

ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO: um estudo de caso realizado no município de Esmeraldas no estado de Minas Gerais.

Andreia Soares Martins¹, Cristiana Duarte Rodrigues Pereira¹, Fernanda Silva Resende¹, Pedro Henrique Melillo^{2*}

¹Graduandas em Ciências Contábeis – Faculdade de Filosofia, Ciências e Letras do Alto São Francisco

²Docente – Instituto Metodista Izabela Hendrix

* Autor-correspondente: phmelillo@gmail.com

RESUMO

Este estudo aborda o tema análise das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público. O propósito é avaliar a situação orçamentária do município de Esmeraldas, que está localizado na região Central de Minas Gerais, através das demonstrações contábeis referentes aos anos de 2016-2017. A metodologia utilizada para se alcançar os objetivos foi uma pesquisa de abordagem quantitativa e descritiva, por meio de uma pesquisa bibliográfica, pesquisa documental e estudo de caso. Com base nas informações obtidas através dos relatórios financeiros (Balanço Orçamentário, Balanço Patrimonial, Balanço Financeiro e Demonstração das Variações Patrimoniais) disponibilizados no site da Administração Pública Para Municípios, com maior ênfase sobre o balanço orçamentário, foram aplicadas as análises a partir do orçamento aprovado, execução orçamentária e índices contábeis, nos quais pode-se observar que o município cumpre com a Lei de responsabilidade Fiscal e com Lei orçamentária anual.

PALAVRAS-CHAVE: DCASP. Análise Financeira. Contabilidade Pública.

ABSTRACT

This study addresses the analysis of accounting statements applied to the public sector. The purpose is to evaluate the budgetary situation of the municipality of Esmeraldas, which is located in the Central region of Minas Gerais, through the financial statements for the years 2016-2017. The methodology used to reach the objectives was a research of qualitative and quantitative, exploratory and descriptive approach, through a bibliographical research, documentary research and case study. Based on the information obtained through the financial reports (Balance Sheet, Balance Sheet, Balance Sheet and Statement of Changes in Equity) made available on the website of the Public Administration for Municipalities, with greater emphasis on the budget balance, the analyzes were applied from the approved budget, budgetary execution and accounting indexes in order to arrive at a conclusion regarding the budgetary situation of the municipality.

KEY WORDS: DCASP. Financial analysis. Public accounting.

1 INTRODUÇÃO

O Brasil passa por momentos turbulentos devido a uma crise econômica e política iniciada em meados de 2014, enfrentando dificuldades para desenvolvimento do empreendedorismo.

Devido à cobrança de tributos cada vez mais alta e nenhum tipo de retorno para as empresas e população, empreendedores internos e externos deixam de abrir novas empresas, aguardando um momento oportuno, afetando assim a economia, prejudicando a geração de renda e emprego para milhares de pessoas e deixando o país em um estado de estagnação.

Os motivos que levaram à crise são diversos, destacando-se alguns dos pontos principais, como a total falta de planejamento estratégico em longo prazo. Se o governo tivesse um planejamento a curto, médio e longo prazo o problema seria solucionado com mais facilidade.

A má gestão dos gastos públicos também é apontada como uma das causas mais prováveis desse descontrole. O sistema político brasileiro está desmoralizado devido aos escândalos políticos envolvendo a Petrobras e a operação Lava Jato, nos quais vários políticos foram citados em esquemas de corrupção e desvios de dinheiro.

O dinheiro “roubado” dos cofres públicos “deixa de ser utilizado para a melhoria das questões sociais, como educação de base, saúde, transporte, emprego, moradia, que, juntos, diminuem a desigualdade social e, conseqüentemente os crimes que dela decorrem.” (MENDRONI, 2015, p.1).

Um fato relevante é que segundo dados do Índice de Percepção da Corrupção – IPC - 2017, o Brasil foi classificado como 37 numa escala que vai de 0 a 100, sendo zero elevada percepção de corrupção e 100 elevada percepção de integridade.

A ocorrência desses fatos tem refletido de forma negativa ao país, gerando como consequência, um verdadeiro rombo público, com a população acaba ficando à mercê do governo.

Para auxiliar o controle dos gastos públicos foi criada a contabilidade pública, que visa a transparência na divulgação dos fatos para diminuir possíveis desvios.

“A Contabilidade Pública é um dos ramos mais complexos da ciência contábil e tem por objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades.” (KOHAMA, 2016, p. 24).

De acordo com Araujo, Arruda e Barretto (2010), as receitas públicas constituem-se no conjunto de ingressos ou entradas nos cofres públicos, recebidos pelo Estado ou por outras pessoas de direito público para pagar as despesas que se fizerem necessárias para melhorias dos municípios.

Por sua vez, a dívida pública interfere no excesso de despesas em relação à receita gerando déficit orçamentário. Em contrapartida ao aumento dos gastos, o governo eleva os impostos para cobrir as despesas fazendo com que os preços dos produtos finais aumentem para o consumidor.

Diante do exposto, há um aumento na necessidade da transparência na divulgação dos demonstrativos aplicados ao setor público. Com isso a Lei de responsabilidade fiscal foi implantada a fim de obrigar os entes públicos a ter transparência na divulgação de dados, evitando sonegação de informações e desvio de verbas públicas.

Com isso chega-se à seguinte questão problema: como as análises das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público podem ser utilizadas como ferramenta de acompanhamento da gestão municipal?

O presente artigo visa elucidar se a prefeitura municipal de Esmeraldas está cumprindo com o que rege a Lei da responsabilidade fiscal e a Lei orçamentária anual, e se está publicando seus demonstrativos corretamente.

Este artigo científico tem como principal objetivo analisar as demonstrações contábeis aplicadas ao setor público- DCASP -, a fim de auxiliar os gestores dos entes públicos na tomada de decisão e avaliar a necessidade do corte de gastos. Tais demonstrações serão apresentadas de forma esquematizada e simplificada, evidenciando as movimentações patrimoniais, financeiras e econômicas da Prefeitura Municipal de Esmeraldas.

Vale destacar que o referido artigo também pode ser utilizado pela população, para maior conhecimento da gestão dos recursos públicos, e eventual cobrança aos gestores de uma melhor aplicação dos mesmos.

O desenvolvimento desse estudo de caso é de suma importância para a formação acadêmica dos alunos envolvidos em sua elaboração, contribuindo para o engrandecimento da área de administração financeira e orçamentária.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo, busca-se fundamentar teoricamente o trabalho, no qual são abordadas questões acerca da contabilidade pública com maior ênfase no município de Esmeraldas –

MG. O capítulo também abordará a definição dos princípios orçamentários, receita e despesa, e o conceito das DCASP, objetivando demonstrar como os autores tratam os assuntos.

2.1 Contabilidade Pública

De acordo com Kohama (2016), a contabilidade pública é uma ramificação da ciência contábil que estuda o patrimônio público e suas variações. Tendo como objetivo captar as informações, registrar, resumir e interpretar as contas que alteram as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais dos entes públicos: União, Estados e Municípios.

Andrade (2017), acrescenta que a contabilidade pública é onde são dispostos de forma legal os orçamentos públicos, estimando as receitas e fixando as despesas através de planejamento. A contabilidade pública baseia-se em alguns princípios.

Conforme Kohama (2016), os princípios orçamentários são normas e elementos necessários para o cumprimento do orçamento estabelecido pelo governo.

Já Silva (2011), reafirma que os princípios tem justamente o objetivo de assegurar os cumprimentos.

No **Quadro 1**, são ressaltados os princípios orçamentários e suas definições.

Quadro 1 – Princípios Orçamentários

Princípios Orçamentários	Definição
Anualidade	Utiliza-se o período de um ano para o orçamento público.
Clareza	A comunicação do orçamento deve ser na forma clara e completa.
Equilíbrio	As receitas e despesas de determinado período devem ser iguais.
Especificação	Consiste na classificação e designação das receitas e despesas públicas.
Exclusividade	Não deve constar na LOA normas relativas a outros campos jurídicos.
Programação	Consiste em programar os objetivos que se deseja alcançar, e acompanhar suas variações.
Publicidade	As informações referentes aos orçamentos devem ser publicáveis para os representantes e sociedade.
Unidade	Os orçamentos do setor público devem ser baseados no método único.
Universalidade	São inclusos no orçamento todas as transações financeiras de cada

órgão.

Fonte: Adaptado de Kohama (2016), Silva (2011).

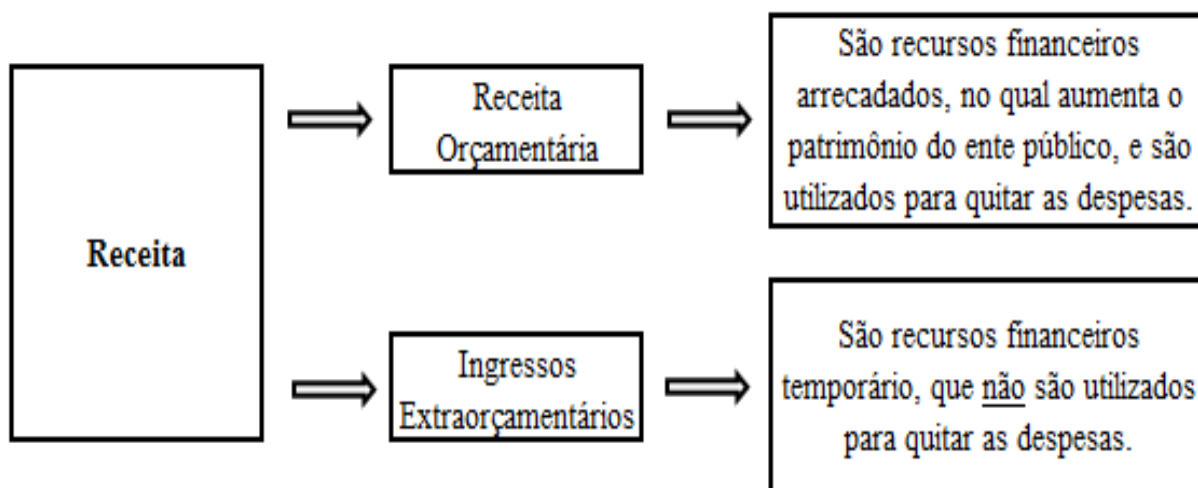
Nesse tópico foram abordados os conceitos e características da contabilidade pública. Na próxima seção serão apresentadas as definições de receitas e despesas públicas, e as diferenças entre as receitas e despesas de capital e corrente.

2.2 Receitas e despesas públicas

Segundo Silva (2011), as receitas são os recursos financeiros ou as rendas que são entregues aos entes públicos por meio de contribuições individuais e coletivas. Há dois tipos de receitas: as que incorporam ao patrimônio definitivamente (receita orçamentária), e as que serão restituíveis futuramente (ingressos extraorçamentários).

A **Figura 1** apresenta as principais características de receita orçamentaria e ingressos extraorçamentários.

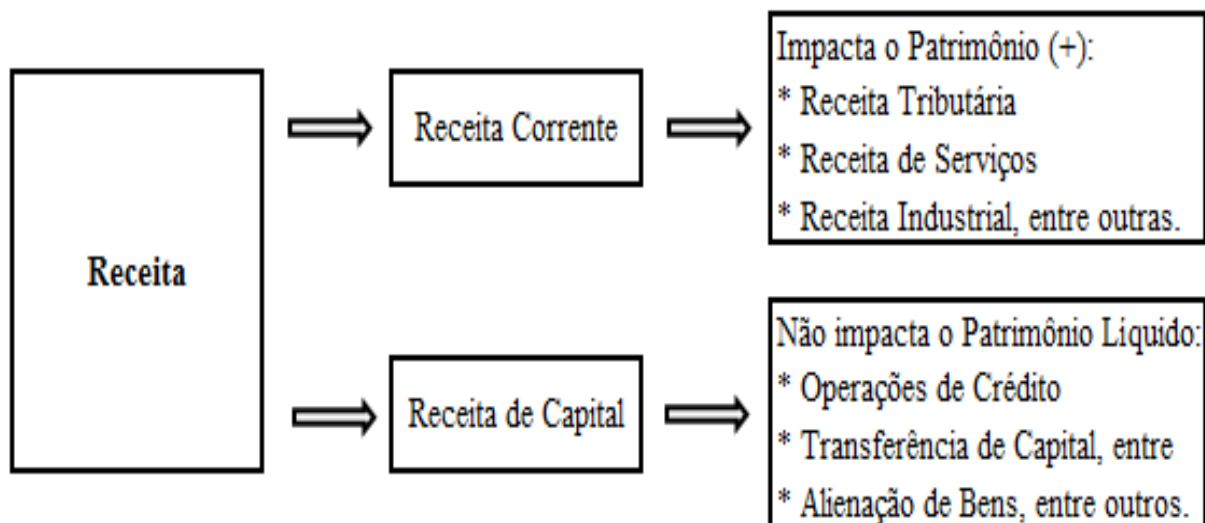
Figura 1 – Receita e Ingressos



Fonte: Adaptado de Silva (2011).

Ainda segundo Silva (2011), as receitas orçamentárias se subdividem em dois grupos: Receitas Correntes e Receitas de Capital, exemplificado na **Figura 2**.

Figura 2 – Receita Corrente e de Capital



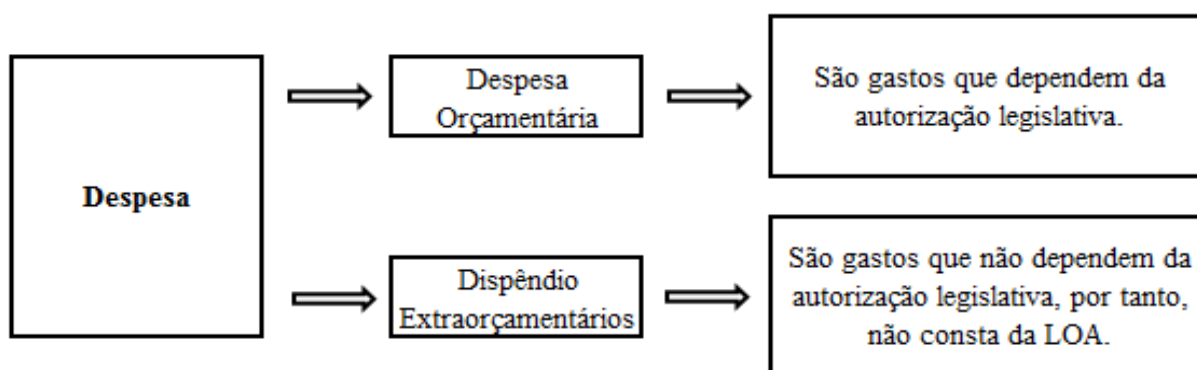
Fonte: Adaptado de Silva (2011).

Kohama (2016) completa que as receitas são todos os recolhimentos feitos aos cofres dos entes públicos, e suas variações ativas que provêm o direito de receber no momento do fato gerador.

Já as despesas são os gastos já fixados na Lei Orçamentária Anual (LOA), ou ainda a restituição de importâncias recebidas de depósitos, dentre outros (KOHAMA, 2016).

As despesas são divididas em: Despesa Orçamentária e Extraorçamentária, conforme apresentado na **Figura 3**.

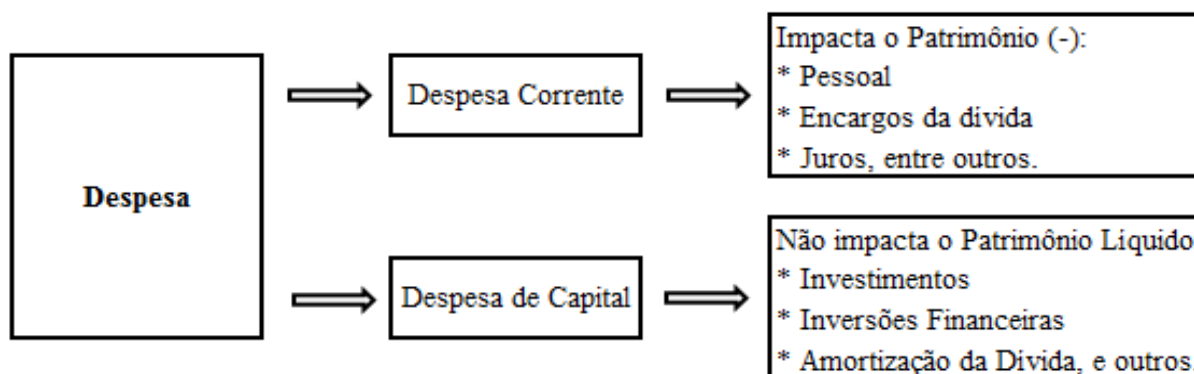
Figura 3 – Despesa Orçamentária e Extraorçamentária



Fonte: Adaptado de Kohama (2016).

Ainda segundo Kohama (2016), as despesas orçamentárias subdividem em dois grupos: Despesa Corrente e de Capital, como apresentado na figura 4.

Figura 4 – Despesa Corrente e de Capital



Fonte: Adaptado de Kohama (2016).

Silva (2011), afirma que as despesas são os desembolsos feitos pelos entes públicos, no intuito de atender os serviços e encargos em prol da sociedade.

Expostas as características fundamentais das receitas e despesas orçamentárias, no próximo tópico será elucidada a composição da DCASP.

2.3 Demonstrações contábeis aplicadas ao setor público (DCASP)

De acordo com o manual de contabilidade aplicada ao setor público - MCASP (2016), as demonstrações aplicadas ao setor público- DCASP - são composta pelas demonstrações que constam na Lei de nº4.320/1964 e exigidas pela NBC T 16.6, que estão dispostas no

Quadro 2:

Quadro 2 – DCASP

BALANÇOS			
Balanco Orçamentário	Balanco Financeiro	Balanco Patrimonial	Balanco das Variáveis Patrimoniais
DEMONSTRAÇÕES			
Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC)		Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)	

Fonte: Adaptado de MCASP (2016).

Ainda conforme a NBC T 16.6 (2012), as demonstrações contábeis aplicadas ao setor público devem constar a identificação da entidade pública, da autoridade responsável e do profissional contábil.

Apresentado os balanços e demonstrações exigidas pela MCASP, as próximas seções têm o intuito de explicar previamente para o leitor as características fundamentais de cada demonstrativo, iniciando pelo balanço orçamentário.

2.3.1 Balanço Orçamentário

Segundo o manual de contabilidade aplicada ao setor público-MCASP (2016), o balanço orçamentário apresentará as receitas projetadas para arrecadação e despesas previstas em determinado período.

Kohama (2016) completa ao dizer que o balanço orçamentário de uma forma simples é a divisão de um quadro, onde de um lado constam as receitas (entradas) e do outro lado as despesas (saídas).

Posteriormente, ocorre o processo de comparação com o que de fato ocorreu. Por meio do processo comparativo realizado nas receitas, pode-se analisar o nível de projeção e execução relativo aos valores recebidos em determinado período. (ALVES, 2017)

Visto que o balanço orçamentário idealizado e quando a um equilíbrio entre a projeção e execução, na próxima seção será caracterizado o balanço financeiro.

2.3.2 Balanço Financeiro

De acordo com Silva (2016), o balanço financeiro demonstra todas as movimentações efetuadas pela entidade pública no período que se refere. Tais movimentações são: receitas e despesas orçamentárias, ingressos e despesas extraorçamentárias, além do saldo inicial e final.

Kohama (2016) acrescenta que este pode ser representado como um grande cofre. No início do exercício é possível saber quanto há guardado nele através das contas caixa e banco (disponível). Com a movimentação do período, tudo que entra no cofre através de dinheiro ou depósitos será considerado receita e é acrescido aos valores já existentes no cofre; e caso contrário tudo que for retirado do cofre será reconhecido como despesa. Registrando essas movimentações teremos a seguinte situação saldo inicial: (exercício anterior) + entradas (receitas) – saídas (despesas) = saldo existente (que passa para o exercício seguinte).

Abordado o balanço financeiro, sendo que tal demonstração registra o total de receitas e despesas orçamentárias e extraorçamentárias, o balanço patrimonial é o próximo tópico a ser abordado, demonstrativo que se assimila ao exigido nas empresas privadas.

2.3.3 Balanço Patrimonial

Conforme o manual de contabilidade aplicada ao setor público - MCASP (2016), o balanço patrimonial demonstra a situação patrimonial de determinada entidade pública, de forma qualitativa e quantitativa por meio de contas.

A NBCT 16.6 (2012) explica que os ativos do balanço patrimonial são as disponibilidades de caixa, os direitos a receber, os bens entre outros; os passivos são todas as obrigações adquiridas pela entidade; o patrimônio líquido é a diferença do ativo menos o passivo e por fim as contas de compensação são as que podem afetar o patrimônio.

Destaca-se que o balanço patrimonial visa demonstrar a situação patrimonial do ente público. Apresentados os balanços necessários para as declarações da DCASP, o próximo tópico a ser abordado é a DVP. Tal demonstrativo evidencia as alterações ocorridas no patrimônio dos entes no período de análise.

2.3.4 Demonstração das variações patrimoniais (DVP)

Essa demonstração evidencia as variações que ocorreram no patrimônio da entidade pública ao decorrer do exercício, independentemente se resultou da execução orçamentária (SILVA, 2016).

A NBCT 16.6 (2012) acrescenta que as variações podem ser qualitativas, as quais variam das transações públicas sem alterar os patrimônios líquidos, e quantitativas, que são as variações que afetam o patrimônio líquido (aumentado ou diminuindo).

Como abordado nessa seção podemos observar que através da DVA é possível encontrar o resultado patrimonial do exercício. No próximo tópico será abordado o tópico de estudo anteriores, no qual será fundamentado o interesse de desenvolvimento desta pesquisa.

2.4 Estudos Anteriores

De acordo com o artigo elaborado por Reis, Slomski, Pereira e Mello (2007), com o tema: “A pesquisa brasileira em contabilidade do setor público: uma análise após a implementação da lei de responsabilidade fiscal”, o campo da contabilidade pública é de importância social, porém ainda possui poucas produções científicas comparadas com outras áreas da ciência contábil.

Ravalleno, Marcuzzo e Frey (2015), abordaram o tema: “Análise da adequação dos municípios às normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público”. No trabalho, apontaram que a maioria dos profissionais das prefeituras possuía conhecimento sobre a adequação das normas aplicadas ao setor público, mas julgam seus conhecimentos irregulares devido à complexidade da MCASP.

Parte daí a necessidade de produções científicas ligadas aos temas da contabilidade pública, a fim de obter uma base teórica para os leitores que se interessarem por temas relacionados a esta área, destacado a importância da produção desse artigo.

Na próxima seção será apresentada a metodologia de pesquisa utilizada nesse artigo, na qual destacam-se os procedimentos utilizados para realização deste.

3 METODOLOGIA

A abordagem do problema de acordo com Gonçalves e Meirelles (2004), é classificada como uma pesquisa quantitativa, pois foram utilizados dados numéricos e estatísticos com o apoio da linguagem matemática.

Quanto aos objetivos da pesquisa podem ser agrupados como uma pesquisa descritiva e documental. Descritiva, pois os fatos foram coletados e analisados sem alteração destes. E documental, pois foram coletados e analisados os demonstrativos contábeis, como balanço patrimonial, financeiro e orçamentário, demonstração das variações patrimoniais entre outros.

O artigo é um estudo de caso, sendo caracterizado por ser aprofundado e exaustivo, possibilitado ter um conhecimento amplo e detalhado, no estudo de casos também há métodos que formulam e delimitam os problemas. (GIL, 2012).

Ainda quando os procedimentos técnicos utilizados nesse artigo, podemos evidenciá-lo com uma pesquisa bibliográfica.

A pesquisa bibliográfica se fundamenta em uma busca sobre os melhores textos publicados (livros, artigos científicos, resenhas, revistas, etc.) capazes de fornecer dados relevantes para os assuntos abordados no artigo. (MARCONI; LAKATOS, 2017).

O presente estudo aborda dados do município de Esmeraldas situado no estado de Minas Gerais. De acordo com dados do IBGE a população estimada em 2018 foi de 70.200 pessoas. Sua história começa no séc. XVII, quando o bandeirante Fernão Dias Paes Leme acaalentava seu grande sonho: descobrir pedras preciosas.

O município de Esmeraldas surgiu às margens do caminho que ligava Pitangui a Sabará, mediante doação de terreno para construção da capela em honra a Santa Quitéria, por Antônio Barbosa Leão, no ano de 1735. Antônio Barbosa Leão era criador de gado, vindo das margens do Rio São Francisco. Ele adquiriu as terras de João Ribeiro Vasconcelos, que era devoto de Santa Quitéria e foi quem iniciou as obras de construção da Capela. Em torno da Capela surgiram as primeiras casas. Foi-se formando o povoado que, aos poucos foi-se transformando em centro de vida civil, religiosa, social e econômica.

Os dados primários obedecem ao delineamento de um estudo que gerará a base informacional nos estilos alternativos de condução de experimentos ou de obtenção de informações por meio do questionamento direto dos agentes envolvidos com o fenômeno, ou seja, através de questionários, entrevistas e ou experimentos. (BÊRNI; FERNANDEZ, 2012).

As fontes primárias são trabalhos originais de pesquisa ou dados brutos, sem interpretação ou pronunciamentos que representem uma opinião ou posição oficial. (COOPER; SCHINDLER, 2016).

Já a fonte secundária são dados elaborados por terceiros, representando maior fonte da informação utilizada cotidianamente pelo economista ou por outros cientistas sociais. (BÊRNI.; FERNANDEZ, 2012).

As interpretações de dados primários, enciclopédias, livros, manuais, artigos de revistas e jornais e a maioria das notícias são considerados fontes secundárias de informações. A fonte utilizada foi secundária, através do site <http://www.adpmnet.com.br/>. Esse portal divulga informações sobre diversas cidades a fim de esclarecimentos das contas públicas para os cidadãos. (COOPER; SCHINDLER, 2016).

As análises elaboradas nesse trabalho tiveram como objetivo avaliar se o município de Esmeraldas conseguiu manter o planejamento orçamentário- Lei Orçamentária (LOA) e cumprir com a Lei da responsabilidade Fiscal (LRF).

A Lei de responsabilidade fiscal rege regimes que devem ser seguidos em relação aos gastos públicos em âmbito federal, estadual e municipal, e foca na transparência das contas públicas para evitar o desvio de dinheiro dos cofres públicos.

Já a LOA foi criada com o objetivo de impor metas que deverão ser atingidas no ano, e nenhuma despesa deve ser ultrapassando, podendo o município que descumprir a lei ficar sem receber o repasse da união.

O método de estudo utilizado é o comparativo, pois foram avaliados períodos diferentes para analisar a progressão ou regressão de uma conta. Nesse pode-se prever a eficácia das medidas adotadas em regiões ou países. (SANTOS; PARRA, 2011).

Foram elaboradas análises das demonstrações aplicadas ao setor público. São elas: Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e a Demonstração das Variações Patrimoniais, Demonstração dos Fluxos de Caixa e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido. As demonstrações foram utilizadas para melhor analisar a evolução ou involução do município nos períodos estudados.

Os demonstrativos, além de possibilitar o controle mais efetivo das receitas e despesas servem também para a tomada de decisão, sendo assim de suma importância a elaboração destes.

Todos os métodos aqui descritos foram utilizados para que o artigo fosse elaborado de forma clara e esclarecedora. Para fins de conhecimentos sociais sobre a utilização do dinheiro público da cidade de Esmeraldas, permitindo ao leitor identificar com facilidade as receitas e gastos do município como exemplo: saúde, educação, segurança, folha de pagamentos dos funcionários públicos, investimentos. A tratativa desses recursos reflete diretamente no posicionamento político dos gestores.

4 RESULTADO E DISCUSSÃO

4.1 Análise do Balanço orçamentário

A análise do balanço orçamentário é subdividido em três formas: a primeira é a análise do orçamento aprovado, a segunda é a análise da execução do orçamento e a terceira e última é a análise por índices contábeis. O presente estudo detalhará cada método de análise aqui descrito a fim de trazer maior conhecimento ao leitor.

A finalidade da análise do balanço orçamentário é evidenciar o “*status*” da posição operacional do governo ou a solvência orçamentária. (LIMA; DINIZ, 2016).

4.1.1 Análise do orçamento aprovado

a) Cumprimento da regra de ouro:

A finalidade da regra de ouro é restringir o endividamento tentando evitar o que este seja utilizado para financiar o custeio da atividade, principalmente as despesas com pessoal. (LIMA, DINIZ, 2016).

A **Figura 5** representa os dados referentes a análise do cumprimento da regra de ouro:

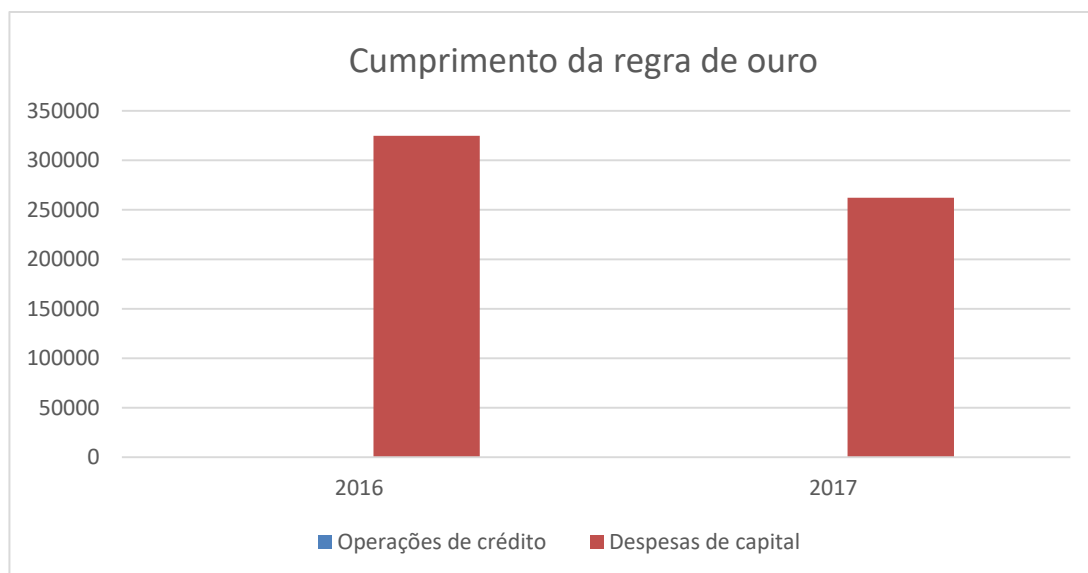


Figura 5- Cumprimento da regra de ouro.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Observa-se que em 2016 operações de crédito foram de R\$ 0,00 e as despesas de capital R\$ 324.851,27. Em 2017, operações de crédito também foram de R\$ 0,00 e as despesas de capital R\$ 262.242,76.

Analisando os dados acima destacado, o município não contratou crédito no período de 2016 a 2017, como isso o endividamento do município manteve-se zerado, conclui-se que o ente cumpriu com a regra de ouro.

b) Capitalização/ Descapitalização:

No **Figura 6**, evidencia a capitalização nos períodos analisados:

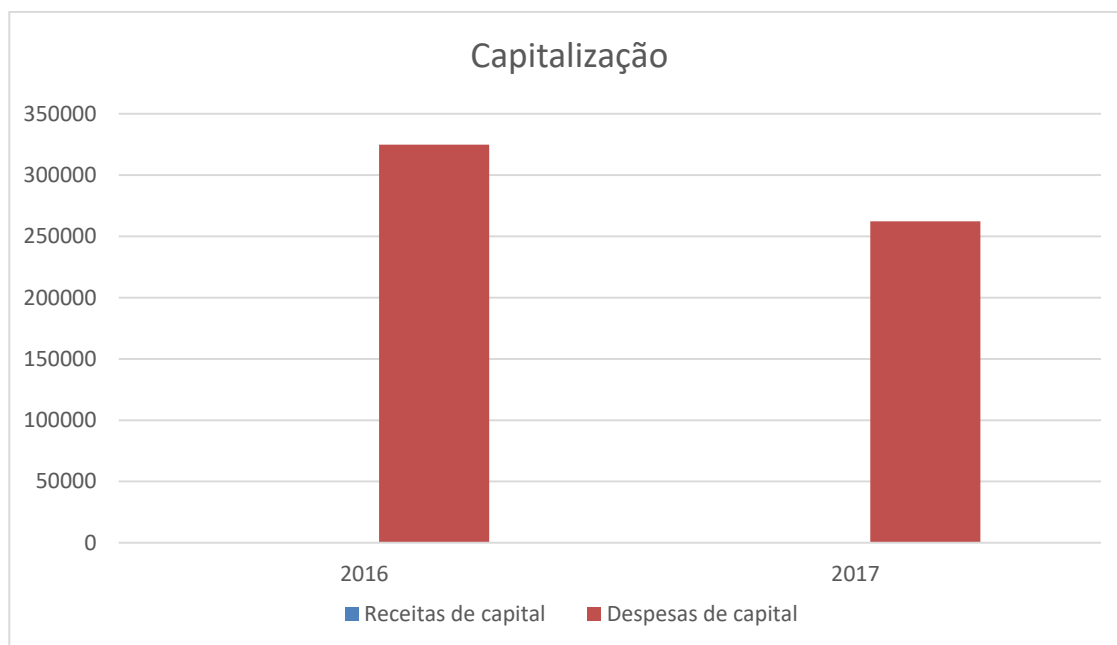


Figura 6- Capitalização

Fonte: Elaborado pelo autor.

Percebe-se que no município houve capitalização nos períodos analisados, pois no ano de 2016 as receitas de capital correspondem a R\$ 0,00 e as despesas de capital a R\$ 324.851,27 e em 2017 receitas de capital correspondem a R\$ 0,00 e as despesas de capital a 262.242,76. Há capitalização quando as despesas de capitais são maiores que a receita de capital.

As receitas de capitais zeradas indicam que o município não teve provento de recursos oriundos de constituição de dívidas.

c) Endividamento:

O município de Esmeraldas não contratou operações de crédito no período analisado referente aos anos 2016 e 2017.

4.1.2 Análise da execução do orçamento

a) Resultado orçamentário:

O equilíbrio orçamentário deve ser respeitado como previsto nos art.: 2º e 3º da Lei 10.837/2003.

Tal equilíbrio foi atendido pelo município de Esmeralda, como é retratado na **Figura 7**.

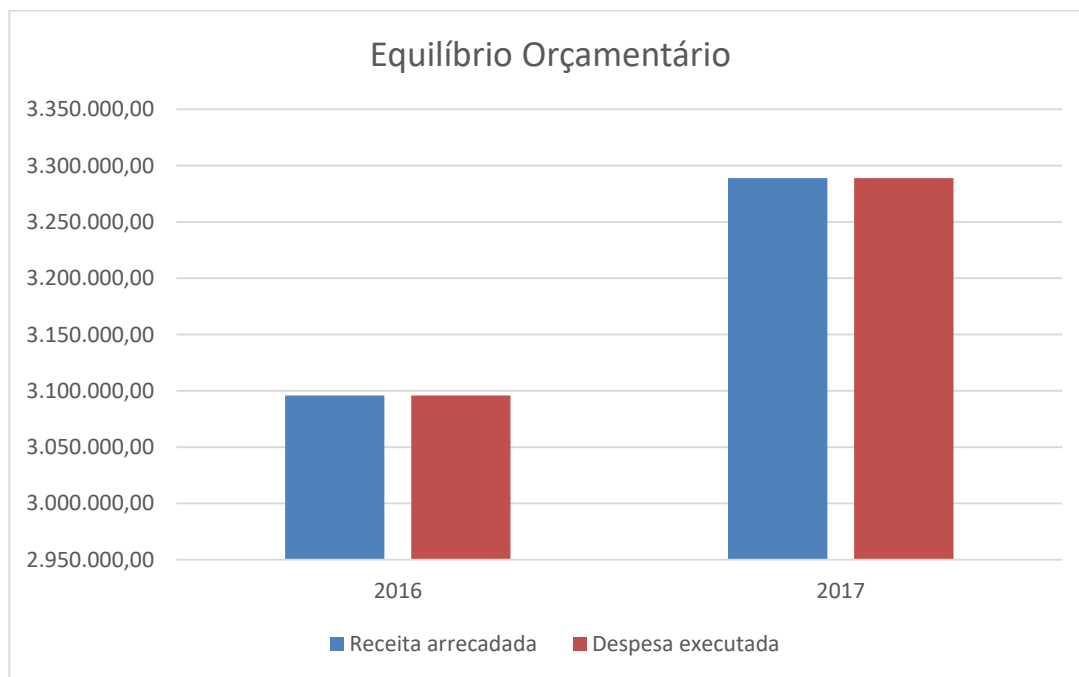


Figura 7- Equilíbrio orçamentário

Fonte: Elaborado pelo autor

A receita arrecadada do período de 2016 foi de R\$ 3.095.802,5 já a despesa executada R\$ 3.095.802,5. Já em 2017 a receita arrecada foi de R\$ 3.288.905,95 já a despesa executada R\$ 3.288.905,95.

Nos dois períodos analisados pode-se afirmar que houve um resultado nulo (equilíbrio), pois a despesa orçada foi igualitária a receita total arrecadada pelo município.

b) Resultado da execução da receita:

A análise da execução da receita visa expor se a receita que o município pretendia arrecadar foi a mesma que ele de fato arrecadou. Na **Figura 8**, pode observar se o município não conseguiu atingir o orçamento proposto:

Em 2016 a receita prevista foi de R\$ 4.350.000,00 enquanto a receita arrecadada foi de R\$ 3.095.802,50, no ano de 2017 a receita prevista foi de R\$ 4.350.000,00 e a receita arrecadada foi de R\$ 3.288.905,95

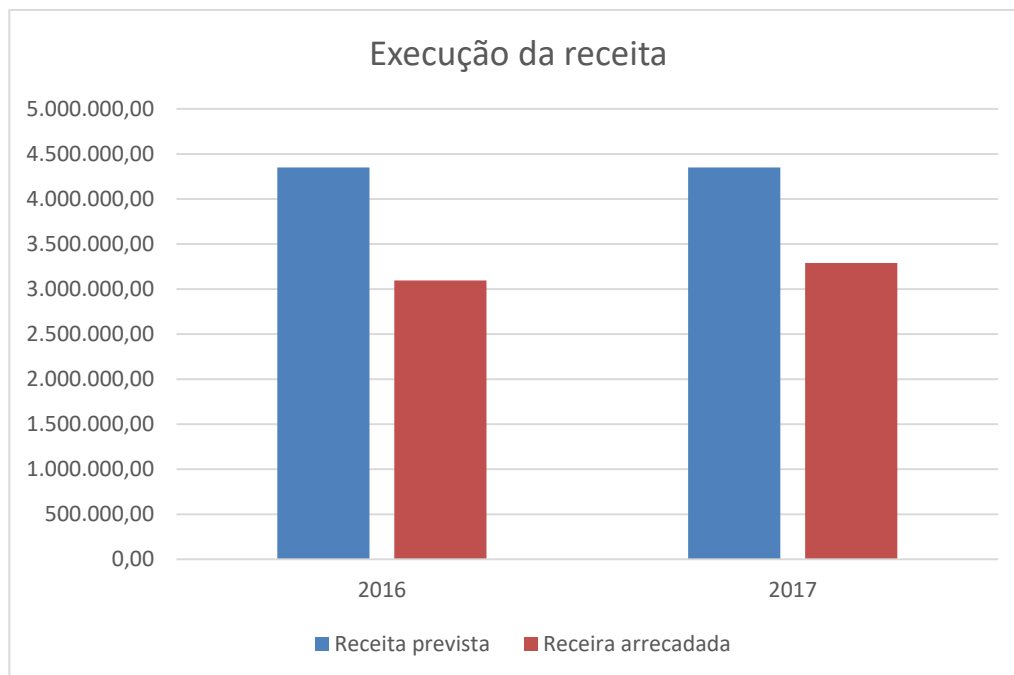


Figura 8– Execução da receita

Fonte: Elaborado pelo autor

No ano de 2017, o município conseguiu arrecadar aproximadamente 6,24 % a mais do que o arrecadado em 2016, contribuindo para um resultado mais próximo ao idealizado pelo município em relação ao período anterior.

Ainda assim pode-se afirmar que houve uma insuficiência na arrecadação, pois o valor que o município pretendia arrecadar foi superior ao valor real arrecadado.

c) Resultado da execução da despesa:

Esta análise segue a lógica aplicada na análise de execução da receita, na qual é analisado se as despesas executadas estão de acordo com o orçamento das despesas fixadas.

Para melhor visualização do leitor, estão dispostos na **Figura 9** os resultados encontrados para análise da execução da despesa:

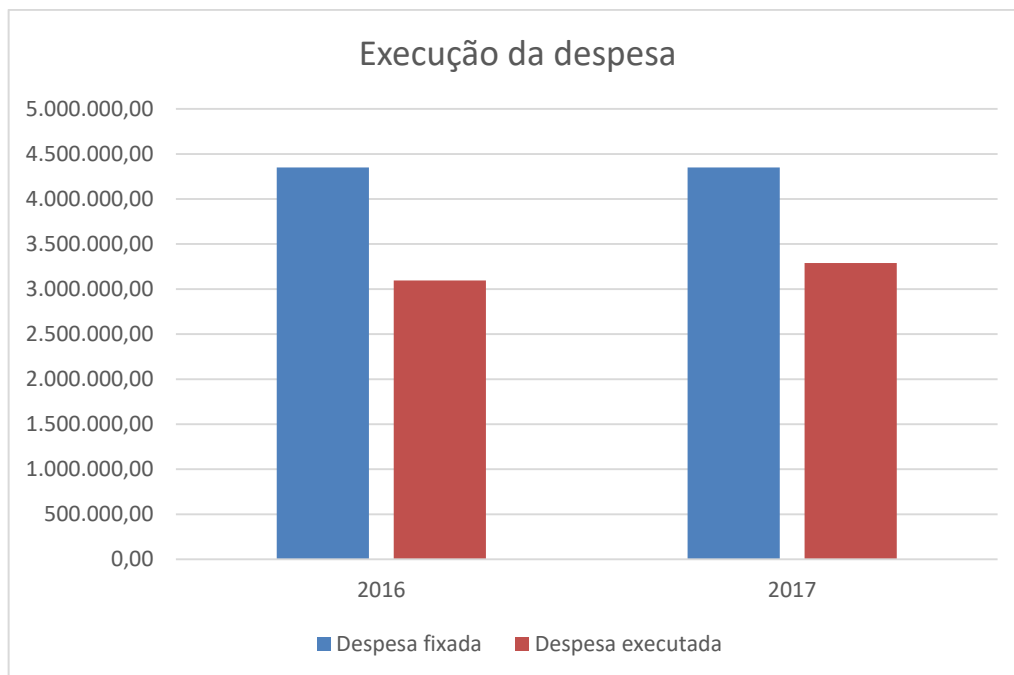


Figura 9 – Execução da despesa

Fonte: Elaborado pelo autor

Em 2016 a despesa fixada foi de R\$ 4.350.000,00 enquanto a despesa executada foi de R\$ 3.095.802,95, em 2017 a despesa fixada foi de R\$ 4.350.000,00 enquanto a despesa executada foi de R\$ 3.288.905,95.

Devido à insuficiência de arrecadação, o município precisou gerar uma economia de despesas, assim consumindo menos do que estava em seu orçamento.

4.1.3. Análise de índices contábeis

a) Coeficiente da execução da Receita: Receita Realizada/ Previsão Inicial

No **Quadro 3**, estão demonstrados os resultados encontrados nos períodos analisados:

Para o ano de 2016 identifica-se que houve uma importância de 0,71 de receita orçamentária realizada no exercício para cada 1,00 real de receita prevista, demonstrando uma diferença significativa de R\$ 1.254.497,50. Isto representa que a receita arrecadada é inferior a prevista, onde consta um decréscimo no percentual de 28,83%.

Quadro 3- Coeficiente da execução da Receita

2016	2017
Previsão Inicial → 4.350.000,00 é igual 100% Receita Realizada → 3.095.802,50 é igual 71,16%	Previsão Inicial → 4.350.000,00 é igual 100% Receita Realizada → 3.288.905,95 é igual 75,60%
↓	↓
Diferença Receita Realizada – Previsão Inicial = - 1.254.197,50 que corresponde a 28,83% .	Diferença Receita Realizada – Previsão Inicial = -1.061.094,05 que corresponde a 24,40% .

Fonte: Elaborado pelo autor

No ano de 2017, identifica-se que houve uma importância de 0,75 de receita orçamentária realizada no exercício para cada 1,00 real de receita prevista, evidenciando uma diferença significativa de R\$ 1.061.094, que representa que a receita arrecadada é inferior à prevista, na qual consta um decréscimo no percentual de 24,40%.

Percebe-se que a receita orçamentária realizada foi inferior à receita prevista nos dois anos analisados. Entende-se que houve menos arrecadações do que estava previsto no orçamento. Ainda é possível identificar uma queda no percentual de decréscimo em 2017 de 4,43 %, gerando um resultado positivo do índice em comparação com ano de 2016.

b) Coeficiente da execução da Despesa: Despesa Empenhada/ Dotação Atualizada

No **Quadro 4**, expõe os resultados encontrados na análise do coeficiente da execução da despesa

Quadro 4- Coeficiente da execução da despesa

2016	2017
Dotação Atualizada → 4.350.000,00 é igual 100% Despesa Empenhada → 3.095.802,50 é igual 71,16%	Dotação Atualizada → 4.350.000,00 é igual 100% Despesa Empenhada → 3.288.905,95 é igual 75,60%
↓	↓
Diferença Despesa Empenhada - Dotação Atualizada = 1.254.197,50 que corresponde a 28,83% .	Diferença Despesa Empenhada - Dotação Atualizada = 1.061.094,05 que corresponde a 24,40% .

Fonte: Elaborado pelo autor

Em 2016 houve uma importância de 0,716 de despesas empenhadas no exercício para cada 1,00 real de dotação atualizada, o que demonstra uma diferença significativa de R\$ 1.254.497,50, que representa uma economia de despesa orçamentária com um percentual de 28,83%.

Já em 2017 houve uma importância de 0,756 de despesas empenhadas no exercício para cada 1,00 real de dotação atualizada, o que demonstra uma diferença expressiva de R\$ 1.061.094,05, que representa uma economia de despesa orçamentária com um percentual de 24,40%.

Conforme a análise de dados, pode-se interpretar que nos dois anos houve economia das despesas, porém em 2017 o percentual de economia de despesas orçamentárias diminuiu para 4,43%, gerando um resultado menos satisfatório em comparação ao ano anterior.

c) Coeficiente do Resultado Orçamentário: Receita Realizada/ Despesa Empenhada

No **Quadro 5**, será apresentado o resultado financeiro encontrado nos períodos analisados.

Quadro 5- Coeficiente do resultado orçamentário

2016	2017
Receita Realizada → 3.095.802,50 é igual a 100%	Receita Realizada → 3.288.905,95 é igual a 100%
Despesa Empenhada → 3.095.802,50 é igual 100%	Despesa Empenhada → 3.288.905,95 é igual 100%
↓	↓
Diferença Receita Realizada- Despesa Empenhada = Equilíbrio no resultado orçamentário.	Diferença Receita Realizada- Despesa Empenhada = Equilíbrio no resultado orçamentário.

Fonte: Elaborado pelo autor

Em 2016 e 2017, para cada 1 real de receita realizada no exercício há 1,00 real de despesa empenhada, demonstrando assim um equilíbrio no resultado orçamentário. Não havendo impacto de um ano para outro.

4.2 Balanço Financeiro

Segundo Lima e Diniz (2016), o balanço financeiro é uma demonstração contábil destinada a evidenciar a movimentação financeira das entidades públicas no período a que se refere, permitindo identificar o resultado financeiro do ente público, regido pela fórmula:

Resultado financeiro = Saldo atual (exercício seguinte) – Saldo do Exercício Anterior.

A Figura 10 representa o resultado financeiro do município de esmeraldas no período analisado.

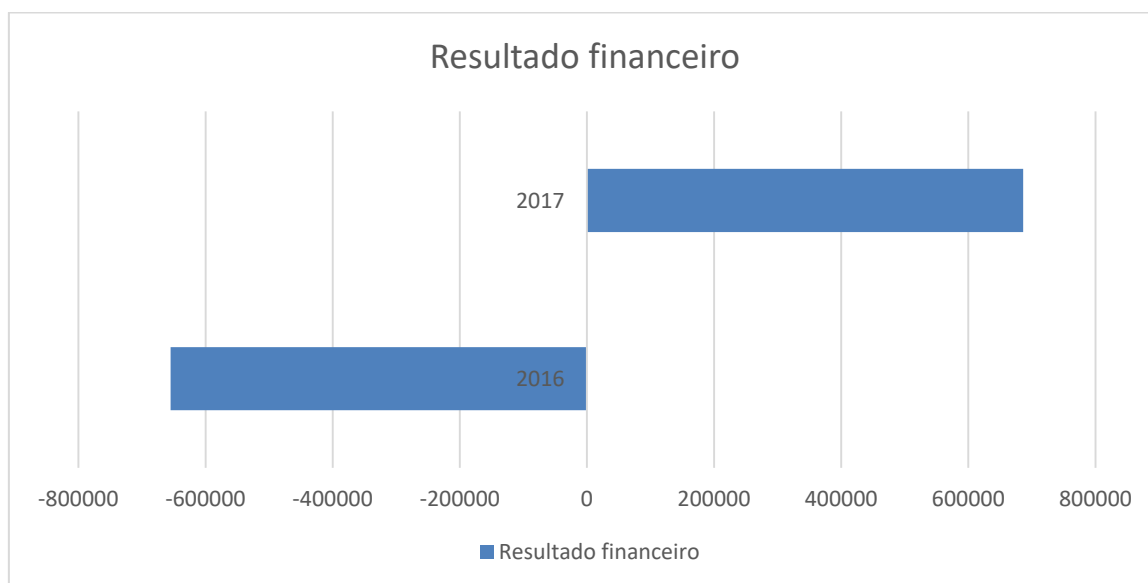


Figura 10- Resultado Financeiro

Fonte: Elaborado pelo autor

Conforme a **Figura 10**, foi possível identificar que no ano de 2016 houve uma redução do resultado financeiro de R\$655.097,71. Tal resultado pode ser ocasionado pelo aumento das despesas orçamentárias.

Já em relação à análise de 2016 para 2017 nota-se que o ente público apresentou um resultado positivo de R\$ 686.266,59.

4.3 Análise do Balanço Patrimonial.

Segundo Rosa (2013), o Balanço Patrimonial é a demonstração contábil que evidencia qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial dos órgãos ou entidades públicas.

O **Quadro 6** retrata a situação patrimonial do município de Esmeraldas nos anos de 2016 e 2017.

Quadro 6- Situação Patrimonial

2016	2017
Ativo financeiro = R\$ 723.626,00	Ativo financeiro = R\$ 166.009,46
Passivo Financeiro = R\$ 118.928,50	Passivo Financeiro = R\$ 63.092,81
Resultado = AF > PF	Resultado = AF > PF

Fonte: Elaborado pelo autor

Nos dois anos analisados pode-se observar que houve um superávit financeiro em curto prazo. Pode-se afirmar com base nesses dados que o município tem recursos financeiros suficientes para cumprir suas obrigações em curto prazo.

4.4 Análise da Demonstração das Variações Patrimoniais

A DVP indica os recursos financeiros obtidos em contrapartida com os recursos aplicados.

No **Quadro 7**, expõe-se o resultado patrimonial encontrado no período analisado.

Quadro 7- Resultado Patrimonial

Resultado Patrimonial	2016	2017
(=) Variações patrimoniais aumentativas	R\$ 4.063.000,00	R\$ 4.350.000,00
(-) Variações patrimoniais diminutivas	R\$ 3.584.921,42	R\$ 4.827.206,52
(=) Resultado Patrimonial do período	R\$ 478.078,58	(R\$ 477.206,52)

Fonte: Elaborado pelo autor

A partir dos dados analisados, nota-se que a DVP aprestada no ano de 2016 teve resultado positivo evidenciando que houve mais recursos obtidos do que consumidos. Já em 2017 o resultado foi negativo, pois houve um déficit de R\$ 477.206,52. Conclui-se assim que no ano de 2017, o município arrecadou menos do que consumiu.

5. CONCLUSÃO

Através do estudo de caso realizado nesse artigo pode-se identificar que as análises da DCASP possibilitam que o ente público tenha maior controle da gestão municipal, podendo-se acompanhar mais efetivamente a evolução ou involução das contas. Além disso, tais análises podem ser usadas como estratégia para redução dos custos e melhor aplicação dos recursos arrecadados.

Com base nos dados apresentados no balanço orçamentário ao que se refere ao orçamento aprovado, identifica-se que o município está de acordo com a regra de ouro, sofreu capitalização e não teve endividamento nos dois períodos analisados, apresentando assim resultados positivos quanto ao orçamento aprovado.

Ainda sobre o balanço orçamentário na análise da execução do orçamento, identificou-se que o resultado orçamentário foi nulo, então houve equilíbrio orçamentário. Com base nisso, o resultado da execução da receita observado nos períodos em questão teve insuficiência de arrecadação. Em contrapartida, o resultado da despesa executada evidencia a economia de despesas, afirmando assim a situação de equilíbrio do ente.

Assim, na análise de índices contábeis, o coeficiente de execução da receita teve resultados insatisfatórios, pois nos dois anos analisados o ente não conseguiu arrecadar a receita que era prevista. Já em compensação, o coeficiente de execução das despesas teve resultado positivo demonstrando uma economia nas despesas empenhadas. Com isso chegou-se a um resultado orçamentário equilibrado

O balanço financeiro teve um aumento de resultado financeiro, pois em 2016 o resultado declarado estava negativo, já em 2017 o ente apresentou resultados satisfatórios.

Já no Balanço Patrimonial, o resultado foi positivo nos dois anos, apresentando superávit e evidenciando que o município consegue pagar suas obrigações em curto prazo. O último demonstrativo analisado nesse artigo foi a DVP. Em 2016, o resultado foi positivo, mas em 2017 o resultado foi negativo, pois o município gastou mais do que arrecadou.

Por fim, sugere-se futuramente a realização de uma análise mais aprofundada e fazer uma comparação com outras prefeituras de mesmo porte, a fim de ampliar o conhecimento da sociedade sobre as demonstrações contábeis públicas. Com isso, é possível ter uma base da situação financeira e conhecer os pontos fortes e fracos da entidade pública com intuito de gerar informações que contribuem com a transparência do município.

6. REFERÊNCIAS

ALVES, Aline; **Contabilidade pública avançada**. Porto Alegre: Sagah, 2017.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal: Métodos com base nas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP) e nos padrões internacionais de contabilidade**. 6. São Paulo: Atlas, 2017.

ARAÚJO, I. P. S.; ARRUDA, D. G.; BARRETTO, P. H. T. **O essencial da Contabilidade Pública: Teoria e Exercícios de Concursos Públicos Resolvidos**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BRASIL. Constituição Federal. **Lei nº 4.320, de 17 de Março de 1964**. Brasília, DF, 1964.

BÊRNI, D. A.; FERNANDEZ, B. P. M. (Org.). **Métodos e técnicas de pesquisa**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CONTABILIDADE, Conselho Federal De. **As normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11**. Brasília: CFC, 2012.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de pesquisas em Administração**. 12. ed. Porto Alegre: Saraiva, 2016.

FLICK, U. **Introdução a metodologia de pesquisa**. São Paulo. Penso, 2013.

GIL, A.C. **Métodos e técnicas de pesquisas sociais**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

GONÇALVES, C. A; MEIRELLES, A de M. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2004.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e prática**. 15. São Paulo: Atlas, 2016.

LIMA, Severino Cesário de; DINIZ, Josedilton Alves. **Contabilidade Pública: Análise financeira governamental**. 1. São Paulo: Atlas, 2016.

MARCONI; LAKATOS. **Fundamentos de metodologia científica**. 8. ed. São Paulo, Atlas, 2017.

MENDRONI. **Crime de Lavagem de Dinheiro**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

NACIONAL. Tesouro. **Manual de contabilidade pública: De acordo com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público**. 7 ed. São Paulo, 2017.

RAVANELLO; MARCUZZO; FREY. **Análise da adequação dos municípios às normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público**. Santa Cruz do Sul: UNISC, 2015.

REIS; SLOMSKI; PEREIRA; MELLO. **A pesquisa brasileira em contabilidade do setor público: uma análise após a implementação da lei de responsabilidade fiscal**. São Paulo, UFPE, 2007.

ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade do setor público**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SAMPIERI, R. H; COLLADO, C. F; LUCIO, M. D.P.B. **Metodologia de Pesquisa**. Porto Alegre: Penso, 2013.

SANTOS, J. A; PARRA FILHO, D. **Metodologia Científica**. 2.ed. São Paulo, 2011.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: Um enfoque administrativo da nova contabilidade pública**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: De acordo com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2016.

VERGARA, S.C. **Métodos de pesquisas em Administração**. 6. ed. São Paulo, Atlas, 2015.