



Orçamento ou Patrimônio? Análise de Desempenho dos Municípios Paranaenses no Contexto da Transição do Modelo Orçamentário para o Modelo Patrimonialista da Contabilidade Pública

Thaís Alves da Silva

*UEM – Universidade Estadual de Maringá
thaisalves.cra@gmail.com*

Simone Leticia Raimundini Sanches

*UEM – Universidade Estadual de Maringá
slraimundini@uem.br*

Resumo

A análise conjunta do desempenho orçamentário e patrimonial dos municípios eleva a qualidade das informações em poder da sociedade, possibilitando o exercício da cidadania no controle da gestão dos recursos públicos e do patrimônio dos governos. Assim, este estudo analisou a existência de diferença significativa entre o desempenho do setor público paranaense mensurado por indicadores de resultado Orçamentário e Patrimonial, no contexto da associação entre os regimes de reconhecimento de receitas e despesas públicas. Trata-se de uma pesquisa descritiva, exploratória, ex-post-facto e documental que, com abordagem qualitativa e quantitativa, avaliou o desempenho de 359 municípios paranaenses no exercício financeiro de 2015. Constatou estatisticamente que as receitas e despesas governamentais reconhecidas segundo o Regime de Competência Integral produzem resultados significativamente diferentes daqueles apurados segundo o Regime Orçamentário, indicando que a ocorrência de superávit orçamentário expressivo não é necessariamente acompanhada do acréscimo patrimonial de igual valor; do mesmo modo, a existência de déficit orçamentário não configura, em regra, redução do patrimônio público. Assim observou-se que os municípios de grande porte, apesar de terem apresentado os melhores resultados orçamentários, foram os que obtiveram o menor retorno patrimonial enquanto os municípios menores e médios, apesar de serem considerados os mais afetados em períodos de crise na arrecadação, parecem ter condições de gerar crescimento de seus patrimônios em proporções superiores ao resultado orçamentário. Em suma, esclareceu aos usuários da informação contábil pública as vantagens e limitações do uso desses indicadores, e a relevância de considerar a disparidade entre o

Modelo Orçamentário e Patrimonialista no processo decisório e para Accountability.

Palavras-chave: Indicadores de Desempenho. Modelo Orçamentário. Modelo Patrimonialista. Regime de Competência Integral. Accountability.

ISSN: 1984-6266

Recebimento:

02/06/2020

Aprovação:

20/12/2020

Editor responsável pela aprovação do artigo:

Dra. Nayane Thays Krespi Musial

Editor responsável pela edição do artigo:

Dra. Luciana Klein

Avaliado pelo sistema:

Double Blind Review

A reprodução dos artigos, total ou parcial, pode ser feita desde que citada a fonte.



DOI:

<http://dx.doi.org/10.5380/rcc.v12i2.74292>

BUDGET OR PATRIMONY? ANALYSIS OF PERFORMANCE OF MUNICIPALITIES OF PARANÁ STATE IN THE CONTEXT OF THE TRANSITION FROM THE BUDGETING MODEL TO THE PATRIMONIALIST MODEL OF PUBLIC ACCOUNTING

ABSTRACT

The joint analysis of the budgetary and patrimonial performance of the municipalities raises the quality of the information in the power of society, making possible the exercise of citizenship in management control of public resources and the patrimony of the governments. Thus, this study analyzed the existence of a significant difference between the performance of the public sector of Paraná measured by Budgetary and Patrimonial outcome indicators, in the context of the association between the recognition regimes of public revenues and expenditures. It is a descriptive, exploratory, ex-post-facto and documentary research that, with qualitative and quantitative approaches, evaluated the performance of 359 municipalities in the financial year of 2015. It found statistically that government revenues and expenses recognized under the Competence Regime produce results significantly different from those determined under the Budgetary Regime, indicating that the occurrence of a significant budget surplus is not necessarily accompanied by an equity increase of equal value; likewise, the existence of a budget deficit does not, as a rule, reduce public assets. Thus it was observed that the large municipalities, despite having presented the best budgetary results, were those that obtained the lowest equity return while the smaller and medium municipalities, despite being considered the most affected in periods of crisis in collection, seem to be able to generate growth in its assets in proportions higher than the budget result. In sum, the study clarified to the users of public accounting information the advantages and limitations in the use of these indicators and the relevance of considering the disparity between the Budgetary and Patrimonialist Model in the decision making process and for Accountability.

Keywords: Performance Indicators. Budgetary Model. Patrimonialist Model. Full Accrual Basis. Accountability.

1 Introdução

Considerando que o objetivo da elaboração e divulgação da informação contábil é fornecer informação destinada à prestação de contas, responsabilização (accountability) e tomada de decisão (STN, 2017), a contabilidade pública tem passado por significativas transformações ao longo dos últimos anos. Isso ocorre porque as atuais demandas sociais estão exigindo um novo padrão de informações geradas pela Contabilidade Pública, sobretudo quanto aos demonstrativos contábeis, que necessitam ser elaborados de forma que permita a adequada interpretação dos fenômenos patrimoniais do setor público, o acompanhamento do processo orçamentário, a análise dos resultados econômicos e o fluxo financeiro, por parte da própria gestão pública e de toda a sociedade (STN, 2017).

Tal processo foi impulsionado pela necessidade de harmonização da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais. Nesse sentido o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) que tiveram como base as Normas editadas pelo International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB); e a STN foi designada como órgão central do Sistema de Contabilidade Federal sendo responsável pela edição de normativos e instruções de procedimentos contábeis.

Dentre as principais alterações provocadas por esse processo, destaca-se a alteração de foco do controle estritamente orçamentário para a inclusão do foco no controle patrimonial (Darós & Pereira, 2009); no qual a metodologia de reconhecimento das receitas e despesas públicas, do Regime Misto, fundamentado no Modelo Orçamentário previsto no art. 35 da Lei nº 4.320/64, passa a ser utilizada simultaneamente ao regime

de Competência Integral, que visa atender aos Princípios de Contabilidade preconizados pela Resolução CFC nº 750/93 (revogada e substituída pela NBC TSP – Estrutura Conceitual a partir de 1º de Janeiro de 2017), atendendo ao Modelo Patrimonialista.

O regime de competência é entendido como o método que melhor reflete o desempenho econômico da entidade no resultado do exercício (Cruvinel & Lima, 2011); permitindo à sociedade avaliar a gestão pública quanto à capacidade de reduzir gastos de manutenção das atividades; o endividamento público; a ampliação dos investimentos em bens permanentes; e a conservação e evolução efetiva do patrimônio público (Söthe & Scarpin, 2011). Tal finalidade se mostra relevante principalmente nos cenários de crise, sobretudo para os municípios menores que são mais suscetíveis aos efeitos conjunturais, sendo afetados em especial pela redução nos repasses da União, principal fonte de receita para estes municípios (Paraná, 2016). Nesse sentido, existem desafios para gestão municipal na alocação dos recursos, considerando as restrições orçamentárias com as quais se deparam as prefeituras. Quanto à receita, a problemática consiste na dependência das transferências intergovernamentais como o Fundo de Participação dos Municípios (FPM). Quanto à despesa, o desafio é a gestão das despesas correntes, uma vez que a rigidez orçamentária decorrente do seu elevado peso no orçamento compromete recursos programados para outros fins, em especial os investimentos (CNM, 2016; FIRJAN, 2016).

Assim, tem papel preponderante o controle social da eficácia da gestão dos recursos públicos em períodos de instabilidade econômica, enfatizando o conceito de *Accountability*. No entanto, para que isto se efetive é fundamental o compartilhamento do poder entre os agentes públicos e o cidadão visando à tomada de decisão em conjunto (Roberts, 2004). Todavia, a participação efetiva do cidadão nas decisões de governo somente se efetiva quando aquele obtém informações confiáveis que permitam vislumbrar a real atuação do governo, e assim, exigir a prestação de contas sobre a forma de condução das políticas públicas (Rocha, 2011).

Dessa forma, entende-se que a análise conjunta do desempenho orçamentário e patrimonial dos municípios eleva a qualidade das informações fornecidas à sociedade, possibilitando o exercício da cidadania no controle do patrimônio dos governos (STN, 2017); pois ambos os modelos podem demonstrar tendência distinta quanto à eficácia da administração pública. Considerando o exposto, pergunta-se: existe diferença significativa entre o desempenho do setor público mensurado por meio de indicadores de resultado Orçamentário e Patrimonial?

Com base nisso, esta pesquisa objetivou analisar a diferença entre o desempenho dos municípios paranaenses avaliado por indicadores de resultado orçamentário e patrimonial. Além disso, também analisou comparativamente os indicadores enfatizando as principais vantagens, limitações e divergências entre o Regime Orçamentário (ou Misto) e o Regime de Competência Integral.

O estudo desse aspecto é relevante, pois a contabilidade que não considera a competência econômico-patrimonial resume-se a registros incompletos, que não evidenciam a confrontação entre valores que se incorporaram e se desincorporaram ao patrimônio público (ativos e passivos) (Pigatto, Holanda, Moreira, & Carvalho, 2010). Somente pela competência, é possível avaliar as implicações de longo prazo proporcionadas pelas decisões adotadas no presente e que, se não consideradas, podem gerar riscos fiscais capazes de comprometer a solvência futura (Rezende, Cunha & Bevilacqua, 2010). Ademais, esse regime permite conhecer os custos dos serviços, produtos ou serviços prestados pelo governo à população para a melhoria nos controles externos e internos do patrimônio público (Holanda, Lattman-Weltman & Guimarães, 2010). Logo, os indicadores financeiros e econômicos são ferramentas capazes de permitir diagnósticos consideráveis na tomada de decisão, extrapolando a visão proporcionada do ponto de vista estritamente orçamentário e promovendo maior nível de qualidade da informação contábil no setor público (Mauss, 2012).

Com base no exposto, a realização deste estudo se justificou por permitir a comparação e diferenciação dos dois modelos de reconhecimento da receita e despesa públicas, enfatizando a relevância de que os usuários internos e externos avaliem ambas as perspectivas para que possam vislumbrar o real desempenho dos municípios, sobretudo, no contexto da crise fiscal que tem ocasionado queda de arrecadação e elevado

comprometimento dos orçamentos. Além disso, a análise comparativa de regimes desenvolvida nesse estudo é válida para apoiar e inspirar pesquisas futuras, independentemente de estas se aplicarem a outros municípios, estados ou União, uma vez que se baseia em explicitar as diferenças entre o regime orçamentário e patrimonialista, e estes se aplicam igualmente aos outros entes governamentais em nosso país.

Ademais, considerando que a accountability no âmbito governamental é necessária porque existem deficiências nas informações que são transmitidas à sociedade (Schedler, 1999), este estudo contribui apresentando informações sobre os municípios paranaenses, para a sociedade em geral, evidenciando o quão divergente o desempenho orçamentário pode ser em relação ao desempenho patrimonial. Logo, considera-se que o desempenho das políticas públicas sobre condições sociais dos municípios está refletido não somente no desempenho evidenciado nos demonstrativos orçamentários das prefeituras, mas principalmente nas demonstrações contábeis onde a efetiva evolução do patrimônio público pode ser acompanhada para além do exercício financeiro em que o orçamento é executado.

2 Referencial Teórico

2.1 Evolução Normativa para o Modelo Orçamentário e Patrimonialista da Contabilidade Pública Brasileira

O contexto de evolução da CASP no Brasil teve como primeiro marco histórico a edição da Lei nº 4.320/1964, que estabeleceu regras para controle das finanças públicas, tendo o orçamento público como principal instrumento. Assim, o orçamento ganhou significativa importância e, em consequência disso, as normas para registros de fatos e elaboração das demonstrações contábeis, fundamentaram-se, sobretudo, nos conceitos orçamentários, em detrimento da evidenciação do aspecto patrimonial (STN, 2017).

O avanço da normatização das finanças públicas foi corroborado pela edição da Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabeleceu, além dos indicadores de apuração e evidenciação do aspecto fiscal da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), a exigência de realizar a consolidação nacional das contas públicas (STN, 2017). Considerando tal atribuição, a STN foi designada pela Portaria MF nº 184/2008 e Decreto nº 6.976/2009 como órgão responsável pela edição de normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis inclusive o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) e o Plano de Contas Aplicado a Setor Público (PCASP), objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas. Tais instrumentos se encontram em consonância com as NBC TSP CFC, e buscam a convergência às International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) (STN, 2017).

Cruvinel e Lima (2011) explicam que os manuais da STN buscam harmonizar a visão orçamentária e patrimonial; porém, em virtude do princípio da legalidade, os órgãos fiscalizadores reagem aos fatos que contrariam o dispositivo legal, assim como ocorre com a interpretação do regime contábil. Desta forma, houve a necessidade de revisão da Lei nº 4.320/64 por meio do Projeto de Lei nº 229/2009 denominado Lei de Qualidade Fiscal (LQF), onde se esclarece um novo parecer sobre o regime contábil em seu art. 92, segundo o qual os registros contábeis observarão: o regime de competência para fatos modificativos da situação patrimonial líquida; a arrecadação para reconhecimento da receita orçamentária; e o empenho para reconhecimento da despesa orçamentária.

Salienta-se que, apesar do significativo viés orçamentário, a própria Lei nº 4.320/64 abarca o tema “Da Contabilidade”, determinando que as variações patrimoniais sejam evidenciadas, tanto aquelas independentes quanto as resultantes da execução orçamentária. Desse modo, além do registro orçamentário, é preciso evidenciar os fenômenos ligados à administração patrimonial, de modo que os fatos modificativos sejam

transmitidos ao resultado (STN, 2017). Logo, é preciso obedecer aos Princípios de Contabilidade prescritos pela NBC TSP Estrutura Conceitual a serem seguidos no Brasil.

No entanto, a compreensão sobre as diferenças entre o Modelo Orçamentário e Patrimonial, está intimamente relacionada ao entendimento das fases de execução de receitas e despesas públicas. Segundo a STN (2017) a realização da receita orçamentária se dá em três estágios de execução: o lançamento, a arrecadação e o recolhimento. E a execução da despesa orçamentária, segundo a Lei nº 4.320/1964, ocorre na seguinte ordem: empenho, liquidação e pagamento.

2.2 Modelo Patrimonialista conforme a NBC TSP – Estrutura Conceitual

O Modelo Patrimonialista compreende o registro e a evidenciação da composição patrimonial do ente público nos termos dos arts. 85, 89, 100 e 104 da Lei nº 4.320/1964. Nesse sentido, devem ser atendidas as normas contábeis de reconhecimento, mensuração e evidenciação de ativos e passivos e suas variações patrimoniais (STN, 2017).

Está associado ao regime contábil de competência integral, que demonstra o Patrimônio Líquido da entidade pública pela contabilização de todos os eventos econômicos que possam afetar a posição patrimonial (Orair, 2011). Tal regime fundamenta-se no ideal de que tanto receitas quanto despesas públicas sejam registradas pelo regime de competência, isto é, no momento do fato gerador, e não quando do efetivo recebimento ou pagamento (Dutra & Jesus, 2012). Tal regime é previsto na Resolução nº 750/93 do CFC (revogada), segundo a qual o princípio da competência determina que os efeitos das transações ou outros eventos devem ser reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento, além de pressupor a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas. Tal princípio está atualmente refletido na NBC TSP – Estrutura Conceitual que fundamenta a elaboração e divulgação dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPGs) embasadas no regime de competência.

Em conformidade com o Modelo Patrimonialista as receitas e despesas públicas são concebidas como variações aumentativas e diminutivas respectivamente, caracterizadas como transações que alteram os elementos patrimoniais do setor público e que afetam seu resultado (STN, 2017).

Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA) são aumentos na situação patrimonial líquida da entidade pública, não provenientes de contribuições dos proprietários; consideradas realizadas quando da ocorrência de transações com contribuintes e terceiros, que efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso de efetivá-lo, (tanto pela ocorrência de um fato gerador de natureza tributária, investidora na propriedade de bens que pertenciam à entidade, ou utilização de seus serviços); quando da extinção de um passivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor correspondente ou maior; devido à geração natural de novos ativos; e no recebimento de doações e subvenções (STN, 2017).

O registro da VPA segue os princípios da competência e da oportunidade e independe da realização orçamentária. Neste sentido, a questão seria determinar o momento da ocorrência do fato gerador que exigirá o registro contábil do direito a receber em contrapartida à variação patrimonial pelo princípio da competência. Segundo a STN (2017) em geral, o reconhecimento da VPA pode ocorrer antes, depois ou no momento da arrecadação da receita orçamentária. Nesse sentido a STN (2013a, p. 12) exemplifica que: “Para a contabilidade, no momento do lançamento dos créditos do IPTU, por exemplo, deverão ser reconhecidas as receitas, uma vez que já se tem o direito a receber dos valores”.

Do mesmo modo que as VPAs, as VPDs correspondem a diminuições na situação patrimonial líquida da entidade não relacionadas às distribuições aos proprietários; que se realizam quando o correspondente valor ativo deixa de existir, por transferência de sua propriedade para terceiros; quando da diminuição ou extinção

do valor econômico de um ativo; e também quando do surgimento de um passivo, sem o ativo correspondente. Devem também ser reconhecidas respeitando os princípios de competência e da oportunidade e em função do fato gerador, que pode ocorrer antes, depois ou no momento da liquidação da despesa orçamentária (STN, 2017). Assim, como exemplo, a STN (2013a) refere-se às despesas com pessoal que são identificadas no orçamento quando do empenho, contudo, segundo o regime de competência deverão ser apropriadas mensalmente as despesas referentes a férias e 13º salário, pois esses fatos já ocorreram e já afetaram a posição patrimonial.

Em suma, caso o total das VPAs sejam superiores ao total das VPDs, diz-se que o resultado patrimonial foi superavitário, caso contrário houve um déficit patrimonial (STN, 2017). Assim, destaca-se que o aspecto patrimonial da CASP é refletido principalmente pela Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) e pelo Balanço Patrimonial (BP). O BP evidencia, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial por meio de contas representativas do patrimônio público, bem como os atos potenciais registrados em contas de compensação. A DVP, por sua vez, revela as alterações ocorridas no patrimônio, que indicarão o resultado patrimonial do exercício. É também por meio dela que se evidencia quanto o serviço público causou de alterações quantitativas dos elementos patrimoniais, e assim, também permite a avaliação do desempenho da administração pública (STN, 2017).

Entretanto, é necessário salientar que a incorporação do regime de competência integral na CASP não está totalmente implementada pelos órgãos públicos brasileiros. Isso ocorre porque, segundo a Portaria STN nº 634/2013, os Procedimentos Contábeis Patrimoniais de observância obrigatória pelos entes da Federação, terão prazos de implantação gradualmente estabelecidos. E, especificamente para os municípios, a Portaria STN nº 548/2015 estabelece o prazo máximo de reconhecimento de valores de imobilizado, depreciação, amortização e exaustão em períodos entre 2021 e 2024; e as apropriações por competência (accruals) entre 2016 e 2021 (STN, 2013b, 2015b).

Independentemente disso, a contabilidade de competência tem potencial de ser mais transparente em função das regras que regulam a contabilidade privada, e da existência dos órgãos independentes de auditoria. Também pode ser menos suscetível a procedimentos que gerem resultados mais favoráveis, ao contrário do modelo orçamentário em que se pode utilizar de procedimentos como a privatização, a antecipação de receitas tributárias e a postergação de pagamentos para gerenciar resultados (Rezende, Cunha & Bevilacqua, 2010). No entanto, Schick (2007) ressalta que no regime de competência os resultados também podem ser influenciados pelas premissas adotadas relativas a taxas de juros e de desconto, reavaliação de ativos, ou outras mudanças discricionárias de critérios contábeis.

3 Procedimentos Metodológicos

Esta pesquisa se enquadra como descritiva, pois descreve as características de uma amostra e buscou estabelecer associações entre variáveis. Classificou-se também como exploratória pelo fato de estudar um tema pouco abordado do ponto de vista inferencial com base nos indicadores orçamentários e patrimoniais do setor público paranaense. Por conseguinte, a abordagem do problema foi qualitativa e quantitativa, por utilizar, respectivamente, a estatística descritiva para sintetizar as características da amostra, e testes de hipóteses para confirmação das constatações e possíveis generalizações. Trata-se de uma pesquisa ex-post-facto por analisar fatos contábeis de exercícios financeiros anteriores já registrados nas DCASPs dos municípios e que não estiveram sob o controle do pesquisador. Ainda, a pesquisa fez uso de dados primários obtidos a partir das DCASPs dos municípios do Paraná.

Este estudo utilizou a técnica documental na coleta de dados, pois foram utilizados documentos em Excel consultados no portal Finanças do Brasil (FINBRA) da STN referentes à Demonstração das Variações Patrimoniais (Variações Patrimoniais DCA) e ao Balanço Orçamentário (no RREO) do exercício financeiro de

2015 que foi o período de competência mais recente dos demonstrativos disponibilizados (STN, 2015a) na data da coleta de dados. Dos 399 municípios paranaenses foram coletadas informações de 358 municípios e da capital, pois foram os que apresentaram todas as informações referentes às DCASPs publicadas quando da coleta de dados, efetuada em março de 2017.

Quanto à análise dos dados, foram utilizados indicadores do desempenho orçamentário e patrimonial adaptados de Mauss (2012) e Lima e Muniz (2016) que estão sintetizados no Quadro 1.

Quadro 1: Resumo dos indicadores orçamentários e patrimoniais.

	Indicador	Descrição
O r ç a m e n t o	Resultado de Previsão Inicial (RPI)	Indica em % a situação do orçamento de previsão inicial, se equilíbrio, superávit ou insuficiência. $[\text{PREVISÃO DE RECEITA INICIAL (PRI)} - \text{DOTAÇÃO INICIAL (DI)}] / \text{RPI}$ → Quanto maior, melhor
	Resultado de Previsão Atualizada (RPA)	Indica em % a situação do orçamento de previsão atualizado, se equilíbrio, superávit ou insuficiência. $[\text{PREVISÃO DE RECEITA ATUALIZADA (PRA)} - \text{DOTAÇÃO ATUALIZADA (DA)}] / \text{RPA}$ → Quanto maior, melhor
	Resultado de Execução Orçamentária (REO)	Indica em % a situação da execução do orçamento, se equilíbrio, superávit ou déficit orçamentário. $[\text{RECEITA ARRECADADA (RA)} - \text{DESPESA EMPENHADA (DE)}] / \text{RA}$ → Quanto maior, melhor
	Margem Bruta Orçamentária (MBO)	Indica em % a situação da execução do orçamento pela dedução dos gastos liquidados, se equilíbrio, superávit ou déficit orçamentário. $[\text{RECEITA ARRECADADA (RA)} - \text{DESPESA LIQUIDADADA (DL)}] / \text{RA}$ → Quanto maior, melhor
	Desempenho da Receita (RA / PRA)	Indica em % quanto da Previsão da Receita Atualizada foi realizada via arrecadação ao longo da execução do orçamento. $[\text{RECEITA ARRECADADA (RA)} / \text{PREVISÃO DE RECEITA ATUALIZADA (PRA)}]$
	Desempenho da Despesa (Empenhada) (DE / DA)	Indica em % quanto da Dotação Atualizada foi empenhada ao longo da execução do orçamento. $[\text{DESPESA EMPENHADA (DE)} / \text{DOTAÇÃO ATUALIZADA (DA)}]$
	Desempenho da Despesa (Liquidada) (DL / DA)	Indica em % quanto da Dotação Atualizada foi empenhada e liquidada ao longo da execução do orçamento. $[\text{DESPESA LIQUIDADADA (DL)} / \text{DOTAÇÃO ATUALIZADA (DA)}]$
P a t r i m ô n i o	Margem Bruta Patrimonial (MBP)	Indica em % as VPAs restantes após a dedução das VPDs, se equilíbrio, superávit ou déficit patrimonial. $[\text{VARIAÇÃO PATRIMONIAL AUMENTATIVA (VPA)} - \text{VARIAÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA (VPD)}] / \text{VPA}$ → Quanto maior, melhor
	Retorno Patrimonial (RP)	Informa quanto da receita orçamentária total foi convertida em resultado patrimonial, aumentando o PL. $[\text{VPA} - \text{VPD}] / \text{RA}$ → Quanto maior, melhor

Fonte: Adaptado de Mauss (2012) e Lima e Muniz (2016).

Realizou-se inicialmente uma avaliação qualitativa limitada ao uso de estatística descritiva, consistindo em uma exploração prévia para sintetizar os dados através de tabelas e gráficos. Considerando a possibilidade de que a média seja significativamente influenciada por valores atípicos, a análise qualitativa dos resultados pautou-se principalmente na avaliação da mediana da distribuição, a partir da qual foram elaborados gráficos de comparação entre os indicadores de resultado orçamentário e patrimonial. Para facilitar a representação

gráfica, os dados foram apresentados de acordo com os níveis populacionais dos municípios conforme o critério definido pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e utilizado pela Secretaria Nacional de Assistência Social (2005), segundo a qual os municípios da amostra foram divididos da seguinte forma: 270 municípios de Pequeno Porte 1 (Até 20.000 habitantes); 54 municípios de Pequeno Porte 2 (De 20.001 a 50.000 habitantes); 15 municípios de Médio Porte (De 50.001 a 100.000 habitantes); 19 municípios de Grande Porte (De 100.001 a 900.000 habitantes); e a capital Curitiba correspondendo à Metrópole (Acima de 900.000 habitantes).

Visando corroborar as constatações da análise qualitativa os dados obtidos foram submetidos a procedimentos estatísticos por meio do software IBM SPSS versão 20. Ressalta-se que os dados referentes à Metrópole foram desconsiderados, pelo fato de consistir em apenas um município (Curitiba), e por apresentar valores extremos significativamente contrastantes do restante dos municípios. Assim, foram aplicados os testes de Kolmogorov Smirnov e Shapiro-Wilk; todavia, constatou-se ausência de normalidade dos dados em decorrência da grande quantidade de observações atípicas; por isso foi necessária a realização de testes não paramétricos de Wilcoxon, que foram interpretados considerando um nível de significância de 0,05.

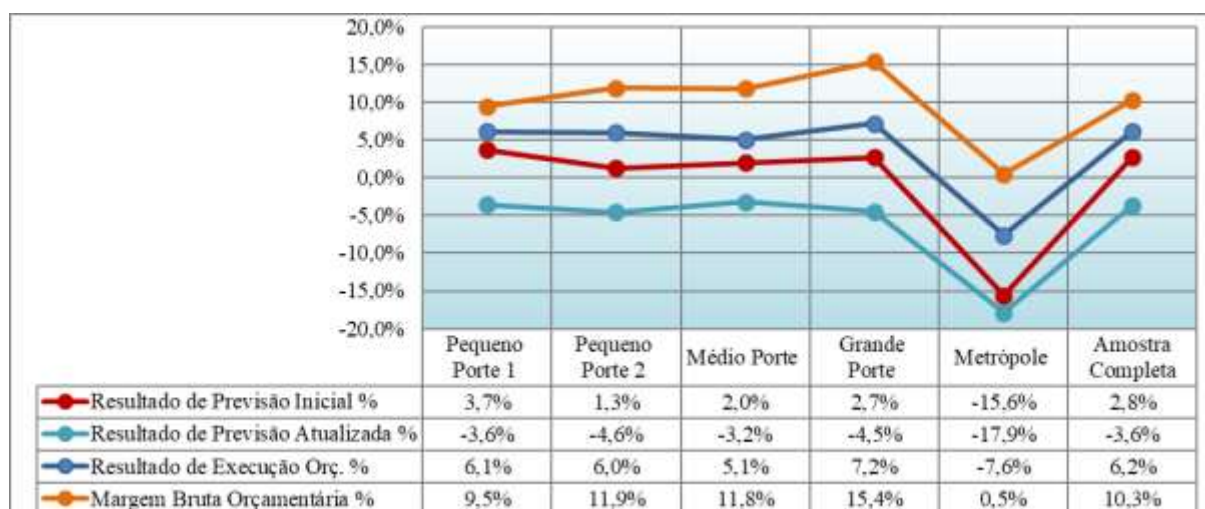
O teste de Wilcoxon compara duas amostras emparelhadas (dependentes) e verifica se as medidas de posição das duas amostras são iguais (Fávero, Chan, Belfiore & Silva, 2009). Por amostra emparelhada entende-se a situação em que uma mesma variável é medida antes e depois de um determinado tratamento (Maroco, 2007). Assim, o teste foi utilizado para verificar se existe diferença significativa entre as receitas e despesas públicas reconhecidas segundo o regime Orçamentário (ou Misto) e de Competência Integral; e também para avaliar se o indicador RP é significativamente distinto dos indicadores REO e MBO.

4 Análise dos Dados

4.1 Análise do resultado Orçamentário

Os resultados orçamentários podem ser previstos (RPI e RPA) ou realizados (REO). Os resultados de previsão são as receitas orçamentárias previstas em contrapartida com as despesas fixadas no orçamento, já os resultados realizados são a confrontação entre as receitas arrecadadas e as despesas legalmente empenhadas. Todavia, apesar de não estar previsto na Lei nº 4.320/64 a análise da execução orçamentária também pode pautar-se nas despesas efetivamente liquidadas (MBO), isto é, em que já se verificou o direito adquirido pelo credor ao recebimento do pagamento pelo material ou serviço fornecido/prestado ao ente público.

Figura 1: Comparativo dos indicadores resultado Orçamentário (mediana).



Fonte: Dados da pesquisa

Pela Figura 1 verifica-se a comparação dos indicadores de desempenho do resultado orçamentário discutidos, desde a fase inicial do orçamento até as etapas de execução. Observa-se que, em geral, os municípios elaboraram orçamentos com sobra de receita inicial prevista em relação à dotação inicial da despesa (2,8%). Contudo, a Metrôpole apresentou um déficit de previsão inicial de -15,6%.

No entanto, durante a execução do orçamento público são necessárias alterações nas previsões iniciais em função de novas perspectivas quanto à arrecadação e em decorrência da abertura de créditos adicionais suplementares, especiais ou extraordinários.

Tabela 1: Variação média entre o orçamento inicial e o orçamento atualizado de receitas e despesas.

	Receita Prevista (inicial)	Receita Prevista (atualizada)	%	Dotação Inicial	Dotação Atualizada	%
Mediana	25.835.200,00	29.750.684,58	10%	24.964.000,00	31.993.193,80	23%
Média	81.550.150,65	87.545.311,43	13%	81.861.536,32	94.879.452,34	25%

Fonte: Dados da pesquisa

Assim, pela Tabela 1 verifica-se que, a previsão atualizada da receita se elevou entre os municípios (mediana: 10%; média: 13%), todavia, a dotação de despesas aumentou em proporção consideravelmente maior (mediana: 23%; média: 25%), resultando em déficit de RPA (-3,6% conforme Figura 1), proeminente na Metrôpole.

Isso pode ser explicado pelo efeito do uso de superávit financeiro do exercício anterior como fonte para abertura de crédito adicional suplementar e especial: enquanto o crédito adicional é considerado despesa orçamentária a ser executada no exercício sendo incorporado ao saldo da Dotação Atualizada, o superávit financeiro que lhe dará cobertura não é reconhecido na Previsão da Receita Atualizada do mesmo período, pois foi arrecadado no exercício anterior; o que gera um descompasso no RPA.

No entanto, segundo a Figura 1, quando da execução efetiva do orçamento pela confrontação da receita arrecadada e a despesa empenhada (art. 35 da Lei nº 4.320/64) os municípios auferiram REO superavitário (6,2%). Todavia, ressalta-se que a Metrôpole apresentou déficit de -7,6%, o que significa que as despesas empenhadas no exercício não foram totalmente cobertas pelo nível de arrecadação do mesmo ano. No entanto, é possível que parte das despesas empenhadas não resulte em desembolso de recursos futuramente, uma vez que é comum a ocorrência de cancelamento do empenho (inscrito no exercício seguinte

como Resto a Pagar Não Processado) quando a parte contratada não cumpre a obrigação de fornecer bens e serviços, ou quando existe algum outro impedimento legal.

Assim, é relevante avaliar a MBO, pois esta considera as despesas que, em geral, não foram passíveis de cancelamento dentro do exercício, pois tiveram o objeto contratual efetivado, situação atestada por meio da liquidação. Tal análise verificada pela Figura 1 indica que os municípios apresentaram resultado superavitário (10,3% conforme Figura 1), que inclusive é superior ao REO, indicando que a execução do exercício de 2015 gerou Restos a Pagar Não Processados a serem inscritos no exercício de 2016.

Em suma, sabe-se que tais indicadores do resultado orçamentário estão relacionados ao desempenho na execução de receitas e despesas (Tabela 2).

Tabela 2: Desempenho da Execução da Receita e Despesa Orçamentárias.

	Receita Arrecadada	Desempenho da Receita (RA / PRA)	Despesa Empenhada	Desempenho da Despesa (Empenhada) (DE / DA)	Despesa Liquidada	Desempenho da Despesa (Liquidada) (DL / DA)
Mediana	26.283.863,72	90%	24.608.127,81	79%	24.004.036,96	76%
Média	78.575.684,86	91%	75.818.698,73	79%	70.560.982,56	76%

Fonte: Dados da pesquisa.

Seguindo a definição de Lima e Muniz (2016) os indicadores de desempenho na execução da receita orçamentária buscam analisar a solvência orçamentária com base na receita, examinando o seu desempenho de arrecadação. Com base na Tabela 2 constata-se que o indicador médio é inferior a 100% (mediana: 90%; média: 91%), indicando insuficiência de arrecadação (frustração da receita) em relação à previsão atualizada.

Do mesmo modo, a análise da solvência orçamentária sob o aspecto da despesa visa identificar o desempenho da execução da despesa, e o grau de cobertura dos créditos adicionais, evidenciando se houve equilíbrio na execução da despesa, execução sem autorização legal ou economia orçamentária (LIMA; MUNIZ, 2016). Observa-se que as cidades apresentaram em média economia orçamentária (índice menor que 100%), pois suas despesas executadas (empenhadas) foram inferiores às fixadas (dotações atualizadas) (mediana: 79%; média: 79%). As despesas liquidadas, por sua vez, foram ainda menores: mediana e média equivalentes a 76% das dotações atualizadas (Tabela 2).

4.2 Análise do resultado Patrimonial

Os índices de rentabilidade refletem os aspectos econômicos, e, no setor público são calculados a partir análise da DVP. Podemos concluir pela Tabela 3 pela MBP que em média, os municípios obtiveram superávit patrimonial de 8%, cuja mediana foi 11%. Isso indica que, em geral, os municípios apresentaram crescimento no valor do Patrimônio Líquido.

Tabela 3: Desempenho do Resultado Patrimonial. Receitas e Despesas.

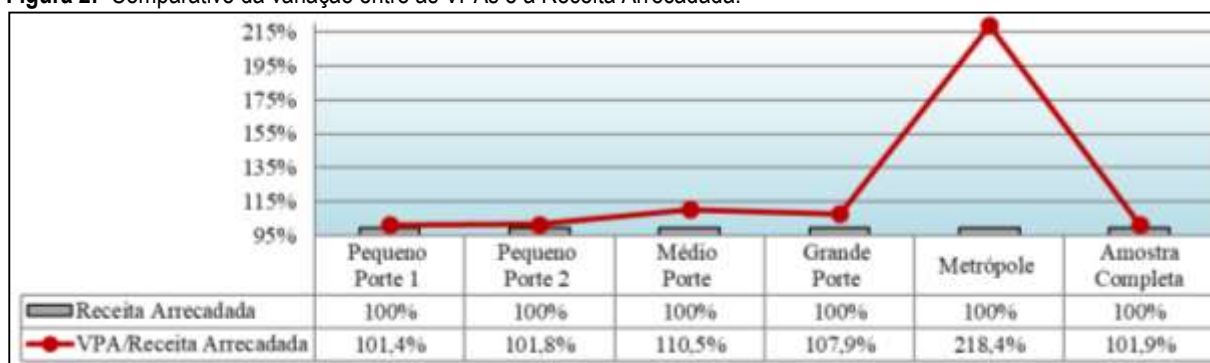
	Margem Bruta Patrimonial (MBP)	VPA/ Receita Arrecadada	VPD/ Despesa Empenhada	Retorno Patrimonial (RP)
Mediana	11%	102%	97%	11%
Média	8%	112%	108%	11%

Fonte: Dados da pesquisa.

Desse modo, é relevante considerar a variabilidade entre as receitas orçamentárias, reconhecidas quando arrecadadas e as VPAs reconhecidas no momento do fato gerador. Verifica-se que os municípios

reconheceram valores de VPAs superiores à arrecadação do período (mediana: 102%; média: 112%). Isso indica que em 2015 houve fato gerador de receita pública em uma proporção maior que o efetivo ingresso de recursos em caixa, indicando que uma parcela das VPAs teve fato gerador antes da arrecadação, isto é, no momento do lançamento.

Figura 2: Comparativo da variação entre as VPAs e a Receita Arrecadada.



Fonte: Dados da pesquisa.

Considerando que o fato gerador da VPA pode ocorrer antes, simultaneamente ou após a arrecadação da receita orçamentária dependendo da natureza e origem da receita pública, utilizou-se o teste de Wilcoxon para testar a hipótese H_0 : Não há diferença significativa entre o montante da VPA reconhecida e o montante arrecadado de receita orçamentária dos municípios paranaenses em 2015; cujos resultados estão apresentados na Tabela 4.

Tabela 4: Teste de Wilcoxon para comparação entre VPAs e Receitas Arrecadadas.

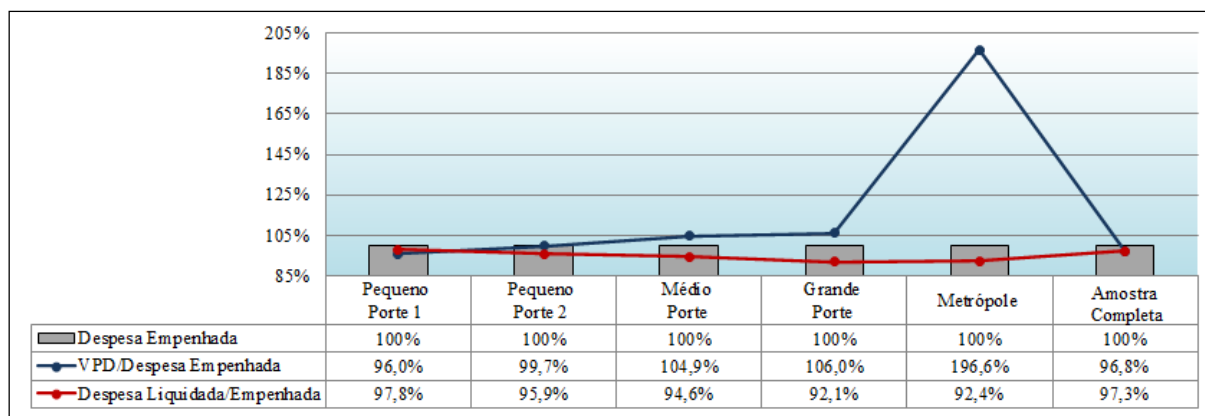
Hypothesis Test Summary			
Null Hypothesis	Test	Sig.	
The median of differences between VPA and Arrecadada equals 0.	Related-Samples Wilcoxon Signed Rank Test	,000	

Fonte: Dados da pesquisa.

Com base nos resultados do teste rejeita-se a hipótese nula ($0,000 < p\text{-value } 0,05$) indicando que as VPAs reconhecidas diferem significativamente da arrecadação do período.

A mesma análise é necessária quanto às VPDs em relação à despesa orçamentária reconhecida quando empenhada e liquidada. Verifica-se pela Tabela 3 que os municípios reconheceram valores de VPDs inferiores à despesa empenhada no período se considerarmos a mediana de 97%% da amostra completa. Tal situação é evidenciada na Figura 3.

Figura 3: Comparativo da variação entre as VPDs e a Despesa Empenhada e Liquidada.



Fonte: Dados da pesquisa.

Apesar disso, em municípios médios, grandes e na metrópole, observou-se situação oposta, isto é, houve maior ocorrência do fato gerador da VPD do que despesas empenhadas no exercício. Isso pode também ser um indicativo de que a estrutura de gastos nesses municípios envolva significativa proporção de despesas cujo fato gerador ocorre antes do momento do empenho, ou que o fato gerador de VPDs relacionadas a restos a pagar de períodos anteriores (sobretudo os restos não processados que foram liquidados em 2015) teve proporção expressiva.

A análise evidenciada nas Figuras 2 e 3 explica o motivo pelo qual a MBP é significativamente superior ao REO na análise da amostra completa: em geral, as VPAs foram superiores à arrecadação enquanto as VPDs foram inferiores às despesas empenhadas (no caso dos municípios pequenos); e as VPAs foram superiores à arrecadação em uma proporção maior do que as VPDs em relação às despesas empenhadas (no caso dos municípios maiores).

Todavia, considerando que o fato gerador da VPD pode ocorrer antes, no momento ou após a liquidação da despesa orçamentária, foi utilizado o teste de Wilcoxon para testar as seguintes hipóteses nulas: H_0 : Não há diferença significativa entre o montante de VPD reconhecida e o montante de despesa orçamentária empenhada nos municípios paranaenses em 2015; e H_0 : Não há diferença significativa entre o montante de VPD reconhecida e o montante de despesa orçamentária liquidada nos municípios paranaenses em 2015. Os resultados são apresentados na Tabela 5.

Tabela 5: Teste de Wilcoxon para comparação entre VPDs e Despesas Empenhadas e Liquidadas.

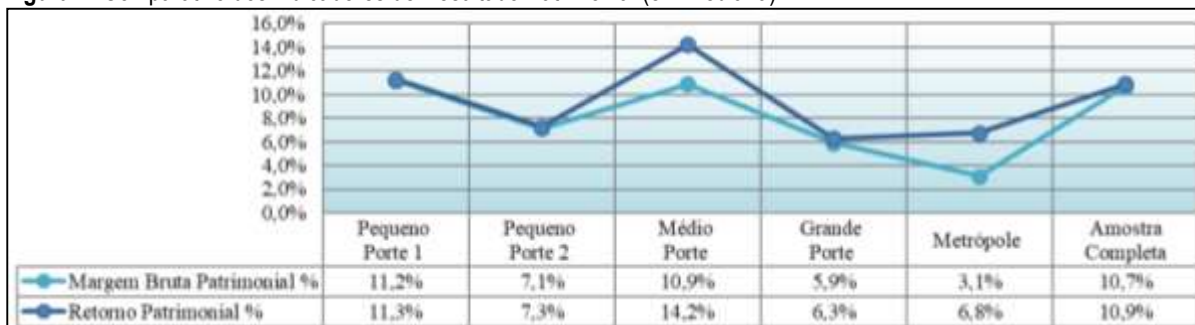
Hypothesis Test Summary					
Null Hypothesis	Test	Sig.	Null Hypothesis	Test	Sig.
The median of differences between VPD and Empenhada equals 0.	Related-Samples Wilcoxon	,515	The median of differences between VPD and Liquidada equals 0.	Related-Samples Wilcoxon	,000
	Signed Rank Test			Signed Rank Test	

Fonte: Dados da pesquisa.

Desse modo, não se rejeita a hipótese nula ($0,515 > p\text{-value } 0,05$) na comparação entre VPD e Despesa Empenhada. Assim, não há diferença significativa entre as VPDs e o montante de Despesa Empenhada no exercício. Enquanto na comparação entre VPD e Despesa Liquidada rejeita-se a hipótese nula ($0,000 < p\text{-value } 0,05$). Logo, as VPDs são significativamente diferentes do montante de Despesa Liquidada no período. Tais resultados corroboram o evidenciado na Figura 3, em que o valor de VPDs é aproximado ao montante de despesa empenhada, enquanto que as despesas liquidadas são significativamente menores.

Para fins de comparabilidade com o REO e a MBO, a MBP também foi dividida pelas receitas arrecadadas no período configurando o indicador RP. Analisando esse indicador sabe-se quanto da receita orçamentária foi transformada em resultado patrimonial.

Figura 4: Comparativo dos indicadores de Resultado Patrimonial (em mediana).



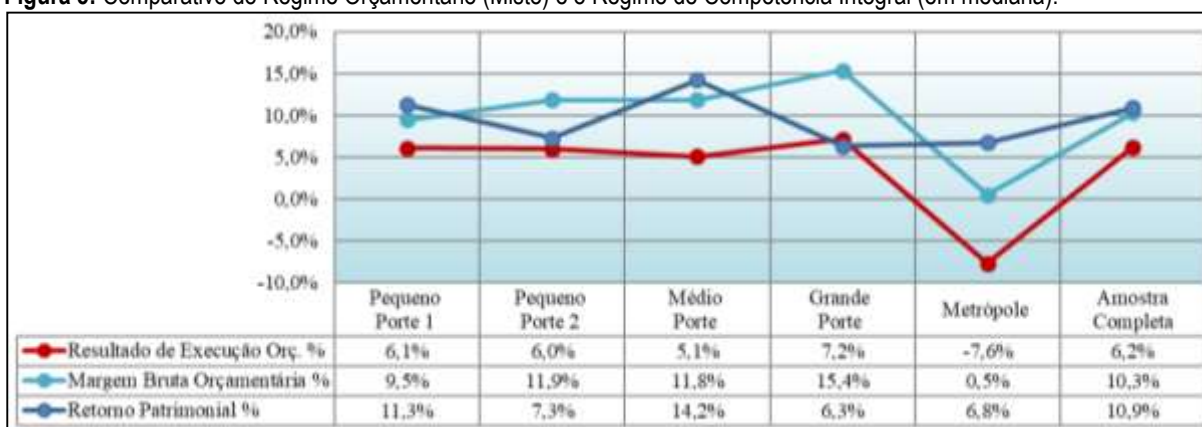
Fonte: Dados da pesquisa.

Ao comparar ambos os indicadores de resultado patrimonial (MBP e RP), na Figura 4, verificou-se que RP e MBP se assemelham em análise da amostra completa, e que aproximadamente 11% da receita orçamentária arrecadada é convertida em resultado patrimonial.

4.3 Análise Comparativa

Para fins de comparabilidade entre as premissas do Regime Orçamentário (Misto) e o Regime de Competência Integral foram utilizados os indicadores RP, MBO e REO pelo fato de serem calculados por meio de um mesmo denominador (Receitas Arrecadadas).

Figura 5: Comparativo do Regime Orçamentário (Misto) e o Regime de Competência Integral (em mediana).



Fonte: Dados da pesquisa.

O comportamento dos indicadores está apresentado na Figura 5. Assim, observa-se que em geral o RP foi superior ao REO e à MBO, evidenciando que, em 2015, ocorreu aumento do patrimônio líquido municipal em proporção superior ao resultado da execução do orçamento.

Nos municípios de Pequeno Porte 2 o RP foi superior ao REO, porém inferior à MBO, indicando que, no exercício de 2015 também houve incremento no patrimônio líquido municipal em uma proporção maior que o resultado da execução orçamentária, todavia, tal incremento não se verifica quando avaliadas somente as despesas liquidadas, considerando que a parcela ainda não liquidada poderá não se efetivar como despesa pública devido à possibilidade de cancelamento de restos no exercício seguinte.

No entanto, nos municípios de Grande Porte o RP foi inferior ao REO e à MBO, evidenciando que, em média, nesses municípios a execução do orçamento não foi capaz de gerar incremento no patrimônio líquido suficientemente equivalente ao resultado orçamentário do período.

Para avaliar se a disparidade entre os indicadores também se verifica estatisticamente o teste de Wilcoxon foi aplicado para testar a hipótese nula H_0 : Não houve diferença significativa entre o RP e o REO dos municípios paranaenses em 2015, e; H_0 : Não houve diferença significativa entre o RP e a MBO dos municípios paranaenses em 2015. Os resultados do teste apresentam-se sintetizados na Tabela 6.

Tabela 6 - Teste de Wilcoxon para comparação entre RP e REO e entre RP e MBO.

Hypothesis Test Summary					
Null Hypothesis	Test	Sig.	Null Hypothesis	Test	Sig.
The median of differences between RP and REO equals 0.	Related-Samples Wilcoxon Signed Rank Test	,000	The median of differences between RP and MBO equals 0.	Related-Samples Wilcoxon Signed Rank Test	,165

Fonte: Dados da pesquisa.

Assim, é possível rejeitar a hipótese nula ($0,000 < p\text{-value } 0,05$) quando da comparação entre RP e REO. Logo, o RP é significativamente diferente do REO. Todavia, não se rejeita a hipótese nula ($0,165 > p\text{-value } 0,05$) na comparação entre RP e MBO. Portanto, não há diferença significativa entre o RP e a MBO.

4.4 Discussão, Interpretação e Implicações dos Resultados Obtidos

Finalmente, é possível sumarizar os resultados das análises referentes a cada indicador orçamentário e patrimonial estudado:

i. Resultado de Previsão Inicial (RPI): verificou-se que os municípios elaboraram orçamentos iniciais superavitários, com exceção da Metrópole. Esta informação é útil para fins de aprovação da Lei Orçamentária Anual, mas não é representativa do real desempenho orçamentário, pois este sofre significativas alterações ao longo do exercício financeiro; contudo é útil principalmente como base de comparação com as atualizações do orçamento e execução efetiva.

ii. Resultado de Previsão Atualizada (RPA): constatou-se que, a previsão atualizada da receita se elevou em proporção inferior ao aumento da dotação atualizada, gerando déficits de previsão atualizada. Isso ocorre devido à utilização do superávit financeiro do exercício anterior como fonte para abertura de crédito adicional suplementar e especial, por não ser considerado como receita orçamentária do exercício em questão, enquanto a dotação adicional integra a despesa orçamentária do período. Isso pode distorcer a análise deste indicador; assim, ressalta-se a importância de que os usuários internos e, sobretudo, externos, tenham conhecimento significativo da estrutura do Balanço Orçamentário para que não incorram em erros de avaliação quando da análise deste indicador para tomada de decisão. Ou seja, o fato de os municípios apresentarem expressivos déficits de previsão atualizada, não necessariamente significa que os mesmos não possuem recursos suficientes para arcar com gastos do período.

iii. Resultado de Execução Orçamentária (REO): o resultado efetivo após a execução do orçamento foi superavitário indicando solvência orçamentária, exceto na Metrópole. Esta informação é útil aos usuários por ser passível de comparação com os indicadores de previsão evidenciando a variação entre os valores orçados e realizados no exercício financeiro. Mas, é importante principalmente por refletir o desempenho segundo o regime orçamentário concebido pela Lei nº 4.320/64, isto é, a comparação entre a receita arrecadada e a despesa empenhada, comumente denominado “Regime Misto”. Tal denominação, todavia, é inadequada pelo fato de que as receitas reconhecidas pelo regime de caixa (arrecadação) não são confrontadas com despesas reconhecidas pela competência (fato gerador); pelo contrário, são confrontadas com despesas reconhecidas no momento do empenho, que, normalmente não reflete o fato gerador da despesa, que, por definição da STN (2017), tem como referência o momento da liquidação.

No entanto, outro fator a ser considerado pelo usuário da informação é que esse indicador pode ser influenciado (negativamente) pela prática de empenho do valor global dos contratos de despesa pública dentro de um mesmo ano; pois é comum que parte das despesas empenhadas e ainda não liquidadas em um exercício não se concretize financeiramente no exercício seguinte pelo descumprimento do objeto contratual pelo contratado ou outro impedimento legal, levando ao cancelamento dessa despesa na figura de Resto a Pagar Não Processado inscrito no exercício subsequente.

iv: Margem Bruta Orçamentária (MBO): a MBO foi superavitária nos municípios, sobretudo, nos de grande porte, apresentando valores superiores aos indicadores RPI, RPA e REO indicando que a execução do exercício de 2015 gerou valor expressivo de Restos a Pagar Não Processados para 2016. Apesar de não ter previsão legal, a apuração do resultado orçamentário por esta metodologia pode ser útil aos usuários da informação interessados em indicadores que reflitam uma maior aproximação entre o regime Orçamentário (representado pelo REO) e o Patrimonialista. Isso ocorre pelo fato de a MBO considerar as despesas que tiveram o objeto contratual efetivado dentro do exercício, isto é, despesas liquidadas. Considerando que o reconhecimento do fato gerador da despesa pública tem como referência o momento da liquidação, este representaria maior proximidade com o regime de competência da despesa. Assim, pode-se considerar que a MBO é o indicador que reflete de modo mais adequado o denominado “Regime Misto”, pelo reconhecimento da receita no regime de caixa (arrecadação) e da despesa em uma aproximação ao regime de competência (liquidação).

v: Margem Bruta Patrimonial (MBP): os municípios apresentaram superávit patrimonial medido pela MBP em 2015. Ao contrário dos demais indicadores, este evidencia a aplicação integral do regime de competência no reconhecimento tanto das receitas (VPAs) quanto das despesas (VPDs) públicas, representando o Modelo Patrimonialista no contexto da modernização da contabilidade pública brasileira. Logo, a partir dele, os usuários da informação podem observar a real rentabilidade do exercício financeiro, e o consequente crescimento do Patrimônio Líquido que todos os municípios auferiram em 2015, independentemente do desempenho da execução orçamentária. Todavia, os usuários devem atentar-se para o fato de que os procedimentos contábeis patrimoniais ainda não foram totalmente adotados pelos municípios, pois o reconhecimento de itens relevantes tais como depreciação, amortização, exaustão e apropriações por competência (accruals) teve o prazo final de implantação em nível municipal postergado pela STN para o período de 2016 à 2024 dependendo das classes de ativos e passivos. Assim, sabe-se que o desempenho econômico dos municípios não se encontra integralmente representado pelos registros contábeis em 2015.

vi: Retorno Patrimonial (RP): para fins de comparação por parte dos usuários entre o desempenho orçamentário representado por REO e MBO, o indicador de RP pode ser relevante, pois permite conhecer quanto a arrecadação do exercício financeiro contribuiu para a geração de resultado patrimonial e consequente incremento do Patrimônio Líquido. Verificou-se que os usuários devem atentar-se ao fato de que o RP (pelo Regime de Competência Integral) foi estatisticamente diferente do REO (pelo Regime Orçamentário), demonstrando que, em geral, nos municípios de pequeno porte, médio porte e na Metrópole, o incremento gerado no Patrimônio Líquido municipal foi superior ao resultado da execução orçamentária. Contudo, o oposto foi observado nos municípios de grande porte em que a execução do orçamento não conseguiu gerar acréscimo

no patrimônio líquido igual ou superior ao resultado orçamentário do período. Tal disparidade decorre principalmente do fato de as VPAs serem estatisticamente superiores às receitas arrecadadas no período, provavelmente por serem reconhecidas, em grande parte, na etapa de lançamento. As VPDs, por sua vez não diferem significativamente das despesas empenhadas.

Por outro lado, não há diferença significativa entre o RP (pelo Regime de Competência Integral) e a MBO (pelo Regime Misto), indicando semelhança entre esses indicadores de desempenho. No entanto, os achados do estudo demonstraram que tal semelhança não se deve ao fato de a MBO utilizar as despesas liquidadas como aproximação do fato gerador; uma vez que o montante das VPDs reconhecidas foi significativamente maior que o das despesas liquidadas no período, indicando que o fato gerador da despesa tende a ocorrer antes da etapa de liquidação, podendo também estar expressivamente relacionado aos Restos a Pagar Não Processados.

Assim, percebe-se que o RP assim como a MBO é superior ao REO na maioria dos grupos de municípios; todavia, na perspectiva do RP isso ocorre porque as VPAs são significativamente superiores à arrecadação do período; e na perspectiva da MBO ocorre porque as despesas liquidadas são significativamente menores que as despesas empenhadas.

5 Considerações finais

Em suma, este estudo contribuiu para esclarecer aos diversos usuários da informação contábil pública as principais utilidades e limitações dos indicadores de desempenho orçamentário (previsto e executado) e patrimonial. Mas, contribuiu principalmente para demonstrar que as receitas e despesas governamentais reconhecidas segundo o Regime de Competência Integral produzem resultados significativamente diferentes daqueles apurados segundo o Regime Orçamentário previsto no art. 35 da Lei nº 4.320/76. Assim, foi constatado que a ocorrência de superávit orçamentário expressivo não é necessariamente acompanhada do acréscimo patrimonial de igual valor. Isso pode ser observado no caso dos municípios de grande porte que apesar de terem apresentado os melhores resultados orçamentários (REO de 7,2% e MBO de 15,4%), foram os que obtiveram o menor retorno patrimonial em decorrência da execução do orçamento (RP 6,3%). Por outro lado, também cabe destacar que, desconsiderando a metrópole, os municípios menores e médios, apesar de auferirem resultados orçamentários (REO e MBO) inferiores aos dos municípios grandes, conseguiram converter maior parte da receita orçamentária em incremento no patrimônio líquido (RP), o que pode indicar que, apesar de serem os mais afetados em períodos de crise, parecem ter condições de gerar crescimento de seus patrimônios em proporções superiores ao resultado orçamentário.

Portanto, os usuários internos (como gestores, contadores públicos e controladores) e externos (sociedade, tribunais de contas, STN, entre outros) necessitam avaliar o desempenho orçamentário em conjunto com o patrimonial. Pois, se por um lado, os municípios podem apresentar déficit orçamentário e, ao mesmo tempo, estar contribuindo para a manutenção ou incremento do patrimônio; por outro lado, podem apresentar superávit orçamentário, acompanhado da deterioração do patrimônio público.

Visualiza-se, portanto que o Modelo Patrimonialista representado pela utilização do Regime de Competência Integral permite aos usuários avaliarem o desempenho governamental que, ao longo dos vários exercícios financeiros, agrega ativos e passivos ao patrimônio público capazes de gerar ou consumir recursos incorporados de benefícios econômicos futuros. Esse tipo de informação tem maior utilidade para os usuários da informação, pois permite projeções de médio ou longo prazo sobre a situação econômica dos municípios, assim como dos estados e da União.

Assim, pode-se considerar que a junção do Modelo Orçamentário ao Modelo Patrimonialista representa uma mudança de paradigma na contabilidade pública brasileira que, possivelmente, não produzirá imediata e diretamente a melhora na gestão dos recursos públicos por parte dos governos. Todavia, a efetiva compreensão

e utilização dos indicadores de desempenho patrimonial pela sociedade e demais entidades fiscalizadoras como ferramenta de responsabilização (accountability) dos atos da administração pública, poderá instigar a gradativa otimização dos processos decisórios internos dos gestores públicos, de modo que passem a focar a manutenção do patrimônio no médio e longo prazos, desvinculando-se da visão limitada e restrita a um único exercício financeiro de execução do orçamento.

Esta pesquisa teve como limitações a necessidade de aplicação de estatística não paramétrica em função da ausência de normalidade dos dados, e a impossibilidade de estudo da população total de municípios paranaenses no exercício mais recente em decorrência do atraso no envio das DCASPs à STN.

Sugerem-se estudos futuros, de natureza quantitativa, que avaliem o efeito dos Restos a Pagar Não Processados no montante de despesas reconhecidas segundo o fato gerador a cada exercício, de modo a complementar os achados desta pesquisa. Sugerem-se também, estudos de cunho qualitativo, que identifiquem o nível de importância atribuída por usuários internos e externos às informações relativas ao Modelo Orçamentário e Patrimonialista da CASP para fins decisórias, de modo a esclarecer de que forma esse processo de transição está sendo percebido por eles.

Referências

- Brasil (1964). Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 23 Mar. 1964. Recuperado de https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm.
- Brasil (2000). Lei Complementar nº 101, de 4 de Maio de 2000. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 05 Mai. 2000. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm.
- Brasil (2005). Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome. Política Nacional de Assistência Social PNAS/2004. Brasília, DF. Recuperado de http://www.mds.gov.br/webarquivos/publicacao/assistencia_social/Normativas/PNAS2004.pdf.
- Brasil (2008). Portaria MF nº 184, de 15 de Agosto de 2008. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 26 de Agosto de 2008. Recuperado de <http://www.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministerial/2008/portaria184>.
- Brasil (2009a). Decreto nº 6.976, de 7 de Outubro de 2009. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 08 Out. 2009. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm.
- Brasil (2009b). Projeto de Lei do Senado nº 229, de 2009 (Complementar) - Lei da Qualidade Fiscal - Agenda Brasil 2015. Senado Federal, Poder Legislativo, Brasília, DF. Recuperado de <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/91341>.
- Cecato, M. A. (2012). DCM orienta prefeitos sobre adequações contábeis do final do exercício. Curitiba. Recuperado de <http://www1.tce.pr.gov.br/noticias/dcm-orienta-prefeitos-sobre-adequacoes-contabeis-do-final-do-exercicio/1699/N>.
- Confederação Nacional Dos Municípios (CNM) (2016). Repasses Zerados do Fundo de Participação dos Municípios, Estudos Técnicos/CNM – março de 2016. Brasília/DF. Recuperado de http://www.cnm.org.br/cms/images/stories/02032016_FPMZeradoFevereiro_Janeiro_PL_2016.pdf.
- Conselho Federal De Contabilidade (CFC) (1993). Resolução nº. 750, de 29 de dezembro de 1993. Princípios Fundamentais Contabilidade (revogada). Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 31 Dez. 1993. Recuperado de http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1993/000750&arquivo=RES_750.DOC.
- Conselho Federal De Contabilidade (CFC) (2016). Norma Brasileira de Contabilidade NBC TSP Estrutura Conceitual, de 23 de Setembro de 2016. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 04 Out. 2016. Recuperado de <http://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/>.
- Cruvinel, D. P. & Lima, D. V. (2011). Adoção do regime de competência no setor público brasileiro sob a perspectiva das normas brasileiras e internacionais de contabilidade. Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade. Brasília, 5(3), 69-85.
- Darós, L. L. & Pereira, A. S. (2009). Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP: Mudanças e Desafios para a Contabilidade Pública. Anais do 6º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo. Recuperado de <http://www.congressousp.fipecafi.org/anais/artigos92009/467.pdf>.

- Dutra, T. A. G. L. & Jesus, M. A. J. (2012). Adoção do regime de competência e convergência com as normas internacionais na contabilidade pública: um estudo comparado entre Brasil e países desenvolvidos da OCDE. XV encontro AECA. Esposende. Recuperado de <http://www.aeca1.org/xvencuentroaeca/cd/29f.pdf>.
- Fávero, L. P. L., Chan, B. L., Belfiore, P. P. & Silva, F. L. da (2009). Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Fernandes, E. L. B. (2004). Restos a Pagar. 2004. 42f. Monografia (Especialização)-Núcleo de Estudos e Pesquisas em Políticas Públicas, Governo e Gestão, Universidade de Brasília, Brasília.
- Federação Das Indústrias Do Estado Do Rio De Janeiro (FIRJAN) (2016). Índice Firjan de Gestão Fiscal. Rio de Janeiro. Recuperado de <http://publicacoes.firjan.org.br/ifgf/2016/files/assets/common/downloads/publication.pdf>.
- Holanda, V. B., Lattman-Weltman, F. & Guimarães, F. (Orgs.) (2010). Sistema de informação de custos na administração pública federal: uma política de Estado. Rio de Janeiro: Editora FGV. 160 p.
- Instituto Brasileiro De Geografia E Estatística (IBGE) (2011). Indicadores Sociais Municipais: Uma análise dos resultados do universo do Censo Demográfico 2010. Rio de Janeiro: IBGE. Recuperado de <http://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv54598.pdf>.
- Lima, S. C. & Muniz, J. A. (2016). Contabilidade pública: análise financeira governamental. 1a. ed. São Paulo: Editora Atlas.
- Maroco, J. (2007). Análise Estatística: com a utilização do SPSS (3a ed.). Lisboa: Silabo
- Mauss, C. V. (2012). Análise de demonstrações contábeis governamentais: instrumento de suporte à gestão pública (1a ed.). São Paulo: Editora Atlas.
- Moura, R. A. (2003). Princípios Contábeis Aplicados à Contabilidade Governamental: uma abordagem comparativa Brasil-Estados Unidos. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multi-institucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB, UFPE e UFRN, Brasília-DF.
- Nascimento, L. S. (2008). A Contabilidade Patrimonial Integral no Setor Público: os parâmetros, desafios e benefícios de sua implementação no Brasil. XIII Prêmio Tesouro Nacional. Recuperado de http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XIIIpremio/sistemas/3tosiXIIIPTN/CONTABILIDADE_PATRIMONIAL_INTEGRAL_SETOR.pdf.
- Orair, R. O. (2011). Especificidades do processo orçamentário brasileiro e os obstáculos à harmonização contábil: uma análise aplicada aos investimentos das administrações públicas. XVI Prêmio Tesouro Nacional de Monografias. Recuperado de http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XVIPremio/politica/1pfceXVIPTN/Tema_3_1.pdf.
- Paraná (2016). Municípios do Paraná têm gestão fiscal 20% melhor do que a média brasileira. Curitiba. Recuperado de <http://www.casacivil.pr.gov.br/2016/10/91143,10/Municipios-do-Parana-tem-gestao-fiscal20-melhor-do-que-a-media-brasileira.html>.
- Pigatto, J. A. M., Holanda, V. B. D., Moreira, C. R., & Carvalho, F. A. (2010). A importância da contabilidade de competência para a informação de custos governamental. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, 44(4), 821-37.
- Rezende, F., Cunha, A. & Bevilacqua, R. (2010). Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. Revista de Administração Pública, 44(4), 959-992.
- Roberts, N. (2004). Public Deliberation in an Age of Direct Citizen Participation. The American Review of Public Administration, 34(4), 315-353.
- Rocha, A. C. (2011). Accountability na Administração Pública: modelos teóricos e abordagens. Contabilidade, Gestão e Governança, 14(2).
- Schedler, A. (1999). Conceptualizing Accountability. In: A. Schedler, L. Diamond, & M. Plattner, (Ed.) Self-Restraining State – Power and Accountability in New Democracies. Boulder: Lynne Rienner Publishers.
- Schick, A. (2007). Performance budgeting and accrual budgeting: Decision rules or analytic tools?. OECD Journal on Budgeting, 7(2), 109.
- Secretaria Do Tesouro Nacional (STN) (2013a). Nova Contabilidade e Gestão Fiscal Modernização da Gestão Pública. Brasília: STN. Recuperado de http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/329483/PGE_CARTILHA_NovaContabilidade_GestaoFiscal.pdf/92871964-4c76-4d6a-bc11-80eaac9c46cd.
- Secretaria Do Tesouro Nacional (STN) (2013b). Portaria nº 634, de 19 de Novembro de 2013. Diário Oficial da União, 19 Nov. 2013. Brasília: STN. Recuperado de http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_634_2013_Processo_Convergencia.pdf.

Secretaria Do Tesouro Nacional (STN) (2015a). Finanças do Brasil FINBRA – Contas Anuais. Brasília: STN. Recuperado de https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/consulta_finbra/finbra_list.jsf.

Secretaria Do Tesouro Nacional (STN) (2015b). Portaria nº 548, de 24 de Setembro de 2015. Diário Oficial da União, 29 Set. 2009. Brasília: STN. Recuperado de <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/0/Portaria+STN+548+2015+PIPCP/73e5e615-ccbe-4050-bfc3-a9356d35daf1>.

Secretaria Do Tesouro Nacional (STN) (2017). Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Exercício 2017.7a. ed. Brasília: STN. Recuperado de <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/MCASP+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Final.pdf/6e874adb-44d7-490c-8967-b0acd3923f6d>.

Söthe, A. & Scarpin, J. E. (2011). Transição para o regime contábil de competência no setor público: impactos na estrutura patrimonial dos municípios. RIC - Revista de Informação Contábil, 5(2), 64-81.

DADOS DOS AUTORES

Thaís Alves da Silva

Doutoranda em Administração - UEM

Endereço: Av. Colombo, 5790 – Campus Universitário – Bloco C23.

CEP: 87020-900 – Maringá/PR – Brasil.

E-mail: thaisalves.cra@gmail.com

Telefone: (44) 9.9156-8696

Simone Leticia Raimundini Sanches

Doutora em Administração (UFRGS, 2013)

Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Estadual de Maringá (PCO/UEM)

Endereço: Av. Colombo, 5790 – Campus Universitário – Bloco C23.

CEP: 87020-900 – Maringá/PR – Brasil.

E-mail: slraimundini@uem.br

Telefone: (44) 9.9992-9008

Contribuição dos Autores:

Contribuição	Thaís Alves	Simone Leticia R. Sanches
1. Concepção do assunto e tema da pesquisa	x	
2. Definição do problema de pesquisa	x	
3. Desenvolvimento das hipóteses e constructos da pesquisa (trabalhos teórico-empíricos)	x	
4. Desenvolvimento das proposições teóricas (trabalhos teóricos os ensaios teóricos)		
5. Desenvolvimento da plataforma teórica	x	
6. Delineamento dos procedimentos metodológicos	x	x
7. Processo de coleta de dados	x	
8. Análises estatísticas	x	
9. Análises e interpretações dos dados coletados	x	x
10. Considerações finais ou conclusões da pesquisa	x	x
11. Revisão crítica do manuscrito	x	x
12. Redação do manuscrito	x	