

DIAGNÓSTICO FINANCEIRO DO MUNICÍPIO DE BOA VISTA COM BASE NOS DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS DOS ANOS DE 2007 E 2008

RESUMO

A pesquisa procura apresentar um diagnóstico financeiro do município de Boa Vista, capital do Estado de Roraima, sob as óticas da dependência de recursos de terceiros e da adequação à legislação aplicável, com base nos demonstrativos contábeis dos anos de 2007 e 2008. Quanto aos aspectos metodológicos, o estudo classifica-se, quanto aos objetivos, como descritiva, quanto aos métodos, como estudo de caso e documental, e quanto à abordagem, como quantitativa. Para tanto, foi feito, inicialmente, um estudo bibliográfico inerente ao tema, na sequência, com base nas demonstrações e relatórios contábeis do município de Boa Vista, atinentes aos anos de 2007 e 2008, foi feita uma análise objetiva dos dados coletados, por meio da utilização de indicadores, para medir a evolução das contas do Município no período estudado. Os resultados apontam que os recursos orçamentários do Município foram formados inteiramente por Receitas Correntes, tendo como maior fonte as transferências de outros Entes da Federação, espelhando grande dependência de recursos de terceiros para a manutenção de sua Estrutura Administrativa e realização de investimentos. Quanto à adequação à legislação aplicável, o Município cumpriu com a maioria dos limites impostos pela Constituição Federal e Lei de Responsabilidade Fiscal abordados no estudo.

Palavras-Chave: Contabilidade Pública; Orçamento Público; Análise de Balanços.

1. INTRODUÇÃO

A Administração Pública tem como objetivo precípuo a satisfação das necessidades da sociedade como, segurança, saúde, educação e cultura, promovendo assim, o desenvolvimento da coletividade, mediante ações previamente planejadas e de acordo com a estrita observância das normas estabelecidas pela legislação regente.

Em face disso, nos últimos anos, tem-se verificado a implementação, em diversos países desenvolvidos e em desenvolvimento (inclusive no Brasil), da chamada Nova Administração Pública (NAP), que se utiliza de técnicas de gestão geralmente aplicadas na iniciativa privada (business style) para a maximização de resultados e diminuição de custos, como, por exemplo, o Orçamento por Programas, Administração Orientada para Resultados e Indicadores Financeiros e de Desempenho.

Na mesma esteira, foi criada, em 04 de maio do ano 2000, a Lei Complementar n.º 101/00, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a gestão fiscal, a fim de assegurar a transparência e o equilíbrio das contas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições nela consignados.

Esse novo modelo de gestão pública, imposto pela LRF, teve (e ainda tem) maior impacto nos Municípios, que, sendo os menores Entes da Federação, sofrem com a falta de pessoal capacitado e de recursos financeiros para se adequarem aos ditames legais. Prova disso é que a própria LRF, em seu artigo 64, incumbiu à União o dever de prestar assistência técnica e financeira aos Municípios, para que estes possam alcançar os objetivos por ela traçados.

Nessa conjuntura, a Contabilidade aplicada à Administração Pública é ferramenta imprescindível na elaboração, análise e interpretação dos Balanços Públicos (Demonstrações

Contábeis elaboradas de acordo com a Lei n.º 4.320/64), com intuito de fornecer informações de qualidade aos tomadores de decisão e, assim, contribuir para que o Ente Público possa cumprir com suas obrigações perante a sociedade e, ao mesmo tempo, observar os preceitos legais.

Por meio da Análise das Demonstrações Contábeis, pode-se trabalhar na construção de um conjunto de indicadores capazes de transmitir informações importantes sobre a administração orçamentária, financeira e patrimonial do Ente Público ao longo do tempo, como, por exemplo: o grau de dependência do Município em relação aos Governos Federal e/ou Estadual (estrutura de receita), a participação das despesas de custeio na despesa total (estrutura de despesas), imobilização de ativos (estrutura patrimonial), entre outros.

Ademais, tais indicadores podem demonstrar, de forma clara e objetiva, se a gestão das contas públicas está alinhada com os preceitos estabelecidos na Constituição Federal, LRF, na Lei n.º 4.320/64 e demais leis conexas.

Diante do exposto, o presente estudo tratou de um diagnóstico financeiro do município de Boa Vista com base nos demonstrativos contábeis dos anos de 2007 e 2008. Além disso, a pesquisa, através das informações disponibilizadas, pretende proporcionar à sociedade em geral, uma maior compreensão dos dados constantes dos balanços públicos, auxiliando-a no seu papel de fiscalizar e cobrar a correta utilização dos recursos coletivos.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Administração Pública

O termo “Administração Pública” muitas vezes é confundido com o significado de “Governo” ou “Estado”. No entanto, essas três expressões têm conceitos distintos.

Segundo Meirelles (2007), a definição de Estado, que é formado pelos ingredientes Povo, Território e Governo Soberano (todos originários e inseparáveis), depende da ótica em que está sendo analisado.

O Governo, por sua vez, é o elemento condutor do Estado. Traduz autoridade, poder de direção, sendo composto pelo conjunto de Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) e órgãos constitucionais, bem como pelo complexo de funções estatais básicas (JUND, 2006).

Já a Administração Pública, “[...] representa o aparelhamento do Estado e funciona como instrumento do governo para planejar, organizar, dirigir e controlar todas as ações administrativas, no sentido de dar plena e cabal satisfação das necessidades coletivas básicas” (CHIAVENATO, 2006, p. 110).

2.2. Contabilidade Pública

A Contabilidade Pública pode ser definida “como o ramo da ciência contábil que controla o patrimônio público, evidenciando as variações e os conseqüentes resultados, inclusive sociais, decorrentes dos atos e fatos de natureza orçamentária, financeira e patrimonial nas entidades de Administração Pública” (BEZERRA FILHO, 2008, p. 133).

Na visão de Andrade (2010, p. 5):

Contabilidade Pública é uma especialização da Ciência Contábil que registra, controla e estuda os atos e fatos administrativos e econômicos operados no patrimônio de uma entidade pública, possibilitando a geração de informações, variações e resultados sobre a composição deste, auferidos por sua administração e pelos usuários [...].

O patrimônio público “é o conjunto de bens, valores, créditos e obrigações de conteúdo econômico e avaliáveis em moeda que a fazenda possui e utiliza na consecução dos seus objetivos (JUND, 2006, p. 444.).

O campo de aplicação da Contabilidade Pública abrange todos os órgãos da administração direta (como Ministérios, Assembléias Legislativas e Tribunais de Justiça) e indireta (Autarquias e Fundações Públicas), sejam da esfera Federal, Estadual ou Municipal; com exceção das Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista que, por terem personalidade jurídica de direito privado e fins lucrativos, escrituram suas contas nos moldes das entidades privadas (BEZERRA FILHO, 2008; JUND, 2006).

Daí surge uma das principais diferenças entre a Contabilidade Pública e a praticada nas instituições privadas: a primeira é regida segundo as normas consignadas na Lei n.º 4.320/64, enquanto que a última deve seguir os preceitos emanados pela Lei das Sociedades por Ações.

Ademais, a Contabilidade Pública deve observar, ainda, os preceitos da LRF – que dispõe, em seu art. 50, sobre a escrituração e consolidação das contas –, dos Códigos de Administração Financeira (CAF) e de algumas resoluções do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), os quais, paralelamente à Lei n.º 4.320/64, disciplinam a prática contábil nas instituições públicas (BEZERRA FILHO, 2008).

A elaboração das demonstrações contábeis do Ente Público deve respeitar o disposto no artigo 101 da Lei 4320/1964:

Art. 101. Os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, segundo os Anexos números 12, 13, 14 e 15 e os quadros demonstrativos constantes dos Anexos números 1, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 16 e 17 (BRASIL, 1964).

Por fim, destaca-se a necessidade urgente de atualização dessa importante norma, tendo em vista as novas exigências trazidas pela Constituição Federal de 1988 e pela Lei Complementar n.º 101/2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

2.3. Orçamento Público

A Administração Pública tem à sua disposição um importante instrumento de gerenciamento (planejamento e controle) de suas receitas e despesas: o orçamento público. Nesse diapasão, Bezerra Filho (2008, p. 5) define orçamento público como:

Ferramenta legal de planejamento das entidades de Administração Pública onde são apresentadas as receitas previstas e despesas fixadas que serão realizadas pelo ente, em um determinado período, objetivando a execução de programas de governo (envolvendo ações de manutenção e investimentos), bem como as transferências legais e voluntárias, os pagamentos de dívidas e outros encargos decorrentes da atividade estatal.

A elaboração do orçamento está prevista no Título VI, Capítulo II, Seção II da Constituição Federal de 1988 (arts. 165 e 166), que deu ao Poder Executivo a prerrogativa de elaborá-lo, cabendo a sua aprovação e controle ao Poder Legislativo (BRASIL, 1988).

União entre o planejamento e a execução dos objetivos e metas da organização, o orçamento público de hoje (denominado de orçamento-programa) deve apresentar todos os custos das ações pretendidas, demonstrando onde e com que finalidade serão executadas as despesas (ANDRADE, 2010).

A Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964 estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal (BRASIL, 1964).

Segundo Andrade (2010, p. 37):

Orçamento público ou orçamento-programa é a materialização do planejamento do Estado, quer na manutenção de sua atividade (ações de rotina), quer na execução de seus projetos (ações com início, meio e fim). Configura o instrumento do Poder Público para expressar seus programas de atuação, discriminando a origem e o montante de recursos (receitas) a serem obtidos, bem como a natureza e o montante dos dispêndios (despesas) a serem efetuados.

As receitas públicas classificam-se em dois grandes grupos: Receita Orçamentária e Receita Extraorçamentária (Kohama, 2010).

A Receita Orçamentária, por sua vez, pode ser classificada segundo os seguintes critérios (GIACOMONI, 2008): categorias econômicas; fontes; e institucional.

A classificação da receita por categorias econômicas está prevista no art. 11 da Lei n.º 4.320/64 (BRASIL, 1964) o qual dispõe que “A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: **Receitas Correntes e Receitas de Capital.**” (grifo nosso)

Sobre a classificação econômica da receita, Giacomoni (2008, p. 140) pondera o seguinte:

A finalidade do critério é evidenciar os recursos que se destinam ao atendimento das Despesas Correntes e os que viabilizam a realização das Despesas de Capital. Recordar-se que idênticas categorias econômicas são adotadas na classificação da despesa: Despesas Correntes e Despesas de Capital. Esse paralelismo classificatório possibilita elaborar quadro-resumo que destaca o Orçamento das Operações Correntes, formado pelas Receitas e Despesas Correntes, e o Orçamento das Operações de Capital, constituído pelas Receitas e Despesas de Capital, de especial utilidade nas análises econômicas e sobre o resultado das contas públicas.

De acordo com Andrade (2010, p. 68), Despesa Pública:

Constitui-se de toda saída de recursos ou de todo pagamento efetuado, a qualquer título, pelos agentes pagadores para saldar gastos fixados na Lei do Orçamento ou em lei especial e destinados à execução dos serviços públicos, entre eles custeios e investimentos, além de aumentos patrimoniais, pagamento de dívidas, devolução de importâncias recebidas a título de caução, depósitos, e consignações.

Nas palavras de Silva (2009, p. 240), “Constituem despesa todos os desembolsos efetuados pelo Estado no atendimento dos serviços e encargos assumidos no interesse geral da comunidade, nos termos da Constituição, das leis, ou em decorrência de contratos ou outros instrumentos”.

Existem várias classificações da Despesa Orçamentária: a) institucional; b) funcional; c) por programas; e d) por natureza (GIACOMONI, 2008). Sob o prisma da presente pesquisa, faz-se necessário aprofundar-se apenas na classificação da Despesa Pública segundo a sua natureza.

De acordo com Silva (2009, p. 253):

A classificação da despesa orçamentária, segundo a sua natureza, compõe-se de:
I – Categoria Econômica;
II – Grupo de Natureza da Despesa;
III – Elemento de Despesa.

Sobre a divisão em categorias econômicas, Andrade (2010, p. 81) explica que:

A estrutura da despesa inicia-se pela classificação econômica e é onde a natureza da despesa é considerada. Essas despesas dividem-se em despesas correntes e de capital, as quais se subdividem em Grupos de Natureza de Despesa, conforme especificação a seguir:

Despesas Correntes:

- Pessoal e Encargos Sociais;
- Juros e Encargos da Dívida;
- Outras Despesas Correntes;

Despesas de Capital:

- Investimentos;
- Inversões Financeiras;
- Amortizações da Dívida.

2.4. Análise das Demonstrações Contábeis e o uso de Indicadores

A análise de demonstrações contábeis consiste na decomposição, comparação e interpretação de dados extraídos dessas demonstrações, com objetivo de conseguir informações completas e seguras sobre a situação geral da entidade e fornecê-las aos acionistas, administradores, fornecedores, clientes, governo, instituições financeiras e outros usuários interessados, de modo a auxiliá-los na tomada de decisões (NEVES; VICECONTI, 2007).

Trazendo esse conceito para área pública, tem-se que:

Analisar é proceder a uma investigação dos fatos com base nos dados que são apresentados nas quatro peças que fazem parte do conjunto dos denominados Balanços Públicos: Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais (KOHAMA, 1999, p. 139).

Existem várias técnicas que podem ser utilizadas na análise das demonstrações contábeis. No entanto, três delas são consideradas técnicas básicas da avaliação empresarial: Análise Horizontal ou de Evolução, Análise Vertical ou de Estrutura e Análise de Indicadores Econômico-Financeiros (ASSAF NETO, 2002).

A Análise Horizontal ou de Evolução, como o próprio nome sugere, consiste na verificação da evolução de uma mesma conta, ou grupo de contas, em exercícios diferentes, ou seja, é basicamente um trabalho de análise temporal (ASSAF NETO, 2002).

Já a Análise Vertical ou de Estrutura, que complementa as informações horizontais, fundamenta-se na comparação entre duas contas ou grupo de contas constantes da mesma demonstração, a fim de verificar a participação de cada uma dessas contas no montante total do ativo, passivo, etc (ASSAF NETO, 2002).

Quanto aos indicadores, estes são definidos como “unidades de medida que permitem o acompanhamento e avaliação periódica das variáveis significativas de uma organização, mediante sua comparação com as correspondentes referências internas e externas” (BARACHO, 2000, p. 7).

Ainda segundo Baracho (2000), os indicadores devem oferecer informação acerca da situação ou estado de um sistema e sua evolução no tempo (função descritiva), além de permitir uma avaliação dos efeitos de uma determinada atuação (função avaliativa).

A escolha dos indicadores a serem analisados depende do objetivo que se quer atingir, das informações que deverão ser extraídas das demonstrações contábeis. Na área pública, tal escolha demanda maior atenção, conforme ensina Andrade (2010, p. 307):

Deve-se observar que, para a contabilidade privada, os chamados índices padrões são de relativa facilidade de cálculo e análise, devido principalmente à grande

difusão de conhecimento e de resultados padrões desses índices nos livros técnicos da área de contabilidade privada. No entanto, na contabilidade pública não se pode definir estruturalmente quais índices são mais utilizados, ou melhor, interpretados, por exclusiva falta de difusão do conhecimento, padrões ou utilização dos mesmos. Esse é um dos entraves da análise de índices na administração pública.

Existem diversos indicadores que podem ser utilizados na análise das contas públicas, entre os quais se destacam:

- a) **Financiamento das dívidas de custeio:** Indicador proposto por Matias e Campello (2000), que fornece a relação entre as receitas tributárias e as despesas de custeio (despesas correntes). O índice é obtido dividindo-se as Receitas Tributárias pelas Despesas de Custeio;
- b) **Dispêndio com a dívida fundada:** Também sugerido por Matias e Campello (2000), esse indicador apresenta a relação entre as despesas com a dívida fundada e a receita corrente, apontando a parcela das receitas que são utilizadas para financiar o custo da dívida fundada. É obtido pelo quociente entre Juros da Dívida Fundada e a Receita Corrente Líquida;
- c) **Quociente do resultado orçamentário:** Proposto por Kohama (1999), esse quociente deve demonstrar quanto da receita executada serve de cobertura para a despesa executada. O índice é calculado dividindo-se as Receitas Executadas pelas Despesas Executadas;
- d) **Quociente da situação financeira:** Indicado, também, por Kohama (1999), visa demonstrar a parcela das obrigações financeiras que as disponibilidades podem cobrir e a existência, ou não, de superávit financeiro apurado em balanço patrimonial. É alcançado pela divisão do Ativo Financeiro pelo Passivo Financeiro; e
- e) **Quociente da situação permanente:** Esse indicador fornece a relação entre o Ativo Não Financeiro e o Passivo Não Financeiro, evidenciando o nível de endividamento do ente público. Foi proposto por Kohama (1999), sendo calculado pelo quociente entre o Ativo Não Financeiro e o Passivo Não Financeiro.

3. METODOLOGIA

Com relação aos objetivos a pesquisa é descritiva. Nesse tipo de pesquisa, o pesquisador está interessado em conhecer a realidade, sem num primeiro momento interferir para modificá-la, o que denota uma contribuição indireta, pois esse tipo de pesquisa necessita, não mais que os outros, porém de forma eficiente e abrangente, de que os dados sejam publicados para conscientização da população pesquisada, quanto à realidade em questão (GAIO, 2008, p. 156).

Além de bibliográfica, a pesquisa caracteriza-se também como estudo de caso e pesquisa documental, no tocante aos procedimentos metodológicos. O estudo de caso, segundo Michaliszyn e Tomasini (2008, p. 51), é o “estudo profundo e exaustivo de indivíduos e instituições em particular, de maneira a permitir o seu amplo e detalhado conhecimento”.

Os dados extraídos das demonstrações contábeis, que são classificados como secundários, ou seja, aqueles que já foram coletados, tabulados, organizados, tratados e, às vezes, até analisados e que estão catalogados à disposição dos interessados (MARTINS,

2009), foram organizados em cinco dimensões de análise, conforme o Quadro 1, de modo a fornecer as informações necessárias à resolução do problema levantado na pesquisa em tela.

Quadro 1 – Dimensões para Análise das Contas do Município de Boa Vista

Dimensão	Método/Indicadores	Objetivo
1. Análise da receita orçamentária.	a) Análise vertical; b) Análise horizontal (evolução).	Apresentar um perfil da receita municipal mediante a observação do valor monetário das mais relevantes receitas orçamentárias, evidenciando sua participação no montante total e sua evolução no tempo.
2. Análise da despesa orçamentária.	a) Análise vertical; b) Análise horizontal (evolução).	Apresentar um perfil da despesa municipal mediante a observação do valor monetário das mais relevantes despesas orçamentárias, evidenciando sua participação no montante total e sua evolução no tempo.
3. Análise conjunta das receitas e despesas orçamentárias.	a) Financiamento das despesas correntes; b) Juros e encargos da dívida na Receita Própria; c) Índice do resultado orçamentário.	Examinar de forma conjunta a execução orçamentária, no intuito de complementar as análises vertical e horizontal.
4. Análise da composição patrimonial.	a) Análises vertical e horizontal do ativo; b) Análises vertical e horizontal do passivo; c) Quociente da situação financeira; d) Quociente da situação não financeira;	Apresentar um perfil do patrimônio contábil do município por meio da observação do valor monetário dos principais bens, direitos e obrigações constantes no balanço patrimonial, evidenciando sua participação no montante total e sua evolução no tempo.
5. Análise da situação fiscal.	a) Limite de gastos com pessoal (art. 19 e 20 da LRF); b) Limite para a Dívida Consolidada Líquida (art. 3.º da Res. SF n.º 40/01); c) Aplicação em educação na receita de impostos (art. 212 da CF/88); d) Aplicação em saúde na receita de impostos (art. 77 do ADCT);	Objetiva apresentar um conjunto de indicadores que permitam um diagnóstico da situação fiscal do município nos dois últimos exercícios, com base em limites legais estabelecidos na Lei de Responsabilidade Fiscal e na Constituição Federal, envolvendo elementos orçamentários, financeiros e patrimoniais que sofrem limitações legais.

Fonte: Os autores

O modelo de análise proposto no Quadro 1 baseou-se nos seguintes critérios: a) os dados necessários podem ser facilmente encontrados; b) há facilidade na interpretação dos resultados evidenciados, o que torna menos complexo o trabalho do analista, ao mesmo tempo que contribui para uma melhor compreensão do gestor público; c) capacidade de contemplar, de forma sucinta, os principais aspectos da situação e da gestão orçamentária, financeira e patrimonial do ente público municipal, contribuindo para o alcance do objetivo da pesquisa.

Os dados necessários à pesquisa foram extraídos de demonstrações e relatórios contábeis do município de Boa Vista, atinentes aos anos de 2007 e 2008, quais sejam: Balanço Orçamentário, Balanço Patrimonial, Relatório de Gestão Fiscal e Relatório Resumido da Execução Orçamentária.

Nas dimensões de 1 a 4, os dados foram extraídos do Balanço Orçamentário e do Balanço Patrimonial e os indicadores utilizados foram propostos por Matias e Campello (2000) e Kohama (1999), com adaptações para que pudessem atender ao objetivo da pesquisa, conforme Quadro 2.

Quadro 2 – Descrição dos Indicadores Propostos por Autores

Indicador	Equação	Descrição	Autor
Financiamento das despesas correntes.	$\frac{\text{Receitas Próprias}}{\text{Despesas Correntes}}$	Indica a parcela das despesas correntes financiadas pelas receitas tributárias próprias.	Matias e Campello ¹
Juros e encargos da dívida na Receita Própria.	$\frac{\text{Juros e Encargos da Dívida}}{\text{Receitas Próprias}}$	Indica a parcela das receitas próprias comprometidas com o pagamento de juros e encargos da dívida.	Matias e Campello ¹
Índice do resultado orçamentário.	$\frac{\text{Receita Executada}}{\text{Despesa Executada}}$	Indica quanto a receita orçamentária representa para o pagamento da despesa orçamentária, ou seja, se a receita executada foi suficiente ao pagamento da despesa.	Kohama
Quociente da situação financeira.	$\frac{\text{Ativo Financeiro}}{\text{Passivo Financeiro}}$	Apresenta o grau de liquidez do Município, ou seja, quanto de recursos ele tem para pagar suas dívidas de curto prazo.	Kohama
Quociente da situação não financeira.	$\frac{\text{Ativo não Financeiro}}{\text{Passivo não Financeiro}}$	Apresenta o nível de endividamento de longo prazo, levando em conta os bens e direitos de longo prazo.	Kohama

Fonte: Os autores.

¹ Com adaptações para atender ao objetivo da pesquisa.

Na dimensão 5, os dados foram obtidos do Relatório de Gestão Fiscal (Demonstrativo da Despesa com Pessoal, Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida e Demonstrativo dos Limites) e do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino e Demonstrativo da Receita de Impostos Líquida e das Despesas Próprias com Ações e Serviços Público de Saúde). Os indicadores foram os determinados pela legislação pertinente, conforme discriminado no Quadro 3.

Quadro 3 – Descrição dos Indicadores

Indicador	Equação	Descrição	Fundamento Legal
Limite de gastos com pessoal.	$\frac{\text{Despesa com Pessoal}}{\text{Receita Corrente Líquida}}$	Indica o quanto representa a despesa com pessoal em relação à receita corrente líquida.	Art. 19 e 20 da LRF).
Limite para a Dívida Consolidada Líquida.	$\frac{\text{Dívida Consolidada Líquida}}{\text{Receita Corrente Líquida}}$	Indica o quanto representa a dívida consolidada líquida em relação à receita corrente líquida.	Art. 3.º da Res. SF n.º 40/01
Aplicação em educação na receita de impostos.	$\frac{\text{Aplicações em Educação}}{\text{Receita de Impostos}}$	Indica a parcela da receita de impostos que foi aplicada em educação.	Art. 212 da CF/88
Aplicação em saúde na receita de impostos.	$\frac{\text{Aplicações em Saúde}}{\text{Receita de Impostos}}$	Indica a parcela da receita de impostos que foi aplicada em saúde.	Art. 77 do ADCT

Fonte: Os autores.

¹ Adaptação.

Nessa esteira, foi utilizado como fonte de dados o sítio da Secretaria do Tesouro Nacional – STN na internet, que, por meio da FINBRA (Finanças do Brasil), disponibiliza dados da execução orçamentária de todos os municípios brasileiros (<http://www.stn.gov.br>).

Por fim, foi feita uma análise objetiva dos dados coletados, por meio da utilização de indicadores e percentuais, com intuito de medir a evolução das contas do Município no período estudado, bem como sua adequação à legislação aplicável, o que caracteriza uma abordagem quantitativa dos dados coletados.

4. ANÁLISE DOS DADOS

4.1. O Município de Boa Vista

Boa Vista é a capital e o município mais populoso do Estado de Roraima. Segundo dados colhidos do sítio do IBGE na internet, a população do Município era de 249.853 (duzentos e quarenta e nove mil, oitocentos e cinquenta e três) habitantes no ano de 2007 e de 260.930 (duzentos e sessenta mil, novecentos e trinta) habitantes em 2008.

Sua área territorial é de 5.687 Km² (cinco mil, seiscentos e oitenta e sete quilômetros quadrados), sendo o único Município da Federação que está totalmente acima da linha do equador. Ainda de acordo com o IBGE, no ano de 2007 o Produto Interno Bruto (PIB) do Município ocupava a penúltima posição entre as capitais do Brasil e a 125.^a posição entre todos os municípios do País.

4.2. Análise da Receita Orçamentária

Do total das receitas correntes, apenas 2% correspondeu a Receitas Correntes Intra-Orçamentárias, ou seja, aquelas provenientes do fornecimento de materiais, bens e serviços, recebimentos de impostos, taxas e contribuições, além de outras operações, quando o fato que originar a receita decorrer de despesa de outro órgão da mesma esfera de governo.

Outro ponto a ser destacado é o alto grau de dependência que o Município teve de recursos de terceiros. No período estudado, mais de 80% das receitas foram provenientes de repasses de outros Entes da Federação, o que mostra que o Município é extremamente dependente de transferências de terceiros para o desenvolvimento de suas atividades. Dentre as transferências recebidas, destacam-se as provenientes da União, que representaram aproximadamente 64% das receitas totais do Município em 2007 e 58% em 2008. Nelas estão compreendidos, dentre outros, os recursos do Fundo de Participação do Município (FPM) e de convênios.

As Receitas Tributárias foram as que mais contribuíram para a formação da receita própria, com quase 70% do montante das receitas geradas pelo próprio município no ano de 2007 e 65% no ano de 2008. Nesse grupo, a arrecadação de impostos teve o maior destaque, participando com mais de 50% da receita própria dos anos de 2007 e 2008, sendo que o Imposto sobre Serviços de Qualquer natureza (ISSQN) correspondeu a mais de 30% dos recursos próprios arrecadados no período.

Houve uma leve queda na Receita Orçamentária de 2007 para 2008. Em termos percentuais, a conta que teve a maior baixa no período foi o Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), que em 2008 foi 20% menor que em 2007. No entanto, foi em relação às transferências oriundas da União que o Município sofreu o maior revés, tendo recebido em 2008, aproximadamente, R\$ 28 milhões a menos do que no exercício anterior (equivalente a 8% da receita total de 2008), o que representa queda em torno de 12% nos recursos advindos daquele Ente Federado, no período estudado.

Por outro lado, em 2008, o Município experimentou aumento em algumas contas de receita, destacando-se os acréscimos de 56% na conta “Outras Receitas Correntes” (maior

aumento em termos percentuais), 38% nas Transferências Multigovernamentais e de Instituições Privadas (maior aumento em termos absolutos); 18% na arrecadação do ISSQN e 11% nas transferências dos Estados e do Distrito Federal. Essas variações positivas contrabalancearam a queda nas transferências da União, fazendo com que o total das receitas orçamentárias de 2008 fosse apenas 2% menor do que no ano de 2007.

4.3. Análise da Despesa Orçamentária

A análise da despesa orçamentária retrata as despesas mais significativas que o Município efetuou, nos anos de 2007 e 2008, assim como sua evolução no período (análise horizontal). Deste modo, é possível identificar onde foram utilizadas as receitas municipais no período analisado.

Observou-se que as despesas correntes foram as que mais consumiram recursos. Tais despesas, que são constituídas pelos gastos da Prefeitura para manter a sua estrutura administrativa e prestar serviços à população, representaram 77% do total das despesas efetuadas no ano de 2007 e, aproximadamente, 73% dos gastos feitos no exercício seguinte. Nesse grupo, as despesas com a folha de pagamento foram as mais significativas, correspondendo a 42% do total das despesas executadas no ano de 2007 e 45% em 2008.

Em seguida, vem a conta “Outras Despesas Correntes”, com cerca de 35% em 2007 e 28% de participação nas despesas totais do ano subsequente. Por sua vez, as Despesas de Capital – aquelas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital – representaram 23% do montante total gasto no ano de 2007. Em 2008, essa participação subiu para 26%, alavancada pelo aumento dos investimentos e gastos com a amortização da dívida.

Por fim, os gastos com os juros, encargos e amortização da dívida, que tiveram pouca participação no montante total das despesas efetuadas no período, somaram pouco mais de 1% em 2007 e de 3% no ano de 2008.

Houve aumento de 5% nas despesas totais realizadas. Praticamente todas as contas de despesa cresceram de 2007 para 2008. As despesas correntes, no entanto, mantiveram-se estáveis crescendo somente 1% no período estudado.

Dentre as Despesas Correntes, destacam-se as com “Pessoal e Encargos Sociais”, que se dilataram 13% no período analisado. Por outro lado, a conta “Outras Despesas Correntes” sofreu redução de 15% no mesmo período. Tal redução praticamente anulou o aumento nos gastos com a folha de pagamento, razão pela qual as despesas correntes fecharam o ano de 2008 com um crescimento de apenas 1% em relação ao exercício anterior.

No respeitante às Despesas de Capital, houve aumento de 20% de um exercício para o outro. Neste grupo, os gastos com investimentos cresceram 16%, enquanto que as despesas com a amortização da dívida ampliaram-se em 77%. Tendo em vista que o montante gasto com juros, encargos e amortização da dívida no ano de 2008 cresceu 59% em relação ao anterior, faz-se necessário que o Município tenha atenção para que esse tipo de despesa não venha comprometer a prestação de serviços à comunidade e a realização de novos investimentos.

4.4. Análise Conjunta das Receitas e Despesas Orçamentárias

Essa dimensão propõe o exame da execução orçamentária do Município de Boa Vista, por meio de quocientes entre contas de receita e despesa, a fim de complementar as

informações obtidas nas análises vertical e horizontal, realizadas nos tópicos anteriores, e ter uma melhor compreensão da situação orçamentária. O quadro 4 apresenta os resultados dos indicadores escolhidos.

Quadro 4 – Análise Conjunta da Execução Orçamentária

Indicador	Equação	Resultado	
		2007	2008
1) Financiamento das despesas correntes.	$\frac{\text{Receitas Próprias}}{\text{Despesas Correntes}}$	0,18	0,20
2) Juros e encargos da dívida na Receita Própria.	$\frac{\text{Juros e Encargos da Dívida}}{\text{Receita Própria}}$	0,013	0,018
3) Índice do resultado orçamentário.	$\frac{\text{Receita Executada}}{\text{Despesa Executada}}$	0,90	0,84

Fonte: Os Autores.

Analisando a evolução da receita e da despesa, observou-se que enquanto a receita diminuiu cerca de 2% de 2007 para 2008, a despesa cresceu aproximadamente 5% no mesmo período.

Quadro 5 - Evolução do Déficit Orçamentário

Contas ou Grupos	2007	2008	AH ¹
	Valor (em mil R\$)	Valor (em mil R\$)	
Receita Total	359.277,00	352.741,41	-2%
Despesa Total	396.323,00	417.628,51	5%
DÉFICIT (Receita Total – Despesa Total)	-37.046,00	- 64.887,10	75%

Fonte: Os Autores.

¹ Análise Horizontal: Mostra a evolução (crescimento ou diminuição) das contas no período 2007/2008.

O resultado orçamentário negativo (déficit), no entanto, deve ser analisado com cautela. Isto porque a legislação que trata do assunto (Lei n.º 4.320/64) dispõe que as receitas são contabilizadas pelo regime de caixa, enquanto que as despesas pelo regime de competência. Significa dizer que nem todas as despesas realizadas no exercício foram efetivamente pagas, pois uma parte delas certamente foi inscrita em restos a pagar. De outra banda, direitos como inscrições em dívida ativa, direitos contratuais e outros, podem não ter sido computados como receitas, pois não representaram entrada de recursos no caixa.

Por causa do regime contábil misto (caixa para as receitas e competência para as despesas), há uma tendência de déficit no resultado do balanço orçamentário. Diante disso, para se ter um correto entendimento do significado do déficit orçamentário, faz-se necessário realizar uma análise mais ampla, contemplando indicadores patrimoniais que não foram abordados no presente estudo.

4.5. Análise da Composição Patrimonial

No ano de 2007, o Ativo do Município foi composto 38,7% (trinta e oito inteiros e sete décimos por cento) de Ativo Financeiro e por 61,3% de Ativo Não Financeiro. Em 2008, a participação do Ativo Financeiro caiu para cerca de 25%. Significa dizer que o Ativo do Município foi composto, em sua maioria, por bens e direitos cuja mobilização ou alienação depende de autorização legislativa e com expectativa de realização após o término do

exercício seguinte. Essa “imobilização financeira” pode causar problemas de liquidez para o Município em relação a suas obrigações financeiras exigíveis a curto prazo.

No ano de 2008 o Ativo Financeiro foi formado exclusivamente pelo “disponível”, que compreende a soma dos numerários em caixa e em poder dos bancos. Já no Ativo Não Financeiro, o destaque foi a conta “Permanente” que, sozinha, somou mais de 47% do Ativo Total. Nela são computados o conjunto dos investimentos (participações societárias), imobilizado (bens móveis e imóveis) e o diferido (despesas pré-operacionais e com reestruturação).

O Passivo do Município estudado foi formado, no ano de 2007, por 71,3% de Passivo Financeiro, e o restante, 28,7% de Passivo Não Financeiro. Em 2008, o Passivo Financeiro cresceu cerca de 75%, tendo sua participação em relação ao Passivo Total subido para pouco mais de 76%.

Tal circunstância mostra que a maior parte da dívida do Município, no período estudado, foi de curto prazo, com obrigações vencendo até o final do exercício seguinte. Nesse grupo, destacam-se os Restos a Pagar Não Processados, que em 2007 representaram mais de 64% (sessenta e quatro por cento) do Passivo Total. No ano seguinte, houve aumento de 44% (quarenta e quatro por cento), tendo sido inscritos mais de R\$ 140.000.000,00 (cento e quarenta milhões de reais) em despesas empenhadas e não liquidadas e nem pagas até 31 de dezembro de 2008.

O Passivo Não Financeiro, por sua vez, foi formado totalmente por obrigações exigíveis a longo prazo, representando cerca de 28% do Passivo Total em 2007 e pouco mais de 23% no ano de 2008. As obrigações exigíveis a longo prazo são formadas basicamente por operações de crédito (internas e externas), obrigações legais e tributárias e outras obrigações a pagar.

Destaca-se, por fim, que houve saldo patrimonial positivo nos dois anos estudados. O Ativo Real Líquido ficou em aproximadamente R\$ 67.000.000,00 (sessenta e sete milhões de reais) em 2007. No exercício seguinte esse número passou para pouca mais de R\$ 185.000.000,00 (cento e oitenta e cinco milhões de reais), com aumento de 177% em relação ao ano anterior, impulsionado, principalmente, pelo crescimento de mais de 20.000% no “Realizável a Curto Prazo”.

4.6. Quocientes da Situação Financeira e Não Financeira.

Os quocientes foram propostos por Kohama (2000) e sua aplicação visa identificar a existência de superávit financeiro apurado no balanço patrimonial, bem como estabelecer uma relação entre os bens e direitos de longo prazo e a soma das obrigações exigíveis a longo prazo. O Quadro 6 apresenta os quocientes dos anos de 2007 e 2008.

Quadro 6 – Quocientes Da Situação Financeira e Não Financeira

Indicador	Equação	Resultado	
		2007	2008
1) Quociente da Situação Financeira.	$\frac{\textit{Ativo Financeiro}}{\textit{Passivo Financeiro}}$	0,78	0,57
2) Quociente da Situação Não Financeira.	$\frac{\textit{Ativo não Financeiro}}{\textit{Passivo não Financeiro}}$	3,08	5,61

Fonte: Os Autores.

4.7. Análise da Situação Fiscal

Aqui, buscou-se aferir se o município de Boa Vista respeitou alguns limites impostos pela LRF (Lei Complementar n.º 101/2000) e pela Constituição Federal de 1.988. A análise de tais limites foi consolidada no Quadro 7, contemplando os resultados atinentes aos anos de 2007 e 2008.

Quadro 7 – Análise da Situação Fiscal

Indicador	Fundamentação Legal	Limite Legal (%) ¹	Resultado (%)	
			2007	2008
1) Gasto com pessoal na Receita Corrente Líquida	Arts. 19 e 20 da LRF.	54,00	47,37	44,90
2) Dívida Consolidada Líquida na Receita Corrente Líquida	Art. 3.º da Res. SF n.º 40/01.	120	-9,62	2,41
3) Aplicação Mínima em Educação na Receita de Impostos	Art. 212 da CF/88.	25	24,06	30,22
4) Aplicação Mínima em Saúde na Receita de Impostos e Transferências Constitucionais	Art. 77 do ADCT.	15	18,16	18,24

Fonte: Relatório de Gestão Fiscal e Relatório Resumido da Execução Orçamentária do Município de Boa Vista, referentes aos anos de 2007 e 2008 – Dados Contábeis dos Municípios. Disponível no sítio da Secretaria do Tesouro Nacional na *Internet* (<http://www.stn.gov.br/lrf/resultado2.asp?uf=RR>).

¹ Limite imposto ao Poder Executivo Municipal.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Do ponto de vista orçamentário, é patente a grande dependência que o município de Boa Vista tem das transferências de recursos de outros Entes da Federação (União e Estado), para a manutenção da sua estrutura administrativa e prestação de serviços à população. Tais recursos corresponderam a mais de 80% das receitas totais que o Município obteve nos anos analisados.

Outrossim, ficou demonstrado que os recursos próprios do Município financiaram apenas 18% das despesas correntes. Em 2008, embora esse índice tenha subido para 20%, restou mantida a grande dependência de recursos de terceiros para a manutenção da estrutura administrativa municipal.

Destaca-se, no entanto, a boa capacidade do Município para arrecadar o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), que teve o melhor desempenho entre as receitas próprias, com mais de 30% de participação.

Destaca-se, ainda, que as receitas do Município foram formadas exclusivamente por Receitas Correntes, ou seja, no período estudado não houve obtenção de Receitas de Capital, nem próprias e nem de transferências.

No tocante às despesas, notou-se que as Despesas Correntes foram a maioria, com 77% de participação nas despesas totais em 2007 e pouco mais de 73% no exercício seguinte. Neste grupo, ressaltam-se as Despesas com Pessoal, as quais somaram mais de 40% das despesas totais nos dois anos analisados.

Dentre as despesas de Capital, os investimentos (despesas com equipamentos, obras, etc.) foram os que mais consumiram recursos, representando mais de 20% das despesas totais no período em tela. Esse é um ponto positivo, haja vista que os gastos com a amortização da dívida ficaram em 1% em 2007 e quase 3% em 2008.

Ainda quanto à questão orçamentária, percebe-se que houve déficit acima dos R\$ 37 Milhões em 2007 e de R\$ 64,8 Milhões no ano de 2008, o que significa que o Município está gastando mais do que arrecada, o que fere o princípio do equilíbrio orçamentário, podendo causar problemas de endividamento.

O Município não auferiu Receita de Capital no período, mas realizou Despesas de Capital. Para tanto, utilizou-se do superávit apurado nas operações correntes (diferença positiva entre Receitas Correntes e Despesas Correntes) para financiar Despesas de Capital. No entanto, esses recursos não foram suficientes para cobrir o montante das Despesas de Capital realizadas, o que causou o déficit mencionado no parágrafo anterior.

Deve-se ter atenção com déficits reiterados no balanço orçamentário, uma vez que isso pode significar desequilíbrio na execução do orçamento, podendo gerar aumento do endividamento do Município, situação esta repudiada pela Lei de Responsabilidade Fiscal e demais normas pertinentes.

Sob as óticas financeira e patrimonial, nota-se certo engessamento, uma vez que o Ativo Não Financeiro correspondeu a mais de 60% do Ativo Total no ano de 2007 e de 75% no ano de 2008. Isso acabou afetando a liquidez a curto prazo do Município, que ficou em 78% em 2007 e 54% em 2008.

Apesar disso, o saldo patrimonial foi positivo no período estudado, com crescimento de mais de 170% de um ano para o outro, devido, principalmente, ao crescimento de mais de 140% do Ativo Não Financeiro, no período estudado. Destaca-se que o subgrupo Realizável a Curto Prazo (não financeiro) expandiu-se em mais de 2.000% de 2007 para 2008.

No tocante à gestão fiscal, o Município cumpriu com a maioria dos limites analisados, com exceção da aplicação mínima com educação no ano de 2007, que ficou em 24,06% das receitas provenientes de impostos, abaixo, portanto, dos 25% estabelecidos pela Constituição Federal. Nesse aspecto, destaca-se a dívida consolidada líquida, que ficou bem abaixo do limite de 120% estabelecido na Resolução SF n.º 40/2001, podendo o Município, inclusive, realizar operações de crédito para cobrir o déficit orçamentário, o que é permitido pela LRF.

As despesas com pessoal, não obstante terem participado da maioria das despesas realizadas em 2007 e 2008, conforme mencionado alhures, mantiveram-se abaixo do limite fixado pela LRF para o Poder Executivo Municipal, que é de 54% da receita corrente líquida.

Assim, levando-se em conta os exercícios de 2007 e 2008, para adequação da execução orçamentária, financeira e patrimonial aos preceitos legais e aos Princípios Orçamentários, recomenda-se ao município de Boa Vista as seguintes providências, sem prejuízo de outras que se fizerem necessárias:

- 1) Promover medidas para maximizar a arrecadação de receitas próprias, melhorando a fiscalização, a gestão da arrecadação de tributos e gestão da dívida ativa, visando reduzir sua dependência das transferências da União e do Estado;
- 2) Reduzir o déficit orçamentário, de modo que as despesas realizadas não superem as receitas arrecadas no período, em homenagem ao Princípio do Equilíbrio e aos mandamentos legais; e

- 3) Implementar medidas para melhorar a liquidez do Município, visando ter condições de honrar as suas obrigações financeiras de curto prazo, optando, se for o caso, por origens de recursos exigíveis a longo prazo;

Ressalta-se, por derradeiro, a necessidade de aplicação de indicadores sociais (mortalidade infantil, expectativa de vida, etc.) e de gestão (número de ligações de luz, de transporte coletivo, de esgoto, de ruas asfaltadas, etc.), para melhor medir a qualidade da aplicação dos recursos públicos e, sobretudo, o grau de satisfação da população do Município, já que o principal objetivo da Administração Pública é atender às necessidades da sociedade.

6. REFERÊNCIAS

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal: métodos com base na LC n.º 101/00 e nas classificações contábeis advindas da SOF e STN**. 3. ed. 3 reimpr. São Paulo: Atlas, 2010.

ASSAF NETO, Alexandre. **Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BARACHO, Maria Amarante Pastor. **A importância da gestão de contas públicas municipais sob as premissas da governance e accountability**. Artigo publicado na revista do tribunal de contas do estado de minas gerais: v.34 n.º1 jan/mar 2000 p.129 a 161. Disponível em: <<http://info.worldbank.org/etools/docs/library/233845/Baracho.pdf>>. Acesso em: 2 mar. 2010.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade pública: teoria, técnica de elaboração de balanços e 500 questões**. 3. ed. rev. e amp. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

BRASIL. **Lei 4.320 de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF, 1964. Disponível em: <www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 2 mar. 2010.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 2 mar. 2010.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração Geral e Pública**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

GAIO, Roberta (org). **Metodologia de pesquisa e produção de conhecimento**. Petrópolis: Vozes, 2008.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 14. ed. ampl. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2008.

JUND, Sergio. **Administração, orçamento e contabilidade pública: teoria e 830 questões**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

KOHAMA, Hélio. **Balanços Públicos: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

KOHAMA, Hélio. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEOPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MATIAS, Alberto Borges; CAMPELLO, Carlos A. B. **Administração Financeira Municipal**. São Paulo: Atlas, 2000.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MICHALISZYN, Mario Sergio; TOMASINI, Ricardo. **Pesquisa**: Orientações e normas para elaboração de projetos, monografias e artigos científicos. 4. ed. Petrópolis: Vozes, 2008.

NEVES, Silvério das; VICECONTE, Paulo E. V. **Contabilidade avançada e análise das demonstrações financeiras**. 15. ed. São Paulo: Frase, 2007.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental**: Um enfoque administrativo da nova Contabilidade Pública. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.