

# ANÁLISE DA COMPOSIÇÃO DAS RECEITAS E DESPESAS PÚBLICAS: um estudo de caso do Município de Contagem – MG

Brígida Maria Fernandes Pearce\*

Daniel Calbino Pinheiro\*\*

## RESUMO

Em virtude da importância da boa gestão orçamentária, os municípios, que em sua grande maioria dependem de repasses do governo estadual, buscam otimizar as receitas e controlar as despesas. Para visualizar esse cenário, foram utilizadas técnicas de análise de balanço cujo período comparativo foi do ano de 2013 a 2016, além de cálculos de índices e quocientes. Estes dados darão bastante informação acerca da situação orçamentária do município. O trabalho realizado foi de caráter explicativo e os dados foram analisados qualitativa e quantitativamente. Os resultados evidenciam que o município de Contagem está em equilíbrio orçamentário, possui uma ótima arrecadação, as despesas executadas ficaram abaixo das receitas arrecadadas em quase todo o período de análise, ou seja, os exercícios de 2013, 2014 e 2016 tiveram superávit orçamentário. No entanto, em 2015, ocorreu situação inversa, ou seja, déficit orçamentário. No que tange aos gastos com pessoal, os mesmos oscilaram entre: abaixo do limite de alerta, e entre o limite de alerta e o prudencial, situação essa mais branda que no Estado e na União, que já estão no limite máximo. Os gastos com MDE (saúde e educação) e FUNDEB atingiram durante todo o período em análise, percentual acima do mínimo exigido por lei. Comparativamente ao Estado e à União, o município os superou em termos de volume nestes gastos, aplicando uma quantia muito superior. Em relação ao índice de endividamento, o município se encontra bem abaixo do máximo estipulado pela Resolução do Senado, cenário este totalmente o oposto da realidade vivenciada pelo Estado e pela União. Em relação às despesas por função, a Saúde e a Educação aparecem nos primeiros lugares no município de Contagem, enquanto no Estado e até mesmo na União, aparecem em quarto e quinto lugar (Estado) e em terceiro e quarto lugar (União). O Município de Contagem avançou substancialmente nos últimos exercícios, no entanto, como linha de pesquisa seria interessante compreender os impactos das crises econômicas de 2017/2018 assim que os dados forem auferidos.

Palavras-chave: Gestão Orçamentária. Sistema Orçamentário. Análise de Balanços.

---

\* Pós-graduanda da Universidade Federal de São João Del Rei - UFSJ - Núcleo de Educação a Distância. Sete Lagoas, 2018. Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito para a obtenção parcial do grau de Especialista em Gestão Pública Municipal.

\*\* Professor orientador da Universidade Federal de São João Del Rei - UFSJ - Núcleo de Educação a Distância.

## 1 INTRODUÇÃO

O Balanço Orçamentário – uma das peças dos Balanços Públicos – é a priori, um instrumento de planejamento e controle sobre as finanças públicas que, em consonância com a Lei do Orçamento de determinado exercício financeiro, confronta as receitas previstas com as realizadas, assim como as despesas fixadas com as executadas, juntamente com seus créditos adicionais abertos (KOHAMA, 2008). Desta forma, a sua elaboração permite registrar e controlar receitas e despesas, assim como averiguar a legalidade e a eficiência das operações realizadas, avaliando o desempenho da Administração mediante a gestão financeira (ANDRADE, 2007).

Sabe-se que as dívidas públicas estão em patamares elevados e que as entidades públicas se deparam com demandas cada vez maiores por investimentos (FELLET, 2016). No município de Contagem, a falta de equilíbrio entre receitas e despesas no orçamento público – que é um problema crônico e histórico da maioria dos municípios –, afeta a execução dos programas de governo em sua totalidade, impossibilitando melhorias em setores como saúde, segurança e educação.

O orçamento público, ferramenta fundamental da gestão pública no âmbito do planejamento, possui como finalidade detectar e corrigir eventuais erros, incentivar a participação social e aprimorar a técnica profissional no exercício da gestão pública que venham a afetar as condições desejáveis para a coletividade (SLOMSKI, 2003). Entretanto, o que se observa é que talvez exista pouca participação social e profissional com conhecimento técnico para o cabal desempenho da função pública.

Importante se mostra em todos os âmbitos da estrutura pública, o envolvimento social por meio de conselhos ou grupos debate, com o escopo de fiscalizar e somar formas de ação com mais eficiência, como é o caso do grupo de debate da auditoria cidadã da dívida pública na cidade de Belo Horizonte.

Outra vertente é a qualificação do profissional como gestor público para a aplicação de uma técnica cirúrgica no exercício do dever, com planejamento, elaboração e gerenciamento dos objetivos públicos, construindo com a estratégia científica um resultado eficaz e próximo da materialização pretendida (VIANA, 2015).

Neste contexto, quando a despesa do município ultrapassa a receita arrecadada, acarreta um déficit orçamentário que, se acumulado por muitos exercícios financeiros, provoca o surgimento da dívida pública. Na maioria das vezes, a arrecadação da receita aquém da prevista, porém necessária à boa administração governamental provoca o efeito vicioso do

conhecido “governo refém” (impotente de proporcionar boa parte do atendimento social), amarrado ao discurso do passivo público. É sabido que não existe governo sem a dívida pública, entretanto, é fundamental que a mesma seja controlada, logo, se verifica que o papel do governo não converge com a dívida pública (evitando ser um refém ou devedor favorito do sistema de passivos), mas sim ser uma instituição livre para realizar os atos na direção da progressão social, pedra angular de todo e qualquer governo republicano. Por fim, concretizado na liberdade dos atos governamentais, ergue o embasamento da receita ou ativo público, como um dos eixos centrais da autonomia e soberania de um governo focado no investimento progressivo social.

Nota-se que é crescente a necessidade de maximizar a utilização dos recursos públicos diante do número crescente de demandas da sociedade. Entretanto, pelo fato de normalmente serem escassos e limitados os recursos municipais, pois muitos deles dependem de repasses já que a receita própria é pequena, torna-se necessário realizar uma boa gestão destas verbas, assim como ampliar a oferta de bens e serviços públicos, oferecendo-os sempre com a melhor qualidade possível.

Supõe-se que o Município de Contagem apresenta um sistema orçamentário equilibrado e não se encontra altamente endividada, conseguindo, portanto, cumprir as metas do orçamento-programa, alcançando, desta forma, a efetivação de meios para o investimento da promoção coletiva na busca do bem-estar social.

O presente Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) tem como objetivo geral, realizar a composição, juntamente com a análise evolutiva e comparativa das receitas e despesas orçamentárias do Município de Contagem, por meio do orçamento público previsto, aprovado e executado (Gestão 2013-2016), atentando para as disposições da Lei nº 4.320/1964, do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias, da Lei Orçamentária Anual, da Lei Orgânica Municipal e da Lei de Responsabilidade Fiscal. Nesse contexto tal análise surge como elemento fundamental e indispensável na visualização da gestão dos recursos públicos. Os objetivos específicos são:

- analisar a composição e a evolução das contas de receita e despesa do Sistema Orçamentário por meio da técnica de análise vertical e horizontal (durante o período compreendido entre 2013 a 2016 - última gestão administrativa), agregando-se dessa forma, conhecimento aos interessados pelo assunto e tornando o assunto mais fácil de ser compreendido;
- averiguar como se dá a relação entre receitas, despesas e investimentos;
- identificar, por meio da variação dos índices de análise do balanço do sistema orçamentário, se os recursos foram bem aplicados;

- verificar o grau de endividamento do Município de Contagem e como este fato compromete a execução da totalidade dos orçamentos-programa previstos para serem realizados no período do mandato da gestão municipal, observando a Lei nº 4.320/1964, a Lei Orgânica Municipal, a Lei de Responsabilidade Fiscal e os três elementos orçamentários: Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual.

Sendo assim, faz-se necessário analisar a composição e a evolução das receitas e despesas do Município de Contagem (MG), de forma a atentar para questões como: a participação do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) na previsão da receita orçamentária; a existência ou não de equilíbrio nas finanças públicas; se os limites constitucionais de gastos com pessoal estão sendo observados e se município está investindo o mínimo necessário com saúde e educação que a Constituição prevê.

Diante da complexidade do ciclo orçamentário, que compreende as fases de planejamento, elaboração e execução, nota-se a importância de se fazer um bom Plano Plurianual (PPA), suportado pela Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e segregado pela Orçamentária Anual (LOA), no que tange às prioridades do município.

Devido à dificuldade de entendimento sobre as demonstrações contábeis por parte do usuário comum destas informações, que se dá em decorrência do excesso de linguagem técnica, percebe-se o quanto se torna difícil o controle por parte da sociedade em relação às contas públicas, ou seja, averiguar se há a busca pela maximização dos recursos cujo objetivo é maximizar o seu bem-estar social. Por isso, faz-se necessário facilitar o entendimento deste cidadão comum quanto à interpretação das informações gerenciais, possibilitando uma melhor fiscalização da gestão pública.

O planejamento das diversas atividades governamentais é uma tarefa complexa que tem sua origem na discussão e elaboração da proposta orçamentária, onde são verificadas e priorizadas as demandas sociais existentes e a alocação dos recursos necessários à consecução dos objetivos propostos.

Com este trabalho, o aprendizado acerca da contabilidade pública será de bastante valia, pois permitirá compreender mais clara e profundamente o orçamento público, as finanças públicas, a composição das receitas e despesas, sua evolução no decorrer da última gestão administrativa da Prefeitura Municipal de Contagem, além de servir para novas pesquisas científicas. A expectativa é de que a utilização das técnicas de análise dos demonstrativos contábeis do Município de Contagem (Gestão 2013-2016) contribua para auxiliar a atual gestão no que pode ser revisto, melhorado ou modificado no que tange à aplicação dos recursos públicos.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Orçamento Público

O Orçamento Público, segundo considerações de Lima e Castro (2000), ocupa posição de destaque na Contabilidade Pública, já que a maioria dos atos e fatos responsáveis por afetar o patrimônio da entidade pública é de natureza orçamentária.

Integrante atualmente do sistema de planejamento integrado, o orçamento é o processo pelo qual se elabora, expressa, executa e avalia o nível de cumprimento da quase totalidade do programa de governo, para cada período orçamentário (KOHAMA, 2008).

Hoje, denominado de Orçamento-Programa, designação dada em função da discriminação ou detalhamento da despesa, expõe para quais programas serão repassados os recursos e justificam a necessidade de tal aplicação, visando atingir dessa forma, os planos e metas propostas pelo gestor público (ANDRADE, 2007).

Neste contexto, o orçamento, quando usado com a finalidade de fixar e autorizar a despesa que o ente público efetuará ao longo dos exercícios financeiros, torna-se um instrumento moderno de administração pública (SILVA, 2008).

O orçamento, segundo Slomski (2003), possui um ciclo composto pelo planejamento; pela elaboração, que é de competência do poder executivo, o qual, por meio da Lei de Diretrizes Orçamentárias, estabelece as metas do período, de maneira a considerar os projetos em andamento e obrigações assumidas. Após a aprovação do orçamento-programa pelo Poder Legislativo, inicia-se a última fase de execução orçamentária, cujo controle passa a ser de responsabilidade do Poder Executivo, na qual são realizados os programas previstos na Lei do Orçamento (ANDRADE, 2007).

De acordo com a Constituição Federal de 1988, fazem parte do processo orçamentário: O Plano Plurianual; a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei do Orçamento Anual. O processo de planejamento possui, de acordo com Pereira (2006), as funções de planejar; executar; controlar e avaliar, além de fundamentar; anteceder e acompanhar toda a elaboração orçamentária. Já para Andrade (2007, p. 20), o planejamento possui “o poder de alterar a estrutura organizacional por meio de uma legislação própria, mediante atos normativos do Poder Executivo e do Legislativo,...” e, de acordo com a Constituição Federal (CF), art. 165, fixa como processos de planejamento o Plano Plurianual; a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual, sendo que estes devem inter-relacionar-se.

Segundo Silva (2008), após a publicação da Lei Orçamentária Anual no primeiro dia do exercício financeiro, inicia-se a execução dos programas de governo, ou seja, as metas estabelecidas pelo governo na fase eleitoral.

Após a promulgação da lei orçamentária, observa-se o limite de gastos pré-fixados e, se aprovados, o Poder Executivo ficará responsável por autorizar o quadro das despesas orçamentárias.

## **2.2 Receitas e Despesas Orçamentárias**

Para Andrade (2008) são receitas públicas as entradas de recursos, advindas de origem e de fatos geradores distintos, e que são responsáveis pelo contrabalanceamento das despesas públicas. Para Slomski (2003, p. 309), receita pública “é aquela que pertence de fato à entidade e se classifica economicamente em Receitas Correntes e Receitas de Capital”.

Sendo assim, o art. 57 da Lei nº 4.320/1964 estabelece acerca da receita pública da seguinte forma:

Ressalvado o disposto no parágrafo único do art. 3º desta Lei, serão classificadas como receita orçamentária, sob as rubricas próprias, todas as receitas arrecadadas, inclusive as provenientes de operações de crédito, ainda que não previstas no orçamento (BRASIL, 2008, p.178).

A receita pública, desde a sua inclusão na proposta orçamentária até o seu recolhimento ao caixa único do Tesouro Nacional passa pelas seguintes fases:

- **Previsão:** chamado normalmente de receita orçada, é a estimativa de quanto se espera arrecadar durante o exercício financeiro;
- **Lançamento:** consiste no procedimento administrativo onde se verifica a procedência do crédito fiscal, quem e quando se deve pagar, inscrevendo-se a débito do contribuinte. Geralmente ocorre numa repartição pública;
- **Arrecadação:** consiste no pagamento, pelo contribuinte, ao agente arrecador (instituição financeira), do valor do seu débito;
- **Recolhimento:** consiste no repasse, pelo agente arrecador (instituição financeira), do valor arrecadado, para o caixa único do Tesouro Nacional, mantido no Banco Central do Brasil (BACEN), (BRASIL, 2008).

Os ingressos orçamentários (aqueles pertencentes ao ente público) são arrecadados exclusivamente para aplicação em programas e ações governamentais, desde que estejam previstos no orçamento (ANDRADE, 2008).

No âmbito municipal, a receita de arrecadação provém de três fontes distintas. São elas:

- Fonte própria: arrecadação de Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), Imposto sobre Serviço (ISS), Taxas, aluguéis, dentre outros;
- Transferências: que é por meio do Fundo de Repasse aos Municípios, transferências de convênios, dentre outros;
- Operações de Crédito: que são empréstimos e financiamentos, recursos estes usados com a finalidade de complementar a receita, realizar programas de governo e garantir o funcionamento da máquina pública (ANDRADE, 2008).

A receita orçamentária é subdividida em duas categorias. São elas: Receitas Correntes e Receitas de Capital.

A receita corrente é caracterizada pelo ingresso de recursos financeiros provindos de atividades operacionais (financiamentos; alienações; operações de crédito). Sua destinação é a aplicação em despesas tanto correntes, quanto de capital, tendo por finalidade o cumprimento dos objetivos e metas dos programas e ações de governo (ANDRADE, 2008).

Já a receita de capital, segundo Andrade (2008) é aquela provinda de atividades geralmente não-operacionais, cujo destino é a aplicação em despesas operacionais. Assim como as receitas correntes, as de capital visam atingir os objetivos traçados nos programas e ações de governo.

A despesa pública, segundo Kohama (2008), são aqueles desembolsos já estipulados pela lei orçamentária, cuja destinação pode ser tanto para fins de aumento do patrimônio público como para a manutenção da máquina pública e pagamento de dívidas públicas.

Assim como a receita, a despesa subdivide-se em duas categorias: Orçamentária e Extra-orçamentária.

“São as que estejam discriminadas e fixadas no orçamento, estando, por conseguinte, previamente autorizadas pelo Legislativo, instituídas pelas normas legais e com adoção pelos três níveis de governos” (ANDRADE, 2007).

Caracteriza-se por despesa orçamentária todo desembolso que, para ser efetuado, necessita de autorização legislativa. Outra peculiaridade é o desdobramento, ou seja, segregação

do grupo de despesas em, por exemplo, despesas com pessoal, obras e serviços (KOHAMA, 2008).

Em relação à despesa extra-orçamentária, sua característica visível é o desembolso que não necessariamente exige autorização legislativa, logo, normalmente são despesas imprevisíveis que surgem ao longo dos exercícios financeiros.

De acordo com a Lei nº 4.320/1964, os níveis de classificação da despesa orçamentária são:

- 1º nível- Categoria Econômica;
- 2º nível- Grupo de Natureza da Despesa;
- 3º nível- Elemento de Despesa.

Para Kohama (2008), o 1º nível de classificação da despesa orçamentária subdivide-se em: despesas correntes e despesas de capital. As denominadas correntes são aqueles desembolsos ocorridos em prol das atividades operacionais. São desmembradas por sua vez em:

- pessoal e reflexos (natureza salarial);
- juros e encargos da dívida (pagamento de juros e da dívida pública mobiliária);
- outras despesas correntes (aquisição de materiais de consumo, subvenções, dentre outros).

Em relação às despesas de capital, se enquadram nesta classificação aqueles desembolsos realizados em função de constituir ou mesmo adquirir um bem de capital, ou seja, investimentos, inversões financeiras e transferências de capital. São desmembradas em:

- investimentos (planejamento e execução de obras);
- inversões Financeiras (Despesas com aumento de capital de empresas).

Em relação aos estágios da despesa orçamentária, estes são compostos pelo empenho, pela liquidação e pelo pagamento.

Conforme a Lei nº 4.320/1964, em seus arts. 58 e 60, o empenho da despesa é: “o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição” (BRASIL, 2008, p. 179-180).

Sendo assim, o ato do empenho da despesa realizado pelo Estado ao favorecido, ou seja, para o fornecedor ou prestador de serviço, representa uma garantia de pagamento (desde que as cláusulas contratuais sejam cumpridas com rigor) (MIRANDA, 2007).

O estágio subsequente ao empenho, ou seja, a liquidação, segundo a Lei nº 4.320/1964 em seu art. 63, “consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito” (BRASIL, 2008). Sendo assim, ela ocorre quando o credor adquire o direito de cobrança mediante documento



comprobatório (contrato) e deve ser realizada no momento do recebimento do serviço e/ou da mercadoria.

O estágio final da despesa, ou seja, o pagamento ocorre quando o credor se apresenta ao agente pagador e recebe a importância monetária que lhe compete por meio de ordem de pagamento realizada em agência bancária.

### **2.3 Análise do Balanço Orçamentário**

O Balanço Orçamentário, uma das quatro peças dos Balanços Públicos possui, de acordo com Lima e Castro (2000), de forma claramente visível em seu demonstrativo, a confrontação entre as receitas previstas e despesas autorizadas versus receitas e despesas executadas. Já Heilio Kohama, complementa o conceito de Balanço Orçamentário sendo este:

(...) como um quadro de contabilidade com suas seções, em que se distribuem as “receitas previstas” no orçamento como também as “realizadas”, as “despesas fixadas” e as “realizadas”, igualando-se as somas opostas com os resultados, o previsto e o realizado, e o déficit ou superávit (KOHAMA, 2008, p. 257).

No Balanço Orçamentário, ao se confrontar a Receita Prevista com a Arrecadada, costumeiramente se achará uma diferença entre elas advinda da Previsão ser uma estimativa que, por diversos fatores, pode ser arrecadada a menor. Em relação à Despesa, como ela obrigatoriamente é fixada, somente pode ser realizada por meio de empenho até o valor estipulado (KOHAMA, 2008). O Balanço Orçamentário, objetiva basicamente:

- registrar os elementos do orçamento público, nos termos em que o mesmo foi aprovado pelo Poder Legislativo;
- registrar a execução do orçamento e as alterações orçamentárias ocorridas no exercício;
- registrar a posição final dos valores executados quando do encerramento do exercício, comparando com as previsões iniciais do orçamento (ANDRADE, 2007).

Andrade (2007) acrescenta ainda que o Balanço Orçamentário, por ser um demonstrativo estático em algum determinado momento e ser apresentado de forma consolidada, quando desmembrado por meio de seus anexos, possibilita uma análise de dois ou mais exercícios, que permite visualizar as tendências das finanças da administração pública.

A contabilidade pública, diferentemente da privada, somente na atualidade vem utilizando as técnicas de análise de balanço como uma ferramenta gerencial de auxílio à gestão financeira das entidades públicas.

Nilton de Aquino Andrade, em sua obra *Contabilidade Pública na Gestão Municipal*, ressalta que:

Uma análise criteriosa e bem feita dos balanços e demonstrativos das entidades públicas, quando embasada em dados e relatórios confiáveis, permitirá ao administrador público a tomada de decisão que tenderá ao real cumprimento dos princípios da administração pública, tais como os de economicidade, equilíbrio, eficiência, assim como promoverá uma mudança cultural nos usuários dos recursos públicos (ANDRADE, 2007, p. 301).

Para que seja viabilizada a análise dos balanços públicos, faz-se necessário que estes passem por um processo de padronização, de maneira a permitir que um exercício possa ser comparado ao outro, evitando distorções.

Variadas são as maneiras de se fazer análises nos Balanços Públicos, dentre elas, a utilização de quocientes (metodologia utilizada por Heilio Kohama); índices (utilizada por Nilton de Aquino Andrade); além de cálculos de percentuais horizontais e verticais (técnica tradicional de análise).

Segundo a metodologia de Kohama (2009), são aplicáveis os seguintes quocientes de análise do Balanço Orçamentário:

- Quociente de Execução da Receita:  $\text{Receita Executada} / \text{Receita Prevista}$ , que indica o quanto da Receita Executada foi realizada em relação à Receita Prevista;
- Quociente do Equilíbrio Orçamentário:  $\text{Despesa Fixada} / \text{Receita Prevista}$ , que indica se a Despesa Fixada é superior à Receita Prevista;
- Quociente de Cobertura dos Créditos Adicionais: Excesso de Arrecadação / Créditos Adicionais Abertos, que “demonstra quanto o Excesso de Arrecadação representa de cobertura para os Créditos Adicionais Abertos”;
- Quociente de Execução da Despesa:  $\text{Despesa Executada} / \text{Despesa Fixada}$ , que indica a utilização da Despesa Fixada face à Executada;
- Quociente do Resultado Orçamentário:  $\text{Receita Executada} / \text{Despesa Executada}$ , que “deve demonstrar quanto da Receita Executada serve de cobertura para a Despesa Executada”.

Conforme metodologia de análise de Nilton de Aquino Andrade, os índices aplicáveis ao Balanço Orçamentário são:

- Índice de Comportamento da Arrecadação (ICA):  $\text{Receita Arrecadada} - \text{Receita Prevista} / \text{Receita Prevista}$ , que co-relaciona a receita prevista e a receita arrecadada, encontrando a diferença entre elas, versus receita prevista total;
- Índice de Comportamento da Execução da Despesa (ICD):  $\text{Despesa Realizada} - \text{Despesa Prevista} / \text{Despesa Prevista}$ , que “demonstra qual a diferença entre a despesa prevista e a despesa realizada, em relação à despesa prevista total”.
- Índice entre a Receita e a Despesa (IRD):  $\text{Receita} / \text{Despesa}$ , que “demonstra o déficit ou superávit da entidade, ignorando a existência de saldos anteriores” (ANDRADE, 2007).

Em relação às análises verticais e horizontais, conforme já dito anteriormente, são realizáveis após a padronização das demonstrações. Verticalmente analisados, os dados numéricos são calculados, conta a conta, em relação ao total das Receitas assim como das Despesas, permitindo, desta forma, identificar o grau de relevância de cada uma delas. Já em relação ao cálculo horizontal das contas, ele é realizado com o propósito de quantificar em termos percentuais a variação dos saldos de determinado período em relação ao período anterior, permitindo a visualização de crescimento ou queda em determinada conta (ANDRADE, 2007).

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Segundo Barbosa Neto (2017), quanto aos objetivos, o presente artigo será realizado pelo percurso de natureza Explicativa, pois envolverá, a priori, a análise das receitas e despesas orçamentárias de uma das demonstrações contábeis do setor público: o Balanço Orçamentário.

Já no que tange às estratégias, este trabalho será realizado por meio do estudo de caso envolvendo as técnicas de análise de balanços (percentuais verticais e horizontais), assim como pela realização de cálculos de quocientes e índices desenvolvidos por profissionais especialistas em Contabilidade Pública como Andrade (2007) e Kohama (2009), tornando-se possível averiguar a situação financeira – patrimonial da entidade em estudo, que é o Município de Contagem.

Além do estudo de caso, este artigo também é Documental, pois a análise das receitas e despesas será realizada com base nas demonstrações contábeis do sistema orçamentário, sendo, portanto, indispensável a inspeção documental para o desenvolvimento da pesquisa (BARBOSA NETO, 2017).

Desta forma, será possível, com base nos dados coletados, expor e interpretar os percentuais horizontais e verticais; os índices e os quocientes calculados com base no Balanço Orçamentário.

O tratamento dos dados exigirá as técnicas de análise de balanço, acrescido da análise calculada por meio de índices e quocientes propostos por Andrade (2007) e Kohama (2009), de maneira a abranger seus dados quantitativos e qualitativos no que tange à receita e despesa orçamentária prevista e fixada versus executada do Balanço Orçamentário, limitando-se ao período de gestão compreendido entre os anos de 2013 a 2016, de maneira a visualizar o quadro de gestão dos recursos públicos.

Como exemplo destes índices e quocientes que serão calculados, temos:

- Quociente de Execução da Receita:  $\text{Receita Executada} / \text{Receita Prevista}$ ;
- Índice de Comportamento da Arrecadação:  $(\text{Receita Arrecadada} - \text{Receita Prevista} / \text{Receita Prevista}) * 100$ ;
- Quociente de Execução da Despesa:  $\text{Despesa Executada} / \text{Despesa Fixada}$ ;
- Índice de Comportamento da Execução da Despesa:  $(\text{Despesa Realizada} - \text{Despesa Prevista} / \text{Despesa Prevista}) * 100$ ;
- Quociente do Equilíbrio Orçamentário:  $\text{Despesa Fixada} / \text{Receita Prevista}$ ;
- Quociente do Resultado Orçamentário:  $\text{Receita Executada} / \text{Despesa Executada}$ .

Para tanto, serão utilizados os demonstrativos: Balanço Orçamentário; Demonstrativo de Execução da Receita; Demonstrativo de Execução da Despesa; Demonstrativo da Receita Corrente Líquida; Demonstrativo de Despesa por Função; Demonstrativos da Aplicação na Manutenção e Desenvolvimento do Ensino, Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB), Demonstrativo dos Recursos Recebidos e sua Aplicação; Demonstrativo da Aplicação em Ações e Serviços Públicos de Saúde. Esses demonstrativos serão retirados diretamente do sistema contábil da Prefeitura de Contagem chamado Sistema Integrado de Administração Financeira e Controle Interno (SAFCI), módulo Sistema de Contabilidade, Orçamento e Finanças (SICOF).

#### **4 ANÁLISE DOS RESULTADOS**

A presente análise refere-se à demonstração contábil do Sistema Orçamentário relativa aos exercícios de 2013; 2014; 2015 e 2016, do Município de Contagem (consolidado) que, acompanhado de tabelas, cálculos de índices e quocientes ajudam no contexto das interpretações dos dados quantitativos.

Por meio da técnica de análise de balanço, é possível averiguar oscilações e possíveis anormalidades no balanço orçamentário em um dado período de tempo. Quando

realizada de maneira profunda, detalhada e criteriosa, esta análise propicia ao gestor público tomar decisões cujo embasamento é de origem técnica, sendo, portanto, mais confiável.

Para a contabilização da execução orçamentária, foram utilizados, conforme dita o art. 35 da Lei nº 4.320/1964, o regime de caixa para a contabilização das receitas e o regime de competência para as despesas.

O Município de Contagem registra seus fatos contábeis por meio do sistema informatizado denominado SAFCI, integrando os balanços públicos a setores como patrimônio, frotas, dentre outros.

O Balanço Orçamentário do Município, que evidencia a receita orçamentária, já deduzida da retenção para o FUNDEB, e a despesa orçamentária, apresenta a estrutura consolidada, conforme Tabelas 1 e 2, referentes à Previsão Orçamentária; Execução Orçamentária e Saldo:

**Tabela 1: Previsão Orçamentária; Execução Orçamentária e Diferenças  
Ano 2013 e 2014 (Em milhares de Reais)**

Descrição	2013			2014		
	Previsão (a)	Receita Realizada (b)	Saldo (a-b)	Previsão (a)	Receita Realizada (b)	Saldo (a-b)
<b>Receitas</b>						
Orçamentárias	1.471.169	1.268.387	202.782	1.509.042	1.264.450	244.592
Correntes	1.342.794	1.249.939	92.855	1.321.722	1.247.932	73.791
Capital	128.375	18.448	109.927	187.320	16.519	170.801
<b>Intraorçamentárias</b>	<b>57.394</b>	<b>48.631</b>	<b>8.763</b>	<b>78.607</b>	<b>73.936</b>	<b>4.671</b>
Déficit	-	-	-	23.189	-	23.189
<b>Total</b>	<b>1.528.563</b>	<b>1.317.018</b>	<b>211.545</b>	<b>1.610.838</b>	<b>1.338.386</b>	<b>272.452</b>
<b>Despesas</b>	<b>Dotação (c)</b>	<b>Despesa Empenhada (d)</b>	<b>Saldo (c-d)</b>	<b>Dotação (c)</b>	<b>Despesa Empenhada (d)</b>	<b>Saldo (c-d)</b>
<b>Orçamentárias</b>	<b>1.422.789</b>	<b>1.196.563</b>	<b>199.729</b>	<b>1.581.054</b>	<b>1.335.180</b>	<b>245.874</b>
Correntes	1.170.518	1.088.006	82.511	1.321.867	1.237.594	84.273
Capital	225.774	108.557	117.218	259.187	97.586	161.601
Reserva de Contingência	26.497	-	26.497	29.784	-	29.784
<b>Superávit</b>	<b>105.774</b>	<b>120.455</b>	<b>-14.681</b>	<b>-</b>	<b>3.206</b>	<b>-3.206</b>
<b>Total</b>	<b>1.528.563</b>	<b>1.317.018</b>	<b>211.545</b>	<b>1.610.838</b>	<b>1.338.386</b>	<b>272.452</b>

Fonte: Sistema de Contabilidade, Orçamento e Finanças (SICOF)

**Tabela 2: Previsão Orçamentária; Execução Orçamentária e Diferenças  
Ano 2015 e 2016 (Em milhares de Reais)**

Descrição	2015			2016		
	Previsão (a)	Receita Realizada (b)	Saldo (a-b)	Previsão (a)	Receita Realizada (b)	Saldo (a-b)
<b>Receitas</b>						
<b>Orçamentárias</b>	<b>1.615.630</b>	<b>1.363.028</b>	<b>252.603</b>	<b>1.669.338</b>	<b>1.495.147</b>	<b>174.190</b>
Correntes	1.428.826	1.314.472	114.354	1.403.651	1.394.254	9.397
Capital	186.804	48.555	138.249	265.687	100.894	164.793
<b>Intraorçamentárias</b>	<b>77.731</b>	<b>66.469</b>	<b>11.263</b>	<b>66.387</b>	<b>76.578</b>	<b>-10.190</b>
Déficit	-	31.007	-31.007	-	-	-
<b>Total</b>	<b>1.693.361</b>	<b>1.460.503</b>	<b>232.859</b>	<b>1.735.725</b>	<b>1.571.725</b>	<b>164.000</b>
<b>Despesas</b>						
<b>Orçamentárias</b>	<b>1.661.411</b>	<b>1.460.503</b>	<b>200.908</b>	<b>1.715.725</b>	<b>1.492.399</b>	<b>223.326</b>
Correntes	1.383.583	1.312.060	71.523	1.369.430	1.304.315	65.115
Capital	277.829	148.443	129.385	346.295	188.084	158.211
Reserva de Contingência	31.950		31.950	20.000		20.000
<b>Superávit</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>79.326</b>	<b>-79.326</b>
<b>Total</b>	<b>1.693.361</b>	<b>1.460.503</b>	<b>232.859</b>	<b>1.735.725</b>	<b>1.571.725</b>	<b>164.000</b>

Fonte: Sistema de Contabilidade, Orçamento e Finanças (SICOF)

Observa-se que, por meio da confecção das Tabelas 3 e 4 relativas à Receita Orçamentária dos exercícios de 2013, 2014, 2015 e 2016, ou seja, as Receitas Correntes e as Receitas de Capital segregadas entre si, cada uma contendo sua previsão e execução, que houve uma evolução no decorrer do período no que tange à execução das Receitas Correntes face à sua previsão. Já em relação às Receitas de Capital, a execução se mostrou muito aquém do que estava previsto, já que os valores arrecadados referem-se basicamente às transferências do governo Estadual e Federal, sendo que os mesmos ficaram abaixo do previsto.

**Tabela 3: Evolução das Receitas Correntes Previsão x Execução**

Períodos	Receitas Correntes			
	2013	2014	2015	2016
<b>Previsão</b>	1.342.794	1.321.722	1.428.826	1.403.651
<b>Execução</b>	1.249.939	1.247.932	1.314.472	1.394.254

Fonte: Sistema de Contabilidade, Orçamento e Finanças (SICOF)

**Tabela 4: Evolução das Receitas de Capital Previsão x Execução  
(Em milhares de Reais)**

<b>Receitas de Capital</b>				
<b>Períodos</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>
<b>Previsão</b>	128.375	187.320	186.804	265.687
<b>Execução</b>	18.448	16.519	48.555	100.894

Fonte: Sistema de Contabilidade, Orçamento e Finanças (SICOF)

Visto que o volume de recursos das Receitas Correntes foi maior do que o das Receitas de Capital, foi realizado o desdobramento da mesma na Tabela 5. A partir daí foi realizada a técnica tradicional de análise de balanço (cálculos percentuais verticais e horizontais) referentes aos exercícios de 2013 a 2016.

**Tabela 5: Receitas Previstas (Em milhares de Reais)**

<b>Títulos</b>	<b>Previsão</b>										
	<b>2013</b>	<b>%V</b>	<b>2014</b>	<b>%V</b>	<b>%H</b>	<b>2015</b>	<b>%V</b>	<b>%H</b>	<b>2016</b>	<b>%V</b>	<b>%H</b>
<b>Rec. Correntes</b>	<b>1.342.794</b>	<b>100</b>	<b>1.321.722</b>	<b>100</b>	<b>-2</b>	<b>1.428.826</b>	<b>100</b>	<b>8</b>	<b>1.403.651</b>	<b>100</b>	<b>-2</b>
Receita Tributária	291.834	22	310.175	23	6	343.684	24	11	350.989	25	2
Receita Contribuição	83.475	6	81.934	6	-2	64.768	5	-21	79.370	6	23
Receita Patrimonial	22.438	2	18.253	1	-19	34.669	1	90	15.848	1	-54
Receita de Serviços	10.239	1	15.877	1	55	11.266	1	-29	10.137	1	-10
Transf. Correntes	899.494	67	815.996	62	-9	871.966	61	7	839.619	60	-4
Outras Rec. Correntes	35.313	3	79.486	6	125	102.473	7	29	107.687	8	5

Fonte: Sistema de Contabilidade, Orçamento e Finanças (SICOF)

Observando a Tabela 5, nota-se que as receitas advindas das Transferências Correntes representam uma boa parcela das Receitas Correntes, aparecendo em seguida, as Receitas Tributárias. No que tange à Tabela 6, as Transferências Correntes cresceram significativamente de 2015 para 2016 e as Receitas Tributárias caíram levemente neste mesmo período.

**Tabela 6: Receitas Executadas (Em milhares de Reais)**

Títulos	Previsão											
	Períodos	2013	%V	2014	%V	%H	2015	%V	%H	2016	%V	%H
<b>Rec. Correntes</b>		<b>1.249.939</b>	<b>100</b>	<b>1.247.932</b>	<b>100</b>	<b>0</b>	<b>1.314.472</b>	<b>100</b>	<b>5</b>	<b>1.394.254</b>	<b>100</b>	<b>6</b>
Receita Tributária		283.001	23	306.582	25	8	320.991	24	5	330.685	24	3
Receita Contribuição		54.070	4	66.894	5	24	75.446	6	13	79.738	6	6
Receita Patrimonial		18.749	2	30.202	2	61	51.895	4	72	48.297	3	-7
Receita de Serviços		7.089	1	7.918	1	12	8.371	1	6	9.480	1	13
Transf. Correntes		814.366	65	762.125	61	-6	779.891	59	2	856.677	61	10
Outras Rec. Correntes		72.663	6	74.211	6	2	77.878	6	5	69.377	5	-11

Fonte: Sistema de Contabilidade, Orçamento e Finanças (SICOF)

Sabe-se que uma das maiores fontes de renda de qualquer município se dá por meio de repasses. O volume de recursos transferidos pela União e pelo Estado ao Município é relativo à densidade populacional juntamente com a geração de renda que, no caso de Contagem, é alta.

Por meio da Tabela 7, pode-se observar que os impostos mais significativos em termos de arrecadação são o Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN), em seguida o IPTU. Vale lembrar que o município de Contagem até 2016 isentava do pagamento deste imposto os imóveis residenciais, justificando, portanto, o segundo lugar no *ranking* dos impostos mais recolhidos. Os impostos em geral tiveram um salto de 9% na arrecadação de 2014 em relação a 2013, já em 2015 e 2016, a arrecadação teve queda.

**Tabela 7: Abertura de Saldo da Conta Impostos (Em milhares de Reais)**

Discriminação	2013	%V	2014	%V	%H	2015	%V	%H	2016	%V	%H
<b>Imposto</b>	<b>260.208</b>	<b>100</b>	<b>283.792</b>	<b>100</b>	<b>9</b>	<b>294.944</b>	<b>100</b>	<b>4</b>	<b>305.006</b>	<b>100</b>	<b>3</b>
IPTU	65.681	25	78.823	28	20	85.283	29	8	94.557	31	11
IRRF	38.874	15	42.948	15	10	43.985	15	2	44.532	15	1
ITBI	50.324	19	49.802	18	-1	47.254	16	-5	46.858	15	-1
ISSQN	105.329	40	112.219	40	7	118.423	40	6	119.059	39	1

Fonte: Sistema de Contabilidade, Orçamento e Finanças (SICOF)

De acordo com a Tabela 8, a Receita Corrente Líquida subiu 7% de 2013 para 2014, caiu 1% de 2014 para 2015 e manteve-se estável em 2016, pois, enquanto as Receitas de Serviços e as Transferências Correntes subiram, as Receitas Patrimoniais e as Outras Receitas Correntes caíram.



**Tabela 8: Receita Corrente Líquida (Em milhares de Reais)**

<b>Receitas Correntes</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>AH%</b>	<b>2015</b>	<b>AH%</b>	<b>2016</b>	<b>AH%</b>
Tributária	283.001	306.582	8	320.991	5	330.685	3
Contribuições	54.070	66.894	24	75.712	13	79.738	5
Patrimonial	18.749	30.202	61	51.895	72	48.310	-7
Serviços	7.089	8.265	17	8.451	2	9.508	13
Transf. Correntes	814.366	869.541	7	890.509	2	972.726	9
Outras Receitas	72.663	74.211	2	77.879	5	69.544	-11
<b>Total</b>	<b>1.249.939</b>	<b>1.355.695</b>	<b>8</b>	<b>1.425.436</b>	<b>5</b>	<b>1.510.510</b>	<b>6</b>
Deduções	143.494	167.978	17	167.092	-1	180.988	8
<b>Receita Corrente Líquida</b>	<b>1.106.445</b>	<b>1.187.717</b>	<b>7</b>	<b>1.258.345</b>	<b>6</b>	<b>1.329.523</b>	<b>6</b>

Fonte: Sistema de Contabilidade, Orçamento e Finanças (SICOF)

Como forma complementar à análise tradicional de balanço, foram calculados a seguir os índices e quocientes exclusivos para os balanços públicos desenvolvidos por Andrade (2007) e Kohama (2009). Para tanto, foram extraídos os dados numéricos da Tabela 1.

De acordo com Kohama (2009, p. 144-156), os quocientes que envolvem exclusivamente as receitas são:

1) Quociente de Execução da Receita:

$$\frac{\text{Receita Executada}}{\text{Receita Prevista}} =$$

<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>%H</b>	<b>2015</b>	<b>%H</b>	<b>2016</b>	<b>%H</b>
0,861605	0,830863	-4	0,862488	4	0,905515	5

Pode-se observar que o Município de Contagem no decorrer do período em análise apresentou um resultado menor que 1 (um), o que demonstra que a arrecadação está abaixo da previsão.

Considerando os índices de análise desenvolvidos e propostos por Andrade (2007, p. 311-313), pode-se extrair o seguinte índice:

1) Índice de Comportamento da Arrecadação:

$$\frac{\text{Receita Arrecadada-Receita Prevista}}{\text{Receita Prevista}} \times 100 =$$

2013	2014	%H	2015	%H	2016	%H
-14%	-17%	22	-14%	-19	-9%	-31

Este índice indica que existe uma defasagem de 14% entre a previsão da receita e sua arrecadação, representando uma insuficiência de arrecadação, sendo que para cada R\$ 1,00 de previsão orçamentária, a entidade arrecadou apenas R\$ 0,86 no ano de 2013. Já no ano de 2014, pode-se observar uma continuidade da defasagem, equivalente a 17% entre a previsão e a arrecadação da receita, representando R\$ 0,83 para cada R\$ 1,00 de previsão. No ano de 2015 a situação se repetiu e no ano de 2016, a arrecadação melhorou, representando R\$ 0,91 a cada R\$ 1,00 de previsão.

Com o objetivo primário de sintetizar os dados do Balanço Orçamentário, a tabela 3.9, elaborada a partir do Balanço Orçamentário, apresenta a seção das despesas e suas respectivas subdivisões: Correntes; Capital e Reservas de Contingência.

**Tabela 9: Despesas correntes (Em milhares de Reais)**

Despesas Correntes				
Períodos	2013	2014	2015	2016
<b>Dotação</b>	1.170.518	1.321.867	1.383.583	1.369.430
<b>Despesas Empenhadas</b>	1.088.006	1.237.594	1.312.060	1.304.315

Fonte: Sistema de Contabilidade, Orçamento e Finanças (SICOF)

**Tabela 10: Despesas de capital (Em milhares de Reais)**

Despesas de Capital				
Períodos	2013	2014	2015	2016
<b>Dotação</b>	225.774	259.187	277.829	346.295
<b>Despesas Empenhadas</b>	108.557	97.586	148.443	188.084

Fonte: Sistema de Contabilidade, Orçamento e Finanças (SICOF)

Como se pode observar nas Tabelas 3 e 4, apesar de a receita executada estar abaixo da arrecadação e representar uma situação não muito favorável, por exemplo, em 2016, onde a Receita Corrente Prevista foi de R\$1.403.651 face R\$ 1.394.254 de arrecadação. Já no que tange o comportamento da despesa, mesmo a execução se realizando abaixo da previsão, por exemplo, no ano de 2016, onde a dotação foi de R\$ 1.369.430 face R\$ 1.304.315 de despesa empenhada, representa uma situação positiva para a entidade que, por executar abaixo da

previsão, demonstra que a gestão administrativa está mantendo um bom controle sobre os gastos públicos, gerindo-os de maneira eficaz e equilibrada.

**Tabela 11: Execução Orçamentária da Despesa (Em milhares de Reais)**

Títulos	Execução											
	Períodos	2013	%V	2014	%V	%H	2015	%V	%H	2016	%V	%H
<b>Despesas Orçamentárias</b>		<b>1.152.536</b>	<b>100</b>	<b>1.287.099</b>	<b>100</b>	<b>12</b>	<b>1.406.003</b>	<b>100</b>	<b>9</b>	<b>1.417.700</b>	<b>100</b>	<b>1</b>
<b>Desp. Correntes</b>		<b>1.056.063</b>	<b>92</b>	<b>1.204.070</b>	<b>94</b>	<b>14</b>	<b>1.274.627</b>	<b>91</b>	<b>6</b>	<b>1.274.630</b>	<b>90</b>	<b>0</b>
Pessoal e Encargos Sociais		672.782	58	750.411	58	12	781.603	56	4	790.425	56	1
Juros e Encargos da Dívida		25.618	2	25.296	2	-1	28.896	2	14	16.078	1	-44
Outras Desp. Correntes		357.663	31	428.363	33	20	464.129	33	8	468.127	33	1

Fonte: Sistema de Contabilidade, Orçamento e Finanças (SICOF)

Pode-se observar que em todos os exercícios em análise, os gastos em saúde e educação apareceram nos primeiros lugares, representando, por exemplo, em 2016, 28% e 22% respectivamente do total das despesas. Já em relação aos encargos especiais, os mesmos apresentaram uma redução brusca equivalente a 40% em 2016 comparado a 2015.

**Tabela 12: Despesa por Função (Em milhares de Reais)**

Gastos	2013	AV%	2014	AV%	AH%	2015	AV%	AH%	2016	AV%	AH%
1º Saúde	321.979	29	357.490	29	11	388.065	28	9	389.963	28	0
2º Educação	274.886	25	306.389	24	11	302.768	22	-1	306.153	22	1
3º Prev.Social	104.507	9	122.959	10	18	140.155	10	14	144.907	11	3
4º Admin.	85.326	8	105.722	8	24	115.321	8	9	128.606	9	12
5º Urbanismo	75.908	7	80.382	6	6	106.443	8	32	117.406	9	10
6º Encargos Especiais	60.311	5	56.663	5	-6	67.449	5	19	40.170	3	-40
Demais Funções	198.074	18	221.213	18	12	246.735	18	12	248.992	18	1
<b>Total</b>	<b>1.120.992</b>	<b>100</b>	<b>1.250.819</b>	<b>100</b>	<b>12</b>	<b>1.366.935</b>	<b>100</b>	<b>9</b>	<b>1.376.197</b>	<b>100</b>	<b>1</b>

Fonte: Sistema de Contabilidade, Orçamento e Finanças (SICOF)

Pode-se observar que em todos os exercícios em análise, os gastos em saúde e educação apareceram nos primeiros lugares, representando, por exemplo, em 2016, 28% e 22% respectivamente do total das despesas. Já em relação aos encargos especiais, os mesmos apresentaram uma redução brusca equivalente a 40% em 2016 comparado a 2015.

Em relação aos gastos com pessoal, o poder executivo do Município de Contagem, apresentou os seguintes dados:

**Tabela 13: Apuração dos gastos com pessoal - Poder Executivo (Em milhares de Reais)**

Item	2013	2014	AH%	2015	AH%	2016	AH%
Receita Corrente Líquida – RCL	1.106.445	1.187.717	7	1.258.345	6	1.329.523	6
Despesa Total com Pessoal – DTP	533.981	615.979	15	612.932	0	601.178	-2
<b>DTP sobre RCL (%)</b>	<b>48,26</b>	<b>51,86</b>	7	<b>48,71</b>	-6	<b>45,22</b>	-7
Limite de Alerta – 48,6%	537.732	577.231	7	611.556	6	646.148	6
Limite Prudencial – 51,3 %	567.606	609.299	7	645.531	6	682.045	6
Limite Constitucional – 54%	597.480	641.367	7	679.506	6	717.942	6

Fonte: Sistema de Contabilidade, Orçamento e Finanças (SICOF)

A despesa com pessoal se mostrou bastante elevada durante a gestão anterior, chegando próximo ao limite de alerta em 2013, ultrapassando o limite prudencial em 2014, ficou entre o limite de alerta e o limite prudencial em 2015 e em 2016, adequou seus gastos com pessoal para que ficassem abaixo do limite de alerta, respeitando assim a Lei de Responsabilidade Fiscal. Segundo o site do governo do Estado, seu Poder Executivo teve um Gasto com Pessoal de 49,29%, sendo sua Receita Corrente Líquida (RCL) no valor de R\$ 53.731.469,00 (em milhares) e sua Despesa Total com Pessoal no valor de R\$ 26.484.067,00 (em milhares), ou seja, ultrapassou o limite máximo estipulado em lei, que é de 49%.

Em relação aos investimentos mínimos estabelecidos pela Constituição Federal em saúde e educação, pode-se observar o Município cumpriu além do que a legislação estipula. Já o Estado de Minas Gerais, em 2016, gastou com Educação R\$10.848.259,00 (em milhares de reais), o que equivale a 25,05 e com Saúde R\$ 5.360.656,00 (em milhares de reais), o que equivale a 12,38%. Comparando o Estado ao Município de Contagem, pode-se observar que o Estado gasta bem próximo ao mínimo, enquanto o Município mais que o mínimo estipulado em Saúde e bem próximo ao mínimo com a Educação.

**Tabela 14: Apuração dos gastos com saúde e educação (Em milhares de Reais)**

Item	2013	%	2014	%	2015	%	2016	%
Receitas Próprias	796.952	100,0	860.344	100,0	870.915	100,0	920.480	100,0
Educação	206.523	25,9	233.111	27,1	231.061	26,5	235.890	25,6
Saúde	204.818	25,7	231.062	26,9	258.615	29,7	269.826	29,3

Fonte: Sistema de Contabilidade, Orçamento e Finanças (SICOF)

O Município de Contagem durante o período compreendido entre 2013 a 2016, aplicou bem acima do mínimo estipulado pela legislação, que é 60%, com exceção do ano de 2014 (65,9%).

Já o Estado de Minas Gerais, em 2016, gastou o FUNDEB R\$ 4.987.326,00 (em milhares de reais), o que equivale a 72,90%. Comparando o Estado ao Município de Contagem, pode-se observar que o Estado gasta bem próximo ao mínimo, enquanto o Município gasta bem mais que o mínimo estipulado no FUNDEB.

**Tabela 15: Apuração dos gastos com FUNDEB (Em milhares de Reais)**

Item	2013	%	2014	%	2015	%	2016	%
Base de Cálculo	154.474	100,0	158.751	100,0	160.205	100,0	166.375	100,0
FUNDEB	146.923	95,1	104.562	65,9	153.015	95,5	145.791	87,6

Fonte: Sistema de Contabilidade, Orçamento e Finanças (SICOF)

Conforme tabela abaixo, em relação à Dívida Consolidada Líquida, observa-se que o percentual de endividamento está abaixo do limite estabelecido pelo art. 5º da Resolução do Senado nº 40/2001 e pelo art 3º da Resolução do Senado nº 43/2001, que é 120% para a Dívida Consolidada Líquida sobre a RCL, 16% para as Operações de Crédito sobre a RCL e 11,5% para Amortização, Juros e Encargos sobre a RCL. Essas normas estipulam que, de 2016 em diante as dívidas consolidadas líquidas (DCLs) não poderão ser superiores a 200% das receitas correntes líquidas (RCLs), no caso dos estados e do Distrito Federal, ou a 120% das RCLs, no caso dos municípios.

**Tabela 16: Dívida consolidada (Em milhares de Reais)**

Item	2013	% S/ RCL	2014	% S/ RCL	2015	% S/ RCL	2016	% S/ RCL	Limite LRF (% / RCL)
Receita Corrente Líquida	1.106.445	100	1.187.717	100	1.258.345	100	1.329.523	100	-
Dívida Consolidada	466.665	42	588.727	50	768.507	61	609.270	46	-
Dívida Consolidada Líquida	299.322	27	414.606	35	617.700	49	363.851	27	120,00%
Operações de Crédito Sujeitas ao Limite	6.504	1	6.065	1	34.911	3	24.559	2	16,00%
Amortização, Juros e Encargos	55.271	5	49.112	4	54.401	4	36.474	3	11,50%

Fonte: Sistema de Contabilidade, Orçamento e Finanças (SICOF)

Comparando o Município de Contagem ao Estado de Minas Gerais, pode-se observar que o Estado está extremamente endividado, já que sua Dívida Consolidada Líquida está em R\$ 109.1124.343,00 (em milhares de reais) e sua RCL em R\$ 53.731.459,00 (em milhares de reais), equivalendo a 203,09%, ultrapassando o Limite estipulado pela Resolução do Senado para os Estados, que é de 200%.

Com o intuito de complementar a análise das Despesas Orçamentárias realizadas até aqui, foram calculados, a partir da aplicação, a seguir, dos índices e quocientes propostos

por Kohama (2009) e Andrade (2007) para os balanços públicos. Para tanto, foram extraídos os dados numéricos da tabela 1.

De acordo com Kohama (2009, p. 144-156), os quocientes que envolvem exclusivamente as despesas são:

1) Quociente de Execução da Despesa:

$$\frac{\text{Despesa Executada}}{\text{Despesa Fixada}} =$$

2013	2014	H	2015	H	2016	H
0,754000	0,799025	6	0,830303	3,9	0,816777	-2

Pode-se observar que o Município de Contagem, no decorrer do período em análise apresentou um resultado menor que 1, o que demonstra que a despesa executada foi inferior àquela autorizada legalmente (despesa fixada), favorecendo uma economia orçamentária.

Considerando os índices de análise desenvolvidos e propostos por Andrade (2007, p. 311-313), pode-se extrair o seguinte índice relativo à despesa:

1) Índice de Comportamento da Execução da Despesa:

$$\frac{\text{Desp. Realizada} - \text{Desp. Prevista}}{\text{Despesa Prevista}} \times 100 =$$

2013	2014	H	2015	H	2016	H
-25%	-20%	-18	-17%	-16	-18%	8

Este índice indica que houve economia de despesa correspondente a 25%, ou seja, para cada R\$1,00 de previsão orçamentária, a entidade realizou em 2013 o equivalente a R\$ 0,75, em 2014, R\$ 0,80, em 2015, R\$ 0,83 e em 2016, R\$ 0,82.

A partir da aplicação dos índices e quocientes propostos por Kohama (2009, p. 144-156) – nº 1 e 2 –, podem ser observados os seguintes resultados no que tange ao confronto das receitas orçamentárias versus despesas orçamentárias. Para tanto, foram extraídos os dados numéricos das tabelas (Previsão Orçamentária; Execução Orçamentária e Saldo):

## 1) Quociente do Equilíbrio Orçamentário

$$\frac{\text{Despesa Fixada}}{\text{Receita Prevista}} =$$

2013	2014	%H	2015	%H	2016	%H
1	1	0	1	0	1	0

Conforme demonstrado acima, pode-se perceber que ao longo do período em análise, pelo fato do índice ser igual a 1, a despesa fixada e receita estão devidamente em equilíbrio.

## 1) Quociente do Resultado Orçamentário:

$$\frac{\text{Receita Executada}}{\text{Despesa Executada}} =$$

2013	2014	%H	2015	%H	2016	%H
1,1427131	1,0398470	-9	1,0387624	0	1,1086677	7

Já conforme o índice 2 observa-se que em 2013, 2014 e 2016 houve superávit orçamentário (índice maior que 1) de R\$ 120.455,00; R\$ 3.206 e R\$ 79.326 respectivamente. Já no exercício de 2015, houve um déficit (índice menor que 1) de R\$ 31.007,00.

**5 CONCLUSÃO**

Após a análise realizada com base nos demonstrativos contábeis do Balanço Orçamentário no período compreendido entre 2013 a 2016, utilizando-se da técnica de análise de balanço do Sistema Orçamentário do Município de Contagem, em relação à gestão dos recursos públicos, percebe-se que mesmo as receitas arrecadadas apresentando-se abaixo da previsão, as despesas também seguiram a tendência de se manterem abaixo do limite fixado.

O orçamento público, por colaborar para o planejamento e controle dos recursos municipais, além de permitir detectar e corrigir eventuais erros ao longo da gestão administrativa no que tange à gestão dos recursos públicos, uma vez que o bem-estar social da coletividade deste depende, é uma ferramenta fundamental que explicita a situação financeira da entidade.

Sendo assim, considerando a previsão orçamentária, é possível verificar que o Quociente do Equilíbrio Orçamentário demonstra que há equilíbrio em todo o período de análise.

Já o Quociente do Resultado Orçamentário, que se refere à execução do orçamento, confirma a situação apresentada no Balanço Orçamentário, evidenciando que nos exercícios de 2013, 2014 e 2016 ocorreram superávits enquanto que no exercício de 2015 ocorreu déficit, o que denota que o município arrecadou um valor inferior àquele que necessitou para cumprir com suas obrigações assumidas no período. Já nos exercícios de 2013, 2014 e 2016, ocorreram superávits provindos de uma superação do valor previsto de arrecadação, cuja natureza é composta principalmente pelas receitas tributárias e transferências.

No que tange ao ranking dos gastos do município em 2016, mereceram destaque os gastos com Saúde (28%), Educação (22%), Previdência (11%), Administração (9%), Urbanismo (9%) e Encargos Especiais (3%). Segundo o site do Governo do Estado de Minas Gerais, os maiores gastos por função do Estado foram: Encargos Especiais (28%); Segurança Pública (19%); Previdência Social (17%); Educação (11%); Saúde (10%) e Judiciária (4,9%). Já segundo o site do Governo Federal, os maiores gastos por função no mesmo período foram: Previdência Social (53,71%); Outros (13,89%); Saúde (9,47%); Educação (8,99%); Assistência Social (7,33%) e Trabalho (6,62%). Diante desta realidade, o município de Contagem investe uma quantia bem superior em saúde e educação em relação ao Governo do Estado e ao Governo Federal.

No panorama geral, o Município de Contagem possui uma capacidade de arrecadação de recursos bastante satisfatória, consegue atender à legislação no que tange aos gastos mínimos com educação, saúde e FUNDEB (gastou em 2016: 25,6%, 29,3% e 87,60%, respectivamente), ao contrário do Estado de Minas Gerais, que no mesmo período gastou próximo ao mínimo (Educação-25,05%; Saúde -12,38% e FUNDEB-72,90%); adequou-se com relação à despesa com pessoal, ficando abaixo do Limite de Alerta (48,6%), enquanto o Estado no mesmo período sendo sua receita corrente líquida no valor de R\$ 26.484.067,00 (em milhares de reais) ultrapassou o limite máximo permitido pela Lei de Responsabilidade Fiscal (49,0%), ou seja, gastou com pessoal cerca de 49,29%, sua Receita Corrente Líquida; evoluiu positivamente ao longo do período e seu índice de endividamento está bem abaixo do limite estabelecido pela legislação, ao contrário do Estado que ultrapassou o limite máximo permitido pela resolução do senado que, no caso dos Estados, o percentual é de 200%, ou seja, sua Dívida Consolidada Líquida ficou em 203,09% s/ a RCL.



Referente aos gastos com pessoal, que foram realizados considerando o Poder Executivo, observa-se que nos anos de 2013 e 2016 os referidos gastos foram elevados, representando 48,26% e 45,22% respectivamente, chegando próximo ao Limite de Alerta, ou seja, 48,6%. Já no ano de 2014, os gastos extrapolaram o Limite Prudencial e, em 2015, o Limite de Alerta, fato que pode acarretar em impedimento de realização de concursos públicos, aumento ou reajuste salarial; melhorias no plano de carreira, dentre outros. Já o Estado de Minas Gerais em 2016 ultrapassou o limite máximo permitido pela Lei de Responsabilidade Fiscal (49%), ou seja, 49,29%.

A dívida consolidada líquida do Município encontra-se bem abaixo do máximo estipulado legalmente, evidenciando que o ente se encontra pouco endividado, que é calculado sobre a sua Receita Corrente Líquida, situação totalmente oposta ao que aconteceu em 2016 no Estado.

Após realizada a análise, a hipótese de que o Município de Contagem apresenta um sistema orçamentário equilibrado, sem se encontrar altamente endividado e conseguindo investir satisfatoriamente em saúde e educação, além de conseguir cumprir as metas do orçamento-programa foi confirmada.

Em relação à viabilidade de dar resposta ao problema, ela foi positiva, uma vez que os demonstrativos elaborados pela contadoria do município estão em perfeita sintonia e não possuem erros, fatores estes que contribuíram para a correta elaboração das planilhas, gráficos e cálculos que serviram de base para a realização desta análise.

Por meio das tabelas, percentuais e quocientes, fica mais evidente a evolução das receitas e despesas públicas do Sistema Orçamentário e suas composições. Quando comparadas em dado período de tempo, dão condições de compreender o contexto pelo qual o órgão está inserido e como está a atuação do gestor público.

Quanto ao aproveitamento do relatório de análise, será de valia para a continuidade da pesquisa científica para os exercícios seguintes da entidade pelos docentes, acadêmicos e demais interessados na área, além da própria contadoria do município, que poderão utilizar a análise do balanço orçamentário de forma comparativa ao exercício de 2017 e 2018 (quando findar). Será que as crises econômicas dos anos 2017 e 2018 impactaram nas questões orçamentárias do município de Contagem?

## REFERÊNCIAS

ANDRADE, Nilton de Aquino (org.). **Planejamento governamental para municípios: Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal: métodos com base na LC nº 101/00 e nas classificações contábeis advindas da SOF e STN**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

BARBOSA NETO, João Estevão. **Normas para elaboração do trabalho de conclusão de curso: Especialização em Gestão Pública Municipal**, 2017.

BRASIL. Constituição (1988) **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

BRASIL. Despesa pública: dados referentes ao acumulado do ano corrente. **Portal da Transparência. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União**. Disponível em: <http://www.portaltransparencia.gov.br/despesas?ano=2016>. Acesso em: 24 ago. 2018.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de Março de 1964. In. CONTI, José Maurício (coord.). **Orçamentos públicos: a Lei nº 4.320/1964 comentada**. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

BRASIL. Resolução nº 40, de 2001. Dispõe sobre os limites globais para o montante da dívida pública consolidada e da dívida pública mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em atendimento ao disposto no art. 52, VI e IX, da Constituição Federal. **Câmara dos Deputados**. Centro de Documentação e Informação. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/ressen/2001/resolucao-40-20-dezembro-2001-429320-norma-40-20-dezembro-2001-429320-norma-atualizada-pl.html>. Acesso em: 24 ago. 2018.

BRASIL. Resolução nº 43, de 2001. Dispõe sobre as operações de crédito interno e externo dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, inclusive concessão de garantias, seus limites e condições de autorização, e dá outras providências. **Câmara dos Deputados**. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/ressen/2001/resolucao-43-26-dezembro-2001-429342-norma-43-26-dezembro-2001-429342-norma-pl.html>. Acesso em: 24 ago. 2018.

FELLET, João. FMI alerta para alto endividamento do governo: saiba como isso afeta sua vida. 5 out. 2016. **BBC Brasil**. Disponível em: <https://www.bbc.com/portuguese/brasil-37558443>. Acesso em: 8 jun.2018.

KOHAMA, Heilio. **Balancos públicos: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. 1.ed. São Paulo:Atlas, 2000.

MINAS GERAIS. Despesa por função. 31 dez. 2016. **Portal da Transparencia do Estado**. Disponível em: <http://www.transparencia.mg.gov.br/despesa-estado/despesa/despesa-funcoes/2016/01-01-2016/31-12-2016/0>. Acesso em: 24 ago.2018.

MINAS GERAIS. Relatório de Gestão Fiscal: Art. 54 e 55 – Lei Complementar nº 101 de 04/05/2000. Belo Horizonte, 27 de Janeiro de 2017. **Secretária de Estado de Fazenda**. Disponível em: [http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/contadoria\\_geral/gestaofiscal/ano2016/3quadrimestre2016.pdf](http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/contadoria_geral/gestaofiscal/ano2016/3quadrimestre2016.pdf). Acesso em: 24 ago.2018.

MINAS GERAIS. Relatório resumido da execução orçamentária: orçamento fiscal. **Superintendência Central de Contadoria Geral – SCCG. Subsecretaria do Tesouro Estadual – STE**. 2016. Disponível em: [http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/contadoria\\_geral/lrf/14-2016/bimestre6/anexo14.pdf](http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/contadoria_geral/lrf/14-2016/bimestre6/anexo14.pdf). Acesso em: 24 ago.2018.

MINAS GERAIS. Relatório resumido da execução orçamentária: demonstrativo da receita corrente líquida. **Superintendência Central de Contadoria Geral – SCCG. Subsecretaria do Tesouro Estadual – STE**. 2017. Disponível em: [http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/contadoria\\_geral/lrf/14-2016/bimestre6/anexo3.pdf](http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/contadoria_geral/lrf/14-2016/bimestre6/anexo3.pdf). Acesso em: 24 ago.2018.

MINAS GERAIS. Relatório resumido da execução orçamentária demonstrativo das receitas e despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino - MDE. **Superintendência Central de Contadoria Geral – SCCG. Subsecretaria do Tesouro Estadual – STE**. 2017. Disponível em: [http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/contadoria\\_geral/lrf/14-2016/bimestre6/anexo8.pdf](http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/contadoria_geral/lrf/14-2016/bimestre6/anexo8.pdf) Acesso em: 24 ago.2018

MINAS GERAIS. Relatório de Gestão Fiscal. **Superintendência Central de Contadoria Geral – SCCG. Subsecretaria do Tesouro Estadual – STE**. 2017. Disponível em: [http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/contadoria\\_geral/lrf/142016/bimestre6/anexo1.pdf](http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/contadoria_geral/lrf/142016/bimestre6/anexo1.pdf). Acesso em: 24 ago.2018

MIRANDA, Glória Maria de. Contabilidade e orçamento governamentais. **Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais**, Instituto de Ciências Econômicas e Gerenciais: Departamento de Ciências Contábeis, Belo Horizonte, 2007

PEREIRA, José Matias. **Finanças públicas: a política orçamentária no Brasil** . 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SECOFEM. Semana Contábil e Fiscal de Estados e Municípios. Disponível em:[http://www.tesouronacional.com.br/documents/10180/445678/CPU\\_M%C3%B3dulo+11++Opera%C3%A7%C3%B5es+de+Cr%C3%A9dito+e+D%C3%ADvida+Consolidada.pdf/62dc9500-31d1-4eab-af11-8781385d4281](http://www.tesouronacional.com.br/documents/10180/445678/CPU_M%C3%B3dulo+11++Opera%C3%A7%C3%B5es+de+Cr%C3%A9dito+e+D%C3%ADvida+Consolidada.pdf/62dc9500-31d1-4eab-af11-8781385d4281). Acesso em: 21 ago. 2018

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SICOF. Contagem. **Sistema de Contabilidade, Orçamento e Finanças**. Disponível em: <https://pmcontagem.rps.com.br/pmcontagem/sgp/sicof/>. Acesso em: **12 jun. 2018**.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

VIANA, Ismar. **A nova administração pública e o perfil dos seus agentes**. 2015. Disponível em: <https://ismarviana.jusbrasil.com.br/artigos/159300241/a-nova-administracao-publica-e-o-perfil-dos-seus-agentes>. Acesso em: 12 jun. 2018.