034-76122011000500008>. Recuperado de:

http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0034-76122011000500008&script=sci_abstract&tlng=pt. Acesso em: 30 nov. 2018

Suzart, J. A. S. (2016). Superávit/déficit financeiro: uma proposta de análise deste indicador para as entidades do setor público. Anais do Congresso Brasileiro De Contabilidade, 20. Fortaleza, CE, Brasil, 20. Recuperado de

<http://cbc.cfc.org.br/images/stories/publicacoes/resumos-trabalhos-20cbc.pdf>. Acesso em: 20 mai. 2018.