



Estudo de caso sobre o balanço orçamentário de uma prefeitura da região Sul de Minas Gerais

Adriana Aparecida Areias¹

Resumo: A contabilidade aplicada ao setor público permite aos gestores o controle das contas públicas e a assertiva tomada de decisões. Além disso, a transparência na divulgação das contas públicas possibilita à sociedade verificar como estão sendo aplicadas as receitas arrecadadas. Este artigo analisa o balanço orçamentário de Itajubá, Minas Gerais, no período entre 2014 e 2018, com o objetivo de verificar os níveis de gastos, de endividamento e de arrecadação do município. O método utilizado foi o estudo de caso e os instrumentos de coleta de dados o orçamento aprovado, a execução do orçamento e índices contábeis. Verificou-se que, nos anos de 2015, 2017 e 2018, o resultado orçamentário foi deficitário e a receita prevista superior à receita arrecadada; a despesa fixada foi superior à despesa executada e houve aumento da capitalização. Observou-se, também, que o município cumpre com a regra de ouro, com as normas estabelecidas pela LRF, bem como com a Lei nº 4.320/64 em relação ao último ano de mandato. Conclui-se que o município de Itajubá conseguiu controlar os gastos sem aumentar o endividamento nos anos de 2014, 2016, 2017 e 2018, ademais, promoveu o crescimento da arrecadação ao longo do período analisado.

Palavras-chave: Balanço orçamentário. Contabilidade Pública. Itajubá.

Case study on the budget balance of a city hall in the southern region of Minas Gerais

Abstract: Accounting applied to the public sector allows control of public accounts and assertive decision making by managers. In addition, transparency in the disclosure of public accounts allows the entire society to check how the collected revenues are being applied. This article addresses an analysis of the budget balance in order to verify the level of spending, indebtedness and collection. A case study was carried out in the municipality of Itajubá, Minas Gerais, in the period between 2014 and 2018. In the methodology, the approved budget, budget execution and accounting indexes were used for analysis. It was found that, in 2015, 2017 and 2018, the budget result was in deficit and the expected revenue was higher than the revenue collected; the fixed expense was higher than the executed expense and there was an increase in capitalization. In addition, the municipality complies with the Golden Rule and with the norms established by the LRF and Law nº 4,320/64 in relation to the last year of mandate. It is concluded that the municipality of Itajubá managed to control spending levels without resorting to increased indebtedness in 2014, 2016, 2017 and 2018 and managed to obtain an increase in collection over the period analyzed.

Keywords: Budget balance. Public Accounting. Itajubá.

¹ Mestra em Planejamento e Uso de Recursos Renováveis pela Universidade Federal de São Carlos (UFSCar), campus de Sorocaba. ID ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4097-4806>. E-mail: adriana.areias@yahoo.com.

Introdução

Devido à atual conjuntura econômica, os municípios de Minas Gerais tiveram, de maneira geral, um aumento da dívida pública em áreas como saúde, transporte, educação e no tocante à remuneração de servidores públicos (SILVA SANTANA *et al.*, 2019). Em Itajubá, nas últimas duas gestões (2013-2016 e 2017-2020), foram construídas diversas obras públicas, diferentemente dos mandatos anteriores. O município possui 90.658 mil habitantes, sendo o 13º com o maior número de habitantes e o 13º em relação ao PIB *per capita* da microrregião de Itajubá (IBGE, 2020). Com base nesse contexto, é importante entender a situação das contas públicas da região de abrangência deste estudo.

Neste artigo, o objetivo é, portanto, analisar o balanço orçamentário de Itajubá (MG), tendo em vista a arrecadação, o endividamento e o cumprimento de algumas das normas de gestão orçamentária pública. Empregou-se, para tanto, a técnica do estudo de caso como estratégia para avaliar o orçamento aprovado, a execução do orçamento e os índices contábeis, no período de 2014 a 2018. Foram utilizados também artigos, manuais e leis. Os dados foram retirados do *website* oficial, que disponibiliza informações sobre as contas públicas da prefeitura municipal. Assim, tornou-se possível verificar a receita prevista, a arrecadação (receita realizada), a despesa fixada, bem como se o município gastou mais do que arrecadou.

Esta pesquisa se estrutura da seguinte forma: a próxima seção traz a fundamentação teórica, em que se discutem conceitos como contabilidade pública, receita e despesa orçamentária e suas classificações quanto à natureza, demonstrações contábeis e análise do balanço orçamentário. Em seguida, apresentam-se a metodologia e a análise e discussão dos resultados, nessa ordem. Por último, são feitas as considerações finais.

Contabilidade pública

Conforme Araújo e Arruda (2020), uma das definições atribuídas à contabilidade é conjunto de informações para captar, reunir, registrar, divulgar e interpretar os fenômenos contábeis, econômicos e patrimoniais. Sobre a contabilidade aplicada ao setor público, os autores emitem o seguinte conceito (2020, p. 29):

A contabilidade aplicada ao setor público é o ramo da Ciência Contábil voltado para o registro, o controle e a demonstração dos fatos mensuráveis em moeda que afetam o patrimônio da União, dos estados e dos municípios e suas respectivas autarquias e fundações, ou seja, as entidades de direito público interno.

A finalidade da contabilidade aplicada ao setor público é determinar métodos normativos que registrem os atos e fatos decorrentes da gestão patrimonial, financeira e orçamentária, para mostrar seus resultados (ARAÚJO; ARRUDA, 2020).

Coelho, Costa e Sousa (2014) afirmam que, por meio da contabilidade pública, são registrados os fatos contábeis (modificativos, permutativos e mistos) e os atos contábeis que podem alterar de forma qualitativa e quantitativa o patrimônio. Segundo esses autores, após a promulgação do Código de Contabilidade da União, em 1922, a contabilidade aplicada à administração pública, nas áreas federal, estadual, municipal e distrital (no caso do Distrito Federal), evoluiu rapidamente. Um exemplo é a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que permite o controle dos orçamentos e balanços mediante normas gerais de direito financeiro.

A administração financeira e orçamentária, conceitualizam Araújo e Arruda (2020),

representa as ações de gerenciar as finanças e o orçamento do setor governamental, que, no Brasil, divide-se em três esferas – União, estados e municípios –, objetivando o equilíbrio, a economicidade, a eficiência e a efetividade na gestão da coisa pública e compreende toda a infraestrutura composta de recursos humanos, materiais e tecnológicos.

Receitas e despesas orçamentárias

O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), (BRASIL, 2018), em sua 8ª edição, assim classifica a receita orçamentária: quanto ao impacto na situação líquida patrimonial (efetiva e não efetiva); quanto à natureza (corrente e de capital); quanto ao resultado fiscal (primária e financeira).

A classificação por natureza de receita e despesa públicas é estabelecida nos artigos 11 e 12 da Lei nº 4.320/1964. Conforme o § 4º do artigo 11 dessa Lei (BRASIL, 1964), as receitas correntes compõem-se das receitas: tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras receitas correntes e de transferências correntes (recursos financeiros destinados a pagar despesas correntes para manutenção ou financiamento que não implicam contraprestação direta de serviços). A referida Lei determina que o resultado positivo gerado pelo balanceamento dos totais das receitas e despesas, denominado superávit do orçamento corrente, não irá compor a receita orçamentária.

As receitas de capital provêm das operações de crédito, alienação de bens, amortização de empréstimos, transferências de capital e outras receitas de capital. É importante destacar o

conceito de operações de crédito, visto que elas se distinguem das demais receitas de capital e estão vinculadas à denominada regra de ouro² das finanças públicas.

Nas diretrizes do MCASP (BRASIL, 2018), as operações de crédito são recursos financeiros obtidos de entidades públicas ou privadas, provenientes da colocação de títulos públicos ou da contratação de empréstimos. Classificam-se em operações de crédito internas e operações de crédito externas. O artigo 29, inciso III, da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), (BRASIL, 2000) assim define operação de crédito:

compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros.

Conforme o MCASP (BRASIL, 2018), a receita orçamentária passa pelas seguintes etapas: previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento. A previsão abrange o planejamento e a estimativa de arrecadação da receita orçamentária, com a ressalva de que podem existir receitas não previstas. Trata-se de uma etapa em que é possível estimar possíveis necessidades de financiamento do governo e que antecede a fixação das despesas que farão parte das leis orçamentárias.

A Lei nº 4.320/64 estabelece que o lançamento da receita “é ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta”. Também de acordo com essa Lei, “são objeto de lançamento os impostos diretos e quaisquer outras rendas com vencimento determinado em lei, regulamento ou contrato”.

Na etapa da arrecadação, de acordo com o que orienta o MCASP (BRASIL, 2018), ocorre a entrega dos recursos dos contribuintes ou devedores ao Tesouro, por meio dos agentes arrecadadores ou de instituições financeiras autorizadas. Além disso, é preciso ressaltar, as receitas orçamentárias seguem o regime de caixa e são reconhecidas no exercício financeiro em que foram arrecadadas (BRASIL, 1964). Por fim, na fase de recolhimento, os valores arrecadados são transferidos para a conta específica do Tesouro, que irá administrar e controlar a arrecadação e a programação financeira.

A despesa orçamentária, segundo o MCASP (BRASIL, 2018), assim se classifica: impacto na situação líquida (efetiva e não efetiva); institucional (órgão orçamentário e unidade

² A regra de ouro tem como base dispositivos legais que impedem a realização de operações de crédito superiores às despesas de capital. A verificação do cumprimento da referida norma acontece ao final de cada exercício financeiro. Assim, segundo esse princípio, não é permitido endividar para pagar despesas correntes. Além disso, o volume de operações de crédito só pode exceder as despesas de capital até o montante de créditos suplementares ou especiais, devendo ser aprovado pelo Poder Legislativo (BRASIL, 2020).

orçamentária); funcional (função e subfunção); estrutura programática (programas e ações) e natureza da despesa (corrente e de capital).

As despesas correntes dividem-se em despesas de custeio e transferências correntes. Eis o trecho da Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 1964, p. 4) que estabelece os limites de cada uma:

§ 1º Classificam-se como Despesas de Custeio as dotações para manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis.

§ 2º Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manutenção de outras entidades de direito público ou privado.

§ 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

I - Subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;

II - Subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

As despesas de capital classificam-se em investimentos, inversões financeiras e transferências de capital. Na Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 1964, p. 4) elas estão assim definidas:

§ 4º Classificam-se como investimentos as dotações para o planejamento e a execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, bem como para os programas especiais de trabalho, aquisição de instalações, equipamentos e material permanente e constituição ou aumento do capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro.

§ 5º Classificam-se como Inversões Financeiras as dotações destinadas a:

I - Aquisição de imóveis, ou de bens de capital já em utilização;

II - Aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital;

III - Constituição ou aumento do capital de entidades ou empresas que visem a objetivos comerciais ou financeiros, inclusive operações bancárias ou de seguros.

§ 6º São Transferências de Capital as dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo essas transferências auxílios ou contribuições, segundo derivem diretamente da Lei de Orçamento ou de lei especialmente anterior, bem como as dotações para amortização da dívida pública.

O MCASP (BRASIL, 2018) prevê duas etapas para a despesa orçamentária: planejamento e execução. Durante o planejamento ocorrem as ações de fixação da despesa, descentralização de créditos orçamentários, programação orçamentária e financeira, processo licitatório e contratação.

A fixação da despesa é um estágio em que se verifica o limite de gastos que serão incluídos nas leis orçamentárias, com base nas receitas previstas. Após a autorização de gasto do poder legislativo por meio da Lei Orçamentária Anual (LOA), finaliza-se o processo de fixação da despesa orçamentária, ressalvadas as eventuais aberturas de créditos adicionais no decorrer do exercício financeiro (BRASIL, 2018).

As descentralizações de créditos orçamentários dizem respeito às movimentações de parte do orçamento, mantidas as classificações da despesa, condição que não altera a unidade orçamentária detentora do crédito orçamentário (BRASIL, 2018).

A programação orçamentária e financeira relaciona-se à combinação do fluxo dos pagamentos com o fluxo dos recebimentos, com o objetivo de ajustar a despesa fixada às novas projeções de resultados e de arrecadação. Desse modo, caso a receita arrecadada seja menor do que a estimada, ocorrerá a limitação de empenho e movimentação financeira para atingir os resultados previstos na Lei de Diretrizes Orçamentárias, bem como evitar compromissos sem respaldo financeiro (BRASIL, 2018).

O processo de licitação, conforme o MCASP, compreende:

(...) um conjunto de procedimentos administrativos que objetivam adquirir materiais, contratar obras e serviços, alienar ou ceder bens a terceiros, bem como fazer concessões de serviços públicos com as melhores condições para o Estado, observando os princípios da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório, do julgamento objetivo e de outros que lhe são correlatos (BRASIL, 2018).

A execução da despesa abrange os seguintes estágios: empenho, liquidação e pagamento. O empenho, define o artigo 58 da Lei nº 4.320/64, é “o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição” (BRASIL, 1964). Classifica-se em ordinário, estimativo e global.

O empenho ordinário, utilizado para as despesas de valor fixo, é previamente determinado e o pagamento, realizado de uma só vez. Já o empenho estimativo não pode ser determinado previamente, como gastos com energia elétrica, água, por exemplo. Por fim, o empenho global permite o parcelamento da despesa e é utilizado para despesas contratuais ou outras de valor determinado. Um exemplo são os compromissos decorrentes de aluguéis (BRASIL, 2018).

O estágio da liquidação, previsto no artigo 63 da nº Lei 4.320/64 (BRASIL, 1964),

(...) consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.

§ 1º Essa verificação tem por fim apurar:

I - a origem e o objeto do que se deve pagar;

II - a importância exata a pagar;

III - a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação.

§ 2º A liquidação da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados terá por base:

I - o contrato, ajuste ou acordo respectivo;

II - a nota de empenho;

III - os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço.

O pagamento da despesa, de acordo com os artigos 62 e 64 da Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 1964), efetiva-se após o estágio da liquidação. Além disso, a ordem de pagamento deve ser registrada por autoridade competente, que prestará os serviços de contabilidade para exarar os documentos e determinará o pagamento da despesa.

Demonstrações contábeis

Conforme o artigo 101 da Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 1964), o balanço orçamentário, o balanço financeiro, o balanço patrimonial e a demonstração das variações patrimoniais mostram os resultados gerais do exercício. No balanço orçamentário, as receitas e as despesas previstas são comparadas com as realizadas.

No balanço financeiro, são demonstrados os ingressos e os dispêndios. Compõem os ingressos: a receita orçamentária, os recebimentos de origem extraorçamentária, as transferências recebidas e o saldo em espécie do exercício anterior. Os dispêndios constituem-se de: despesa orçamentária, transferências financeiras concedidas, pagamentos extraorçamentários e saldo para o exercício seguinte (BRASIL, 1964).

Ao balanço patrimonial cabe demonstrar informações sobre: ativo financeiro, ativo permanente, passivo financeiro, passivo permanente, saldo patrimonial e contas de compensação. Por último, a demonstração das variações patrimoniais indica o resultado patrimonial do exercício e evidencia as alterações no patrimônio (resultantes ou não da execução orçamentária) (BRASIL, 1964).

Análise do balanço orçamentário

De acordo com as diretrizes do MCASP (BRASIL, 2018), o balanço orçamentário compõe-se de: quadro principal, quadro da execução dos restos a pagar não processados e quadro da execução dos restos a pagar processados.

As receitas são especificadas em previsão inicial, previsão atualizada, receitas realizadas e saldo, que é o resultado da subtração das receitas realizadas pela previsão atualizada. Com base nessa diferença, é possível deduzir se houve insuficiência ou excesso de arrecadação.

Nos quadros do balanço orçamentário, a despesa está especificada em dotação inicial, dotação atualizada para o exercício, despesas empenhadas, despesas liquidadas, despesas pagas e saldo da dotação.

O artigo 35 da Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 1964) prevê que o exercício financeiro irá coincidir com o ano civil e as receitas e despesas serão contabilizadas segundo o regime orçamentário. Portanto, as receitas são reconhecidas na arrecadação e as despesas no empenho.

Os restos a pagar, também conforme o MCASP (BRASIL, 2018), constituem todas as despesas orçamentárias regularmente empenhadas e não pagas até o dia 31 de dezembro do exercício financeiro, e classificam-se em processados e não processados. Os restos a pagar processados são todas as despesas empenhadas e liquidadas; os não processados, as que foram apenas empenhadas (despesa a liquidar ou em liquidação).

Metodologia da pesquisa

Este trabalho teve como referência a pesquisa sobre balanço orçamentário, realizada por Morais Mesquita, Silva e Melillo (2019) no município de Quartel Geral. Para este estudo, a análise fundamentou-se em informações de três grupos: a) orçamento aprovado; b) execução orçamentária; c) índices contábeis.

Assim, com base no orçamento aprovado, verifica-se se houve o cumprimento da regra de ouro, se ocorreu capitalização ou descapitalização e também a situação do endividamento (MORAIS MESQUITA; SILVA; MELILLO, 2019).

Neste trabalho, adotou-se o estudo de caso como estratégia. Quanto à abordagem, esta pesquisa pode ser classificada como exploratória e quantitativa. Foram coletados dados secundários do balanço orçamentário do município de Itajubá, constantes no *website* da prefeitura, bem como utilizados livros, artigos, leis e manuais para compor a revisão bibliográfica. O período analisado - 2014 e 2018 - abrangeu dois mandatos (2013-2016 e 2017-2020) e o Plano Plurianual (PPA) de 2014-2017 e de 2018-2021.

Devido à carência de informações sobre as contas públicas anteriores a 2015, algumas análises foram feitas sem as informações referentes ao ano de 2014. É o caso do resultado da execução da receita, da situação da prefeitura de Itajubá em relação à execução das despesas e da despesa executada, dotação atualizada e quociente de execução da despesa. Ainda a respeito da ausência de informações, ficaram restritos aos anos de 2016 e 2017 os dados relativos a restos a pagar processados e não processados e a disponibilidade de caixa, já que no *website* da prefeitura constam os relatórios de gestão fiscal apenas desse período.

Resultados e discussão

Análise com base no orçamento aprovado

A Tabela 1 mostra que as despesas de capital de Itajubá foram superiores às operações de crédito entre 2014 e 2018. Com base em tais informações é possível afirmar que o município cumpriu a regra de ouro.

Tabela 1 - Situação da Prefeitura de Itajubá (R\$), 2014-2018.

Ano	Despesas de capital	Operações de crédito	Diferença
2014	10.205.000,00	779.000,00	9.426.000,00
2015	13.285.686,88	4.340.925,23	8.944.761,65
2016	11.370.672,92	1.408.884,91	9.961.788,01
2017	10.804.342,18	936.046,10	9.868.296,08
2018	10.504.145,88	362.875,05	10.141.270,83

Fonte: Elaboração própria com base nos dados de Itajubá (2020).

Capitalização/descapitalização

Quando a despesa de capital é superior à receita de capital, ocorre a capitalização orçamentária. É o que se observa no período entre 2014 e 2018 (Tabela 2). Quando acontece a capitalização orçamentária, a receita corrente está sendo aplicada para financiar despesas de capital. Isso pode ser verificado

se forem apurados simultaneamente superávit corrente e déficit de capital. O superávit corrente indica que está sobrando receita corrente, enquanto o déficit de capital aponta que está faltando receita de capital. Daí, conclui-se, que a receita corrente é empregada no financiamento da despesa de capital, ocorrendo a capitalização orçamentária (Rondônia, 2018, p. 23).

Se as receitas de capital financiarem as despesas correntes desenvolve-se o que significa descapitalização orçamentária (Brasil, 2011).

Tabela 2 - Receitas e despesas da Prefeitura de Itajubá (R\$), 2014-2018.

Ano	Despesa de capital	Receita de capital	Diferença
2014	10.205.000,00	9.467.000,00	738.000,00
2015	13.285.686,88	7.773.057,17	5.512.629,71
2016	11.370.672,92	6.684.500,66	4.686.172,26
2017	10.804.342,18	3.047.011,07	7.757.331,11
2018	10.504.145,88	3.895.893,77	6.608.252,11

Fonte: Elaboração própria com base nos dados de Itajubá (2020).

Endividamento

Verifica-se na Tabela 3 que, em 2015, as operações de crédito são superiores à amortização da dívida, o que denota um aumento do endividamento nesse ano. Quando a amortização da dívida é superior às operações de crédito significa uma diminuição do endividamento, situação favorável ao orçamento (Rondônia, 2018).

Tabela 3 - Situação do endividamento da Prefeitura de Itajubá (R\$), 2014-2018.

Ano	Operações de crédito	Amortização da dívida	Diferença
2014	779.000,00	829.000,00	- 50.000,00
2015	4.340.925,23	1.309.348,55	3.031.576,68
2016	1.408.884,91	2.439.162,95	- 1.030.278,04
2017	936.046,10	3.810.556,69	- 2.874.510,59
2018	362.875,05	3.328.923,83	- 2.966.048,78

Fonte: Elaboração própria com base nos dados de Itajubá (2020).

Análise com base na execução do orçamento

Resultado orçamentário

Na Tabela 4, verifica-se que entre 2015, 2017 e 2018 ocorreu um déficit orçamentário, pois a despesa empenhada foi superior à receita arrecadada. Portanto, apenas em 2014 e 2016 houve superávit na arrecadação.

Tabela 4 - Receitas arrecadadas e despesas empenhadas da Prefeitura de Itajubá (R\$), 2014-2018.

Ano	Receita arrecadada	Despesa empenhada	Diferença
2014	152.588.000,00	150.022.000,00	2.566.000,00
2015	167.650.195,72	170.103.336,67	- 2.453.140,95
2016	206.204.125,74	204.501.845,51	1.702.280,23
2017	212.022.505,00	219.163.401,40	- 7.140.896,40
2018	225.166.090,25	226.863.291,59	- 1.697.201,34

Fonte: Elaboração própria com base nos dados de Itajubá (2020).

Resultado da execução da receita

Nota-se na Tabela 5 que, nos anos de 2015, 2017 e 2018, houve uma insuficiência na arrecadação. Apenas em 2016 é que se verificou excesso na arrecadação.

Tabela 5 - Arrecadação da Prefeitura de Itajubá (R\$), 2015-2018.

Ano	Receita arrecadada	Receita prevista	Diferença
2015	167.650.195,72	179.872.683,10	- 12.222.487,38
2016	206.204.125,74	205.282.004,33	922.121,41
2017	212.022.505,00	225.426.208,16	- 13.403.703,16
2018	225.166.090,25	244.179.034,66	- 19.012.944,41

Fonte: Elaboração própria com base nos dados de Itajubá (2020).

Resultado da execução da despesa

Quando a despesa fixada é superior à despesa executada, acontece uma economia de despesa (Morais Mesquita, 2019). Nota-se na Tabela 6 que, em todos os anos analisados, a despesa fixada foi superior à despesa executada, ou seja, a prefeitura previu mais despesas do que o que foi efetivamente gasto. Conforme o MCASP (BRASIL, 2018), quando a dotação inicial é superior à fixada na Lei Orçamentária Anual (LOA), tem-se a abertura de créditos adicionais ao longo do exercício, deduzidos das anulações e cancelamentos. Essa despesa é denominada dotação atualizada no quadro referente às despesas orçamentárias.

Tabela 6 - Situação da Prefeitura de Itajubá em relação à execução das despesas (R\$), 2015-2018.

Ano	Despesa fixada	Despesa executada	Diferença
2015	179.872.683,10	168.197.233,71	11.675.449,39
2016	205.282.004,33	200.781.076,88	4.500.927,45
2017	225.426.208,16	217.103.368,74	8.322.839,42
2018	244.179.034,66	224.243.679,71	19.935.354,95

Fonte: Elaboração própria com base nos dados de Itajubá (2020).

Análise por meio de índices contábeis

Quociente de Execução da Despesa (QED)

Obtém-se o Quociente de Execução da Despesa (QED) por meio do produto da despesa executada e a dotação atualizada, conforme a Equação 1:

$$\text{QED} = \text{Despesa executada} \div \text{dotação atualizada} \quad (\text{Equação 1})$$

Percebe-se na Tabela 7 que, para todos os anos, o quociente foi menor do que 1. Isso significa que houve economia orçamentária, já que o gasto foi inferior à despesa fixada. Do contrário, quando esse quociente é superior a 1, as despesas são superiores à dotação inicial (Kohama, 2006).

Tabela 7 - Despesa executada (R\$), dotação atualizada (R\$) e Quociente de Execução da Despesa (QED) – Itajubá/MG, 2015-2018.

Ano	Despesa executada	Dotação atualizada	QED
2015	168.197.233,71	197.876.689,36	0,850
2016	200.781.076,88	217.861.111,88	0,922
2017	217.103.368,74	240.261.408,53	0,904
2018	224.243.679,71	253.819.669,44	0,883

Fonte: Elaboração própria com base nos dados de Itajubá (2020).

Quociente do Resultado Orçamentário (QRO)

O Quociente do Resultado Orçamentário (QRO) é obtido pelo produto da receita orçamentária e a despesa empenhada. É o que mostra a Equação 2:

$$\text{QRO} = \text{receita realizada} \div \text{despesa empenhada} \quad (\text{Equação 2})$$

Se o QRO é maior do que 1, significa que houve superávit orçamentário. Se é inferior a 1, déficit orçamentário (Kohama, 2006). Na Tabela 8, nota-se que, com base no QRO, houve superávit orçamentário em 2014 e em 2016.

Tabela 8 - Receita realizada (R\$), despesa empenhada (R\$) e Quociente do Resultado Orçamentário (QRO) – Itajubá/MG, 2014-2018.

Ano	Receita realizada	Despesa empenhada	QRO
2014	152.588.000,00	150.022.000,00	1,017
2015	167.650.195,72	170.103.336,67	0,986
2016	206.204.125,74	204.501.845,51	1,008
2017	212.022.505,00	219.163.401,40	0,967
2018	225.166.090,25	226.863.291,59	0,993

Fonte: Elaboração própria com base nos dados de Itajubá (2020).

De acordo com o § 1º do artigo 59 da Lei nº 4.320/64 “é vedado aos municípios empenhar, no último mês do mandato do prefeito, mais do que o duodécimo da despesa prevista no orçamento vigente” (BRASIL, 1964). A despesa fixada do município de Itajubá, em 2016 (último ano de mandato do prefeito) foi R\$ 205.282.004,33, sendo o duodécimo desse valor correspondente a R\$ 17.106.833,69, e o empenho em dezembro de 2016 foi R\$ 2.574.675,56, o que permite concluir que o município honrou a premissa da Lei nº 4.320/64.

O artigo 42 da LRF veda à união, aos estados e aos municípios:

(...) nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

Parágrafo único. Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício (BRASIL, 2020).

A Tabela 9 mostra que, em 31 de dezembro de 2016, os restos a pagar não processados foram no valor de R\$ 3.720.768,63 e os restos a pagar processados, R\$ 6.203.853,87, totalizando R\$ 9.924.622,50. A disponibilidade de caixa, descontados os restos a pagar não processados, totalizou R\$ 15.653.390,47, o que demonstra que o município cumpriu com as regras estabelecidas na LRF.

Tabela 9 – Restos a pagar processados e não processados e disponibilidade de caixa em 31 de dezembro (R\$) – Itajubá/MG, 2016-2017.

	2016	2017
Restos a pagar não processados	3.720.768,63	2.060.032,66
Restos a pagar processados	6.203.853,87	17.224.861,90
Total	9.924.622,50	19.284.894,56
Disponibilidade de caixa	15.653.390,47	9.767.285,03

Fonte: Elaboração própria com base nos dados de Itajubá (2020).

Quociente da Execução Orçamentária Corrente (QEOC)

O Quociente da Execução Orçamentária Corrente (QEOC) resulta do produto entre a receita realizada corrente e a despesa empenhada corrente, conforme a Equação 3:

$$\text{QEOC} = \text{receita realizada corrente} \div \text{despesa empenhada corrente} \quad (\text{Equação 3})$$

Se o QEOC for menor do que 1, é um indicativo de que a receita corrente não irá cobrir as despesas correntes empenhadas, condição que implica o uso das receitas de capital para o financiamento. Do contrário, se é maior do que 1, acontece o superávit da receita corrente, que poderá ser utilizada para financiar as despesas de capital (SILVA CARNEIRO; SANTOS, 2014). Entre o período de 2014 e 2018, houve o superávit da receita corrente, já que o quociente foi superior a 1 (Tabela 10).

Tabela 10 - Receita realizada corrente (R\$), despesa empenhada corrente (R\$) e Quociente da Execução Orçamentária Corrente (QEOC) – Itajubá/MG, 2014-2018.

Ano	Receita realizada corrente	Despesa empenhada corrente	QEOC
2014	159.686.000,00	138.184.000,00	1,156
2015	176.320.038,63	156.020.078,46	1,130
2016	218.218.284,66	192.091.748,42	1,136
2017	228.533.779,35	207.268.598,85	1,103
2018	239.332.278,06	214.672.805,79	1,115

Fonte: Elaboração própria com base nos dados de Itajubá (2020).

Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária (QFREO)

O Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária (QFREO) é o produto da receita realizada corrente e a despesa paga, consoante a Equação 4:

$$\text{QFREO} = \text{Receita realizada corrente} \div \text{despesa paga} \quad (\text{Equação 4})$$

O QFREO é um indicador que mede a representação da receita orçamentária recebida em relação à despesa orçamentária paga. Obtém-se a despesa paga ao subtrair a receita orçamentária paga dos restos a pagar, do serviço da dívida a pagar e dos depósitos que passam para o próximo período (SILVA CARNEIRO; SANTOS, 2014).

Entre 2014 e 2018, o QFREO apresentou valores superiores a 1 (Tabela 11), o que indica superávit na execução orçamentária e financeira. Caso o QFREO fosse inferior a 1, indicaria déficit na execução orçamentária e financeira, em decorrência da despesa ser superior à arrecadação (KOHAMA, 2006).

Tabela 11 - Receita realizada corrente (R\$), despesa paga (R\$) e Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária (QFREO) – Itajubá/MG, 2014-2018.

Ano	Receita realizada corrente	Despesa paga	QFREO
2014	159.686.000,00	147.267.000,00	1,084
2015	176.320.038,63	168.197.233,71	1,048
2016	218.218.284,66	200.781.076,88	1,087
2017	228.533.779,35	217.103.368,74	1,053
2018	239.332.278,06	224.243.679,71	1,067

Fonte: Elaboração própria com base nos dados de Itajubá (2020).

Considerações finais

O estudo do balanço orçamentário de Itajubá (MG), com base no orçamento aprovado, na execução do orçamento e nos índices contábeis, mostrou a situação orçamentária do município no período de 2014 e 2018.

A análise do orçamento aprovado demonstrou que houve um aumento do endividamento no ano de 2015, em decorrência do aumento das operações de crédito. Evidenciou-se também que o município cumpriu com a regra de ouro, visto que não houve endividamento para financiar despesas correntes nos anos analisados. Em relação aos fatores capitalização/descapitalização, observou-se que, em todo o período, houve capitalização. Logo, é possível concluir que a receita corrente foi aplicada para financiar despesas de capital.

Constatou-se também que o resultado orçamentário foi superavitário em 2014 e 2016. Nos demais anos analisados, a despesa empenhada foi superior à receita arrecadada. Em todo o período, as despesas fixadas foram superiores à despesa executada, o que mostra que houve economia orçamentária e todas as despesas previstas na dotação legal.

É importante frisar que o ano de 2016 foi o último ano de mandato da primeira gestão do prefeito Rodrigo Riera. Nesse ano, foram cumpridas as regras estabelecidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal em relação ao limite de restos a pagar e também em relação ao limite de empenho no último mês de mandato, como determina a Lei nº 4.320/64. Além disso, apenas no ano de 2016, a receita arrecadada foi superior à receita prevista, o que denota excesso de arrecadação. Verificou-se também um aumento da receita arrecadada ao longo dos anos.

Ademais, ocorreu um superávit da receita corrente nos quatro anos analisados, o que permite financiar despesas de capital, conforme o Quociente da Execução Orçamentária Corrente (QEOC). Em todo o período, houve superávit na execução orçamentária e financeira, de acordo com o Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária (QFREO).

Conclui-se, de modo geral, que, no período entre 2014 e 2018, a prefeitura de Itajubá controlou as despesas orçamentárias e o endividamento, aumentou a arrecadação ao longo dos anos e cumpriu com os parâmetros relativos ao controle do gasto público.

Referências

ARAÚJO, Inaldo; ARRUDA, Daniel. **Contabilidade Pública: da teoria à prática**. 3. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

BRASIL. **Demonstrações Contábeis**. Brasília: Ministério de Economia, Secretaria do Tesouro Nacional (STN), Manual SADIPEM, Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal, 2011. Disponível em: <https://conteudo.tesouro.gov.br/manuais/index.php?option=com_content&view=article&id=1555:020319-demonstracoes-contabeis&catid=749&Itemid=376>. Acesso em: 8 nov. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e da outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 05 mai. 2000. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br>>. Acesso em: 13 ago. 2020.

BRASIL. **Lei nº 4.320/64, de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, de 23 de março de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Vários acessos.

BRASIL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)**. 8ª ed. Brasília: Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional (STN), 2018. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br>>. Vários acessos.

BRASIL. **Tesouro Transparente, Painel da Regra de Ouro**. Brasília: Ministério de Economia, Secretaria do Tesouro Nacional (STN), 2020. Disponível em: <<https://www.tesourotransparente.gov.br/visualizacao/painel-da-regra-de-ouro>>. Vários acessos.

COELHO, Jaqueline K. V; COSTA, Helder R. da; SOUSA, Marta A. de. A importância da contabilidade pública como instrumento de Controle na administração pública. **Revista Pensar Tecnologia**. v. 3, n. 1, 2014.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **IBGE Cidades: Itajubá**. Disponível em: <<https://cidades.ibge.gov.br/brasil/mg/itajuba/pesquisa/23/25207?tipo=ranking>>. Acesso em: 4 jun. 2020.

ITAJUBÁ (Cidade). **Contas Públicas: Prestação de Contas**. Secretaria Municipal de Administração, Itajubá, Minas Gerais, 2020. Disponível em: <<http://www.itajuba.mg.gov.br/servicospmi/portal-da-transparencia/contas-publicas/>>. Vários acessos.

KOHAMA, Helio. **Balanços Públicos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MORAIS MESQUITA, João Paulo de; SILVA, Lorena M. Z.; MELILLO, Pedro. H. A importância das análises das demonstrações financeiras do município de quartel geral, com enfoque no balanço orçamentário: um estudo de caso realizado no município de Quartel Geral. **Revista Acadêmica Conecta**. V. 4, n. 1, p. 46-66, 2019.

RONDÔNIA (Estado). **Manual de Conferência das Demonstrações Contábeis 2018**. Superintendência Estadual de Contabilidade, Governo do Estado de Rondônia, Brasil, 2018. Disponível em: <http://www.contabilidade.ro.gov.br/data/uploads/2019/03/MCDC_Ed2-2018-Parte1.pdf>. Acesso em: 8 nov. 2020.

SILVA CARNEIRO, Monalisa da; SANTOS, Geovane C. dos. Análise de indicadores patrimoniais, financeiros e orçamentários da Prefeitura Municipal de Carmo do Paranaíba - período de 2011 a 2013. **Revista Gestão, Tecnologia e Ciências**, v.3, n.6, p.22-42, 2014.

SILVA SANTANA, Monique da; FARONI, Walmer; ARAÚJO SANTOS, Nálbia de; CUNHA CASSUCE, Francisco C. da. Endividamento público em municípios do Estado de Minas Gerais: uma análise de dados em painel. **Revista Universo Contábil**, v. 15, n. 2, p. 24-43, 2019.

Recebido em: 23 de novembro de 2020.

Aprovado em: 16 de setembro de 2021.