

**FACULDADES INTEGRADAS “ANTÔNIO EUFRÁSIO DE  
TOLEDO”**

**FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS E ADMINISTRATIVAS  
DE PRESIDENTE PRUDENTE**

**A CONTABILIDADE PÚBLICA SOB O ENFOQUE GERENCIAL: UM  
ESTUDO COM BASE NOS BALANÇOS (ANEXOS 12, 13, 14 E 15  
DA LEI 4320/64) DE 1999 A 2002 DA PREFEITURA MUNICIPAL DE  
REGENTE FEIJÓ - SP**

Márcia Alessandra Viaro  
Vânia Celi Bosísio

Presidente Prudente/SP

2.003

# **FACULDADES INTEGRADAS “ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”**

**FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS E ADMINISTRATIVAS  
DE PRESIDENTE PRUDENTE**

## **A CONTABILIDADE PÚBLICA SOB O ENFOQUE GERENCIAL: UM ESTUDO COM BASE NOS BALANÇOS (ANEXOS 12, 13, 14 E 15 DA LEI 4320/64) DE 1999 A 2002 DA PREFEITURA MUNICIPAL DE REGENTE FEIJÓ - SP**

Márcia Alessandra Viaro

Vânia Celi Bosísio

Monografia apresentada como requisito parcial de Conclusão de Curso para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, sob orientação da Professora Maria Cecília Palácio Soares.

Presidente Prudente/SP

2.003

**A CONTABILIDADE PÚBLICA SOB O ENFOQUE GERENCIAL: UM ESTUDO COM BASE NOS BALANÇOS (ANEXOS 12, 13, 14 E 15 DA LEI 4320/64) DE 1999 A 2002 DA PREFEITURA MUNICIPAL DE REGENTE FEIJÓ - SP**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado como requisito parcial para obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Professora Maria Cecília Palácio Soares

Prof. Jorge Luiz Galvão de Oliveira

Prof. Walter Klienchen Dalari

Presidente Prudente, 02 de dezembro de 2003

“Talvez não tenhamos conseguido fazer o melhor, mas lutamos para que o melhor fosse feito... Não somos o que deveríamos ser, não somos o que iremos ser, mas graças a Deus não somos o que éramos.” Martin L. King

## **AGRADECIMENTOS**

Agradecemos primeiramente a Deus, que é nosso criador e possibilitou nossa existência para realizarmos esse trabalho.

Agradecemos ao Ex.mo Sr. Prefeito Municipal de Regente Feijó, Marco Antônio Pereira da Rocha, à Câmara Municipal, a todos os funcionários que colaboraram na elaboração do presente trabalho.

À nossa professora e orientadora, Prof. Maria Cecília Palácio Soares, pela oportunidade de aprendizado e engrandecimento intelectual, bem como pela orientação e dedicação.

Ao supervisor de monografias prof. Sandro Bertolli, pela dedicação aos trabalhos da 1ª turma de Ciências Contábeis a desenvolver monografias.

Aos membros da Banca Examinadora, Prof. Jorge Luiz Galvão de Oliveira e Prof. Walter Klienchen Dalari, pela contribuição em discutir a presente proposta.

Enfim, a todos aqueles que direta e indiretamente contribuíram para a realização desse trabalho, nosso muito obrigado.

## RESUMO

Esse trabalho demonstra a importância da Contabilidade Pública, sob um enfoque gerencial, voltada para a geração de informações necessárias para a tomada de decisão e para controle do patrimônio público, na busca da eficiência exigida pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). O tema está inserido no campo da Contabilidade Pública e fez uso de documentação indireta através fontes secundárias. Foi empregado o método de perspectiva teórico-empírica e histórico descritiva.

A pesquisa busca demonstrar que existem mecanismos eficientes, na Contabilidade Pública, voltados para a tomada de decisões e gerenciamento do patrimônio. A Prefeitura de Regente Feijó é utilizada, nesse trabalho, como um exemplo prático desses mecanismos.

O trabalho trata, no seu desenvolvimento, da história da contabilidade geral e pública e dos conceitos necessários para o desenvolvimento da parte prática. A análise prática abrange uma sequência de quatro exercícios financeiros, 1999 a 2002, fazendo um comparativo dos anos. Para essa análise foram usados dois tipos de índices: os índices da ABOP (Associação Brasileira de Orçamento Público) e quocientes contábeis (orçamentário, financeiro e patrimonial). Os dois índices apresentaram resultados semelhantes, demonstrando ineficiência e ineficácia dos orçamentos, porém ao longo dos anos esses índices foram melhorando gradativamente, até que em 2002 chegou perto do ideal estabelecido pelos índices.

Com essas análises práticas demonstrou-se a necessidade do uso da Contabilidade Pública como ferramenta principal de controle e análise, pois um orçamento bem executado é aquele que está equilibrado, que não possua nem déficit, nem superávit.

**PALAVRAS-CHAVE:** Contabilidade Pública; enfoque gerencial; tomada de decisão; análise de balanços públicos.

## **ABSTRACT**

That work demonstrates the importance of the Public Accounting, under a managerial focus, gone back to the generation of necessary information for the electric outlet of decision and for control of the public patrimony, in the search of the efficiency demanded by the Law of Fiscal Responsibility (LRF). The theme is inserted in the field of the Public Accounting and he/she made use of indirect documentation through secondary.

The research search to demonstrate that efficient mechanisms exist, in the Public Accounting, gone back to the electric outlet of decisions and administration of the patrimony. Regente Feijó's City hall is used, in that work, as a practical example of those mechanisms.

The work treats, in your development, of the history of the general and public accounting and of the necessary concepts for the development of the practical part. The practical analysis embraces a sequence of four financial exercises, 1999 to 2002, being made a comparative of the years. For that analysis two types of indexes were used: the indexes of ABOP (Brazilian Association of Public Budget) and accounting quotients (budget, financial and patrimonial). The two indexes presented similar results, demonstrating inefficiency and inefficacy of the budgets, however along the years those indexes went improving gradativamente, until that in 2002 arrived close to the established ideal for the indexes.

With that practical analyses a need of the use of the Public Accounting was demonstrated as main tool of control and analysis, because a budget well executed it is that that is balanced, that doesn't possess nor deficit, nor superavit.

**KEYWORDS:** Public accounting; focus managerial; electric outlet of decision; analysis of public swinging.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

### LISTA DE GRÁFICOS

<b>GRÁFICO 1:</b> Evolução do quociente da execução da receita.....	93
<b>GRÁFICO 2:</b> Evolução do quociente do equilíbrio orçamentário.....	95
<b>GRÁFICO 3:</b> Evolução do quociente da cobertura de créditos adicionais.....	96
<b>GRÁFICO 4:</b> Evolução do quociente da execução orçamentária.....	97
<b>GRÁFICO 5:</b> Evolução do quociente do resultado orçamentário .....	98
<b>GRÁFICO 6:</b> Evolução do quociente da execução orçamentária.....	102
<b>GRÁFICO 7:</b> Evolução do quociente financeiro real da execução orçamentária .....	103
<b>GRÁFICO 8:</b> Evolução do quociente da execução orçamentária corrente.....	104
<b>GRÁFICO 9:</b> Evolução do quociente da execução orçamentária de capital.....	105
<b>GRÁFICO 10:</b> Evolução do quociente da execução extra-orçamentária.....	107
<b>GRÁFICO 11:</b> Evolução do quociente do resultado da execução financeira....	108
<b>GRÁFICO 12:</b> Evolução do quociente do resultado dos saldos financeiros.....	109
<b>GRÁFICO 13:</b> Evolução do quociente da situação financeira.....	112
<b>GRÁFICO 14:</b> Evolução do quociente da situação permanente.....	113

### LISTA DE QUADROS

<b>QUADRO 1:</b> Modelo do Balanço Orçamentário segundo o anexo 12, lei 4320/64.....	35
<b>QUADRO 2:</b> Modelo do Balanço Financeiro segundo o anexo 13, lei 4320/64	37
<b>QUADRO 3:</b> Modelo do Balanço Patrimonial segundo o anexo 14, lei 4320/64.....	40
<b>QUADRO 4:</b> Modelo da Demonstração das Variações Patrimoniais segundo o anexo 15, lei 4320/64.....	41
<b>QUADRO 5:</b> Quocientes do Balanço Orçamentário.....	91
<b>QUADRO 6:</b> Quocientes do Balanço Financeiro.....	98

<b>QUADRO 7: Quocientes do Balanço Patrimonial.....</b>	<b>110</b>
---	------------

## **LISTA DE TABELAS**

<b>TABELA 1: Balanço Orçamentário do exercício de 1999 (atualizado a valor presente de 31/12/2002, de acordo com o IGP-DI).....</b>	<b>46</b>
<b>TABELA 2: Balanço Orçamentário do exercício de 2000 (atualizado a valor presente de 31/12/2002, de acordo com o IGP-DI).....</b>	<b>47</b>
<b>TABELA 3: Balanço Orçamentário do exercício de 2001 (atualizado a valor presente de 31/12/2002, de acordo com o IGP-DI).....</b>	<b>48</b>
<b>TABELA 4: Balanço Orçamentário do exercício de 2002.....</b>	<b>49</b>
<b>TABELA 5: Balanço Financeiro do exercício de 1999 (atualizado a valor presente de 31/12/2002, de acordo com o IGP-DI).....</b>	<b>50</b>
<b>TABELA 6: Balanço Financeiro do exercício de 2000 (atualizado a valor presente de 31/12/2002, de acordo com o IGP-DI).....</b>	<b>51</b>
<b>TABELA 7: Balanço Financeiro do exercício de 2001 (atualizado a valor presente de 31/12/2002, de acordo com o IGP-DI).....</b>	<b>52</b>
<b>TABELA 8: Balanço Financeiro do exercício de 2002.....</b>	<b>53</b>
<b>TABELA 9: Balanço Patrimonial do exercício de 1999 (atualizado a valor presente de 31/12/2002, de acordo com o IGP-DI).....</b>	<b>54</b>
<b>TABELA 10: Balanço Patrimonial do exercício de 2000 (atualizado a valor presente de 31/12/2002, de acordo com o IGP-DI).....</b>	<b>55</b>
<b>TABELA 11: Balanço Patrimonial do exercício de 2001 (atualizado a valor presente de 31/12/2002, de acordo com o IGP-DI).....</b>	<b>56</b>
<b>TABELA 12: Balanço Patrimonial do exercício de 2002.....</b>	<b>57</b>
<b>TABELA 13: Demonstração das Variações Patrimoniais exercício de 1999 (atualizado a valor presente de 31/12/2002, de acordo com o IGP-DI).....</b>	<b>58</b>
<b>TABELA 14: Demonstração das Variações Patrimoniais exercício de 2000 (atualizado a valor presente de 31/12/2002, de acordo com o IGP-DI).....</b>	<b>59</b>
<b>TABELA 15: Demonstração das Variações Patrimoniais exercício de 2001 (atualizado a valor presente de 31/12/2002, de acordo com o IGP-DI).....</b>	<b>60</b>

<b>TABELA 17:</b> Demonstrativo da Execução das Receitas da Prefeitura Municipal de Regente Feijó – SP – Balanço Orçamentário – Janeiro a dezembro de 1999 .....	64
<b>TABELA 18:</b> Demonstrativo da Execução das Receitas da Prefeitura Municipal de Regente Feijó – SP – Balanço Orçamentário – Janeiro a dezembro de 2000 .....	66
<b>TABELA 19:</b> Demonstrativo da Execução das Receitas da Prefeitura Municipal de Regente Feijó – SP – Balanço Orçamentário – Janeiro a dezembro de 2001.....	68
<b>TABELA 20:</b> Demonstrativo da Execução das Receitas da Prefeitura Municipal de Regente Feijó – SP – Balanço Orçamentário – Janeiro a dezembro de 2002.....	70
<b>TABELA 21:</b> Avaliação Comparativa da Execução Orçamentária 1999 e 2000 em relação ao Trabalho de previsão da Receita – TPR.....	72
<b>TABELA 22:</b> Avaliação Comparativa da Execução Orçamentária 2000 e 2001 em relação ao Trabalho de previsão da Receita – TPR.....	73
<b>TABELA 23:</b> Avaliação Comparativa da Execução Orçamentária 2001 e 2002 em relação ao Trabalho de previsão da Receita – TPR.....	74
<b>TABELA 24:</b> Demonstrativo da Execução das Despesas da Prefeitura Municipal de Regente Feijó – SP – Balanço Orçamentário – Janeiro a dezembro de 1999.....	75
<b>TABELA 25:</b> Demonstrativo da Execução das Despesas da Prefeitura Municipal de Regente Feijó – SP – Balanço Orçamentário – Janeiro a dezembro de 2000.....	78
<b>TABELA 26:</b> Demonstrativo da Execução das Despesas da Prefeitura Municipal de Regente Feijó – SP – Balanço Orçamentário – Janeiro a dezembro de 2001.....	81
<b>TABELA 27:</b> Demonstrativo da Execução das Despesas da Prefeitura Municipal de Regente Feijó – SP – Balanço Orçamentário – Janeiro a dezembro de 2002.....	84
<b>TABELA 28:</b> Avaliação Comparativa da Execução Orçamentária 1999 e 2000 em relação à Capacidade Operacional Financeira – COFD.....	87

<b>TABELA 29:</b> Avaliação Comparativa da Execução Orçamentária 2000 e 2001 em relação à Capacidade Operacional Financeira – COFD .....	88
<b>TABELA 30:</b> Avaliação Comparativa da Execução Orçamentária 2001 e 2002 em relação à Capacidade Operacional Financeira – COFD .....	89
<b>TABELA 31:</b> Quociente da execução da receita.....	92
<b>TABELA 32:</b> Quociente do equilíbrio orçamentário.....	94
<b>TABELA 33:</b> Quociente da cobertura de créditos adicionais .....	95
<b>TABELA 34:</b> Quociente da execução da despesa.....	96
<b>TABELA 35:</b> Quociente do resultado orçamentário.....	97
<b>TABELA 36:</b> Quociente da execução orçamentária.....	101
<b>TABELA 37:</b> Quociente financeiro real da execução orçamentária.....	102
<b>TABELA 38:</b> Quociente da execução orçamentária corrente.....	103
<b>TABELA 39:</b> Quociente da execução orçamentária de capital.....	104
<b>TABELA 40:</b> Quociente da execução extra-orçamentária.....	106
<b>TABELA 41:</b> Quociente do resultado execução financeira.....	107
<b>TABELA 42:</b> Quociente do resultado dos saldos financeiros.....	108
<b>TABELA 43:</b> Quociente da situação financeira.....	111
<b>TABELA 44:</b> Quociente da situação permanente.....	112
<b>TABELA 45:</b> Demonstrativo geral dos quocientes.....	113

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	13
<b>1 PANORAMA HISTÓRICO DA CONTABILIDADE</b> .....	15
<b>2 CONTABILIDADE PÚBLICA: ORIGEM E CONCEITOS BÁSICOS</b> .....	18
2.1 Origens da Contabilidade Pública .....	18
2.2 Contabilidade Pública: conceito e campo de atuação .....	20
<b>3 ORÇAMENTO: A ESTRUTURA DA CONTABILIDADE PÚBLICA</b> .....	23
3.1 Orçamento Público.....	23
3.2 Estruturação e elaboração do Orçamento Público.....	26
3.2.1 <i>Estruturação do Orçamento Público</i> .....	26
3.2.2 <i>Elaboração do Orçamento Público</i> .....	27
3.3 Execução do Orçamento Público: receita orçamentária versus despesa orçamentária .....	29
3.3.1 <i>Conceito de receita e despesa orçamentária</i> .....	29
3.3.2 <i>Execução orçamentária</i> .....	30
<b>4 A ESTRUTURAÇÃO CONTÁBIL PÚBLICA: PROCESSO E REGIME CONTÁBIL</b> .....	33
4.1 Processo de escrituração.....	33
4.1.1 <i>Sistema Orçamentário</i> .....	34
4.1.2 <i>Sistema Financeiro</i> .....	35
4.1.3 <i>Sistema Patrimonial</i> .....	37
4.2 Regime de escrituração contábil.....	41
4.3 A escrituração contábil sob o enfoque da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei complementar 101, de 04 de maio de 2000).....	42
<b>5 ANÁLISE DOS BALANÇOS PÚBLICOS DOS EXERCÍCIOS DE 1999 A 2002 DA PREFEITURA MUNICIPAL DE REGENTE FEIJÓ-SP</b> .....	45

5.1 Análise da eficiência financeira na execução orçamentária, para o município de Regente Feijó, através dos índices da ABOP.....	62
5.1.1 Índices desenvolvidos pela ABOP.....	62
5.1.2 Análise dos Balanços Orçamentários com base no índice dos Trabalhos de Previsão da Receita (TPR) .....	63
5.1.3 Análise dos Balanços Orçamentários com base no índice da Capacidade Operacional Financeira da Despesa (COFD).....	74
5.2 Análise e interpretação das demonstrações financeiras: quociente orçamentário, financeiro e patrimonial.....	90
5.2.1 Análise e interpretação restrita do Balanço Orçamentário.....	90
5.2.2 Análise e interpretação restrita do Balanço Financeiro.....	98
5.2.3 Análise e interpretação restrita do Balanço Patrimonial .....	109
<b>CONCLUSÃO</b> .....	114
<b>BIBLIOGRAFIA</b> .....	117

## INTRODUÇÃO

Durante muito tempo as finanças públicas estiveram em total descontrole, pela falta do cumprimento de normas estabelecidas pela lei 4320/64.

Para que se fizesse cumprir o estabelecido na referida lei 4320, em 04 de maio de 2000 foi aprovada a lei complementar 101, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que disciplina as finanças públicas, trazendo novas regras e punições severas aos administradores. Esses, por sua vez, sentem a necessidade de adequar-se às novas exigências estabelecidas por essa lei.

Nesse contexto, o trabalho analisa a importância da Contabilidade Pública no controle do patrimônio e tomada de decisão, sob um enfoque gerencial voltado para a obtenção da eficiência gestacional exigida pela LRF.

O enfoque principal do trabalho é demonstrar que existem instrumentos práticos e de fácil compreensão que auxiliam na transformação dos dados que são gerados pelos relatórios contábeis, ou seja, os anexos 12, 13, 14 e 15 da lei 4320/64, em informações que servirão de base para o controle do patrimônio e para a tomada de decisão com relação à elaboração dos próximos orçamentos.

O trabalho está dividido em cinco capítulos além dessa introdução e da conclusão. O primeiro capítulo trata da história da contabilidade geral; o segundo capítulo abrange o surgimento e os conceitos básicos sobre a Contabilidade Pública; o terceiro capítulo trata do Orçamento Público, formas de elaboração, estruturação e a execução orçamentária; o quarto capítulo versa sobre a escrituração contábil, o processo de escrituração através dos sistemas contábeis, o regime de escrituração contábil adotado pela Contabilidade Pública, terminando com a escrituração sob o enfoque da LRF, e, finalmente; o quinto capítulo trata da análise prática da execução financeira com índices gerados pela organização não governamental conhecida como Associação Brasileira de Orçamento Público (ABOP), e também a análise de quocientes orçamentários, financeiros e patrimoniais. Para o desenvolvimento do trabalho utilizou-se o método de

perspectiva teórico-empírica e histórico-descritiva, basicamente assentado em documentação secundária.

Os índices produzidos pela ABOP são capazes de medir a eficiência e eficácia do planejamento e execução do orçamento, possibilitando uma análise comparativa ano a ano. Dentre os vários índices criados pela ABOP serão analisados, no presente trabalho, dois deles, que tratam da execução financeira do orçamento, ou seja, analisa se a execução das receitas e despesas estão o mais próximo possível da previsão, demonstrando realmente a eficiência.

Existem vários quocientes contábeis que podem auxiliar os administradores. Esse trabalho dá mais ênfase aos quocientes orçamentários, financeiros, e alguns patrimoniais, devido à limitação de informações, pois para que fossem tratados todos os índices, seria necessário um estudo aprofundado de outros anexos, diferentes dos analisados, isso tornaria o trabalho muito extenso e de difícil compreensão, o que não é o objetivo principal estabelecido.

Para a análise desses índices foram tomados como base os dados contábeis da Prefeitura Municipal de Regente Feijó-SP, através dos anexos 12, 13, 14 e 15 dos exercícios de 1999 a 2002.

Essa análise não tem o intuito político de analisar uma determinada administração ou prefeitura, visa apenas demonstrar as diversas maneiras de tornar a administração pública mais eficiente e eficaz, demonstrando que até as mais pequenas prefeituras necessitam e podem ter a Contabilidade Pública como uma grande aliada na gestão eficiente e eficaz das finanças públicas.

## 1 UM PANORAMA HISTÓRICO DA CONTABILIDADE <sup>1</sup>

Não se sabe quem inventou a contabilidade, sabe-se apenas que o sistema de escrituração por partidas dobradas surgiu na Itália nos séculos XIII e XIV. Mas muito antes de a Europa se tornar uma forte economia, economias mais sofisticadas já existiam no Oriente Médio e Extremo Oriente. A antiguidade da civilização egípcia é confirmada pelas grandes pirâmides, das quais a primeira foi construída há mais de quatro mil anos. Os agricultores egípcios ao pagarem seus tributos aos coletores recebiam como recibos desenhos nas paredes, os quais eram, segundo os arqueólogos, usados para fins contábeis.

Alexandre, o Grande, fundou a cidade de Alexandria em 332 a.C. onde foi montada a maior biblioteca do mundo antigo e foi ali que Cláudio Ptolomeu desenvolveu suas teorias astrológicas. Mas, por volta de 646 d.C. quando os árabes chegaram a Alexandria, a biblioteca havia sido completamente destruída. Porém, em 765 d.C., os membros da corte do segundo Califa, Al-Mansur, descobriram um mosteiro onde viviam os seguidores de Nestorius, banidos de Constantinopla e com eles foram encontrados cópias dos vários manuscritos antigos.

O resultado desta descoberta foi a criação, em Bagdá, do maior centro de conhecimento do primeiro milênio, onde os árabes levaram da Índia a descoberta do conceito número zero e o desenvolvimento do atual sistema numérico. E, Gilberto, arcebispo de Ravena, foi um dos primeiros a introduzir o sistema hindu-numérico na Europa.

O progresso chegou e com ele as grandes invenções tais como a bússola, e a vela latina que permitia a navegação em qualquer época do ano. Com a expansão do comércio, riquezas iam sendo acumuladas e a negociação individual foi sendo substituída por representantes e associações; com as sociedades, os riscos com as navegações eram compartilhados entre todos os sócios. Este progresso foi importante para o desenvolvimento da contabilidade, pois a firma como entidade foi sendo separada da pessoa de seus proprietários, havendo a

---

<sup>1</sup> Esse capítulo é baseado na seguinte fonte principal: HENDRIKSEN, E.S.; VAN BREDA, M.F. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999, p. 38-52.

importância do cálculo de lucros, para que seus proprietários pudessem saber quanto estavam ganhando ou perdendo com as navegações.

Pessoas e cidades foram desaparecendo com o passar dos séculos, mas o conhecimento permaneceu, e em 1494 o frei franciscano chamado Luca Paccioli, usando a matemática, foi o primeiro a codificar a contabilidade e a escrever um livro onde incluía uma seção sobre o sistema de escrituração por partidas dobradas no qual apresentava o raciocínio em que se baseavam os lançamentos contábeis.

Partidas dobradas é um sistema que consiste em fazer-se duas colunas, do lado esquerdo coloca-se os aumentos de determinada conta e, do lado direito, as reduções, o saldo da conta é obtido pela subtração de um pelo outro.

Esse método foi desenvolvido porque naquela época não havia a noção de número negativo, pois estes só foram utilizados em matemática a partir do século XVII.

No final do século XV, as cidades italianas começaram a decair tanto na política, quanto no comércio. Com o descobrimento de novas rotas de comércio, os centros comerciais deslocaram-se para outros países, e com eles foram também o sistema italiano de partidas dobradas, onde vários escritores popularizaram as idéias de Luca Paccioli.

A era do descobrimento trouxe muita necessidade financeira para que as grandes viagens pudessem acontecer. Foi nessa ocasião que surgiram as empresas de capital conjunto, onde os indivíduos reuniam-se para financiar uma viagem e, ao final, recebiam de acordo com a proporção investida. Entretanto, muitas vezes ao final da viagem não havia dinheiro suficiente para pagar os investidores que, em troca, recebiam participações em outras viagens, o que tornava a contabilidade muito complexa. Em 1654, um acordo permitiu a participação permanente, ou seja, os investidores podiam manter seus investimentos por prazo indefinido, porém ao final de cada ano fazia-se a apuração de ganhos ou perdas para que pudesse ser feita a distribuição aos investidores. Em 1673, o Código Comercial Francês determinou que se fizesse um balanço dos resultados a cada dois anos.

Com o advento da Revolução Industrial muitas mudanças ocorreram. Foi uma época de boas colheitas e o preço dos alimentos despencou. Com boa alimentação, saúde e o desenvolvimento dos conceitos de higiene pessoal reduziu-se a incidência da peste bubônica e conseqüentemente as mortes aumentando a população. Sendo assim, as manufaturas precisavam de mais equipamentos para atender à demanda de mercadorias e, com isso, houve a necessidade de obter mais capital, o que levou ao surgimento de instituições financeiras, surgindo nesse contexto, a Bolsa de Valores de Londres, em 1773, e a de Nova York, em 1792.

No século XIX e início do século XX, dada a grande expansão da indústria e o aumento no número de investidores em cada empresa, ocorreram diversas mudanças que causaram efeitos diretos e indiretos na contabilidade. O objetivo da contabilidade de outrora, que era de passar informações ao proprietário presente, transformou-se em elaboração de relatórios gerenciais aos proprietários e investidores que não estavam presentes.

Sendo assim, a Contabilidade passou a ser voltada mais para os resultados obtidos, fazendo com que surgissem conceitos e princípios teóricos para elaborar relatórios necessários para uma melhor compreensão dos dados usados. Nesse sentido, a Contabilidade passou a ser mais gerencial facilitando o entendimento das alterações e da realidade do dia a dia de cada empresa. Esses conceitos gerenciais levaram a contabilidade a uma constante evolução.

Essa evolução levou a contabilidade a se subdividir em várias áreas específicas, para que houvesse um melhor estudo daquela área. Dentre essas áreas está a Contabilidade Pública, à qual será o enfoque desse trabalho.

## 2 CONTABILIDADE PÚBLICA: ORIGENS E CONCEITOS BÁSICOS

### 2.1 Origens da Contabilidade Pública <sup>2</sup>

A Contabilidade Pública e o Orçamento surgem através do artigo 12 da Carta Magna outorgada pelo Rei João sem Terra, em 1217 na Inglaterra, no qual dizia que nenhum tributo ou auxílio poderia ser instituído no Reino, senão pelo conselho comum, exceto os com a finalidade de resgatar a pessoa do Rei, tornar seu filho primogênito cavaleiro ou casar sua filha mais velha, e os auxílios teriam de ser razoáveis em seu montante. Através desse artigo os gastos da coroa eram limitados ao que fosse autorizado pelo conselho comum criado pelo rei. Com o passar do tempo aprendeu-se que não bastava autorizar, era necessário verificar se suas aplicações estavam correspondendo à finalidade a qual foi autorizada. A partir de 1802, com a aprovação da Lei do Fundo Consolidado, começa-se a publicar o relatório anual das finanças. O ano de 1822 marca o início do orçamento plenamente desenvolvido, através de uma exposição que fixava a despesa e a receita de cada exercício.

No Brasil, a Contabilidade Pública teve seu início em 1808 com o alvará de D.João VI que criava o Erário Régio e estabelecia normas de contabilidade por partidas dobradas, mas que só tiveram sua real aplicação entre os anos de 1832 e 1849. Em 1850, foi promulgada a Lei que instituiu o Código Comercial, tornando obrigatória a escrituração contábil e a elaboração dos Balanços Gerais. Com a Proclamação da República em 1889, houve um maior controle das contas públicas, porém, nesse período não se fazia uso do método de partidas dobradas instituído pelo alvará de D.João VI em 1808, a escrituração não passava de livros-caixa.

O método de partidas dobradas, então foi restabelecido no início do século XX, com a crise do café, onde o governo de São Paulo fez o chamado Convênio de Taubaté, agindo no mercado a fim de controlar o estoque e o preço do produto. Essa grande operação financeira levou a Administração Pública a

---

<sup>2</sup> Esse capítulo tem como base a seguinte fonte principal: GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 7. Ed. São Paulo: atlas, 1997, p. 41-64.

organizar a contabilidade do Tesouro do Estado de São Paulo. O trabalho do contador Carlos de Carvalho foi tão bem sucedido que outros Estados resolveram seguir o exemplo. Assim, em 1905, começava uma nova era da Contabilidade Pública no Brasil, que foi completada em 1914 quando o governo federal precisou levantar um empréstimo com a Inglaterra e, para surpresa do governo, esta lhe pede uma demonstração da receita e despesa da União. Nessa emergência, surgem renomados contadores, como Moraes Júnior, que lutaram para organizar a contabilidade pública brasileira nas bases que possui hoje. Em 1919 foi aprovado um projeto do contabilista Moraes Júnior restaurando o sistema de contabilidade por partidas dobradas.<sup>3</sup>

Outra grande conquista foi a criação da Contadoria Central da República e a aprovação do Código de Contabilidade da União, através do decreto 4.536 de 1922, sancionado pelo presidente Epitácio Pessoa. O referido código possibilitou ordenar procedimentos orçamentários, financeiros e patrimoniais, bem como formalizar o que vinha acontecendo a respeito da elaboração da Lei Orçamentária, onde o Executivo enviava ao Legislativo as informações necessárias para a elaboração da Lei Orçamentária Anual.

Em 1934, com a aprovação de uma nova Constituição, o orçamento foi tratado com maior destaque. A competência de elaborar a proposta da Lei Orçamentária ficou atribuída ao presidente da República, e ao Legislativo cabia apenas aprovar a proposta com o auxílio do Tribunal de Contas, podendo estes propor emendas ao orçamento, o que caracterizava a participação dos dois poderes na elaboração da Lei Orçamentária.

Com o Estado Novo, em 1937, decretou-se uma nova Constituição, na qual a proposta orçamentária seria elaborada por um departamento administrativo que seria criado junto à Presidência e votada pela Câmara dos Deputados e pelo Conselho Federal, uma espécie de Senado. Mas essas duas câmaras nunca existiram e o orçamento federal foi sempre elaborado e decretado pelo chefe do Executivo.

---

<sup>3</sup> ALOE, Armando. **Contabilidade Pública**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1973, p. 14-16.

A partir da Constituição de 1946, então aparecem os avanços no sentido de padronizar os orçamentos, a partir da determinação da volta do regime anterior, onde o orçamento era proposto pelo Executivo e aprovado pelo Legislativo, volta a participação dos dois poderes.

Sob a vigência desta constituição, em 1964, o Congresso Nacional aprovou a lei 4.320, de 17 de março, que tinha como finalidade atender solicitações no sentido de se adotar um modelo orçamentário padrão para os três níveis de governo. Essa lei também instituiu que as receitas e as despesas de capital deveriam ser projetadas trienalmente, ou seja, para o exercício financeiro atual e para os dois subsequentes. A Constituição de 1967 consagrou a exigência dos orçamentos plurianuais tratada na Lei 4320/64.

Com a forte pressão política nos anos 80 e o agravamento da crise econômica, ficou evidente a fragilidade política que abriu espaços para campanhas populares como as eleições diretas e a convocação da Assembléia Nacional Constituinte. Assim sendo, em 1988, o país recebia a sua sétima Constituição, onde o tema orçamentário teve grande atenção, trazendo novos conceitos e regras, além de confirmar princípios e normas já tradicionais.

O mais recente fato da história da Contabilidade Pública foi a promulgação da Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000, conhecida com Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Essa lei foi criada com o intuito de fazer com que os administradores executem com mais responsabilidade o que é aprovado no Orçamento. A Lei 101/2000 impõe novas normas e princípios no que diz respeito aos gastos com pessoal e ao endividamento público, limitando e punindo os administradores que não a cumprirem. Assim começa mais uma nova etapa na evolução da Contabilidade Pública, permitindo um ajuste fiscal permanente, fortalecendo a situação financeira do ente público, disponibilizando mais recursos para a execução de programas de desenvolvimento social e econômico.

## **2.2 Contabilidade Pública: conceito e campo de atuação**

A Contabilidade Pública pode ser conceituada, segundo Oliveira (1955) apud Aloe (1973, p.12), como sendo:

[...] o ramo da contabilidade geral que estuda, registra, controla e demonstra os fatos e atos econômicos e administrativos que ocorreram no patrimônio público de uma entidade, permitindo a elaboração de informações sobre os resultados e variações da composição do patrimônio para que haja melhor prestação de contas e tomada de decisões por seus administradores.

Segundo Meireles (1984) apud Kohama (1996, p.32) a principal diferença entre a contabilidade das empresas privadas e a contabilidade das empresas públicas está no que se pode ou não fazer, ou seja, “enquanto na administração particular é lícito fazer tudo o que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que lei autoriza.”

Uma outra diferença está na apuração do resultado, nas empresas privadas, após formarem seu patrimônio, fazem com que este lhe dê resultados positivos, ou seja, o lucro, já nas entidades públicas, segundo Catherein apud Kohama (1996, p.23), o uso do seu patrimônio é no sentido “proporcionar o maior grau possível de bem-estar social.”

Nesses termos o objetivo principal da Contabilidade Pública é registrar e acompanhar a situação da entidade pública. Entretanto, com a forte exigência do controle das finanças públicas, a contabilidade pública, atualmente tornou-se uma ferramenta para tomada de decisão, auxiliando no controle para que se atinja os objetivos e finalidades da administração, possibilitando fazer uma avaliação e correções se forem necessárias.

No que concerne ao objeto da contabilidade pública esse se localiza no patrimônio, ou seja, no conjunto de bens, direitos e obrigações vinculadas a este patrimônio. O patrimônio, na administração pública, recebe duas denominações distintas: o patrimônio público e o patrimônio contábil.

Os bens públicos são distinguidos dos bens particulares através do artigo 98 do Código Civil brasileiro: “são públicos os bens do domínio nacional pertencentes às pessoas jurídicas de direito público interno; todos os outros são particulares, seja qual for a pessoa a que pertencerem.”

Constitui o patrimônio público todos os bens públicos discriminados no referido artigo 99 do Código Civil, porém, fazendo parte do patrimônio contábil somente os bens dominicais.

Ainda com base no artigo 99, o mesmo classifica os bens públicos em três tipos, a saber:

Art. 99. São bens públicos:

- I - os de uso comum do povo, tais como rios, mares, estradas, ruas e praças;
- II - os de uso especial, tais como edifícios ou terrenos destinados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual, territorial ou municipal, inclusive os de suas autarquias;
- III - os dominicais, que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades.

Os bens de uso comum do povo são aqueles colocados à disposição do povo e que podem ser usados pessoal e imediatamente sem a intermediação de um funcionário público. Os bens de uso especial são os considerados de utilidade pública e que estão sempre a serviço da coletividade, mas que precisam de pessoas para administrá-lo; é o caso das bibliotecas e escolas públicas. Os bens dominicais são todos os outros bens públicos não classificados nem como de uso comum, nem como de uso especial, e são os que interessam para a Contabilidade Pública, pois a principal característica do ativo é que os bens sejam considerados de uso exclusivo da entidade, constituindo então o patrimônio contábil, objeto de estudo da Contabilidade Pública, ou seja, os bens que são inventariados e incorporados ao ativo da entidade. Os bens de uso comum ou especial só perdem sua característica após determinação legal, ou por modificação do uso do bem, ou por haver cessado a utilização do bem em destinação ao serviço público, passando então a fazer parte do patrimônio contábil da entidade.

Toda essa estrutura é necessária para que a Administração Pública obtenha êxito em seu objetivo principal que é o bem-estar social da população. Tal objetivo só será alcançado se houver um bom planejamento orçamentário e também a execução eficiente desse orçamento.

## 3 ORÇAMENTO: A ESTRUTURA DA CONTABILIDADE PÚBLICA

### 3.1 Orçamento Público

Segundo Martins (2000, p. 43), o orçamento pode ser definido como um plano de trabalho onde se apresenta, em termos monetários, a previsão das receitas que serão arrecadadas e a fixação das despesas que serão gastas em um determinado exercício por uma esfera de governo, seja ela municipal, estadual ou federal.

Apesar do orçamento ser anual, ele não pode ser elaborado e executado sem tomar como referência o ano anterior e o ano posterior, pois são necessárias informações do ano anterior para elaborá-lo e executá-lo e depois será avaliado e servirá de base para a elaboração do orçamento seguinte. Surge daí a necessidade de entender como se dá a seqüência das etapas desenvolvidas no processo orçamentário chamado de Ciclo Orçamentário, que respeita as seguintes etapas: elaboração; estudo e aprovação; execução e avaliação.

Na elaboração do orçamento está a fixação dos objetivos concretos para o período considerado. Essa etapa compreende também os cálculos dos recursos financeiros, materiais e humanos necessários para a materialização e concretização do orçamento. O estudo e aprovação é a fase em que o Poder Legislativo estuda as propostas discutindo as eventuais emendas; após a discussão o projeto de lei orçamentário é aprovado enviado de volta ao Poder Executivo para que se faça a sanção. Após a sanção, o projeto, transformado em lei, começa a ser executado, ou seja, começa a concretização dos objetivos e metas determinados. A avaliação é a fase destinada a julgar o nível dos objetivos fixados no orçamento e se houve modificações na sua execução possibilitando fixar programações futuras mais consistentes.

Para a elaboração do orçamento precisam ser observados alguns princípios orçamentários gerais descritos a seguir:

a) Anualidade: onde se limita a vigência do orçamento para um período de um ano;

b) Unidade: estabelece que as receitas e despesas devem estar juntas na mesma Lei Orçamentária;

c) Universalidade: também conhecida como princípio do orçamento bruto, que estabelece que todas as receitas e todas as despesas devem ser apresentadas na Lei Orçamentária pelos seus totais sem qualquer dedução;

d) Equilíbrio: aponta que o total das receitas deve ser suficiente para pagar as despesas;

e) Exclusividade: onde a Lei não poderá conter nenhuma outra determinação que não seja a previsão das receitas e execução das despesas;

f) Especificação: refere-se à classificação dos itens que devem constar no orçamento, é um aspecto formal como meio de controle das receitas e despesas;

g) Publicidade: o orçamento por ser um instrumento de controle, deve ser publicado para conhecimento dos representantes do povo e também de toda a comunidade;

h) Clareza: os quadros que são publicados devem ser feitos de maneira clara facilitando o entendimento de todos;

i) Uniformidade: deve manter sua estrutura uniforme, a fim de permitir comparações ao longo do tempo;

j) Precedência: este princípio torna a votação do Legislativo um ato obrigatório pois sem a Lei Orçamentária haverá paralisação dos serviços e da contratação de novas despesas. Caso o Executivo não encaminhe para o Legislativo a proposta de orçamento até 31 de agosto do exercício anterior ao da proposta orçamentária, fica automaticamente considerado o orçamento anterior.

Na estruturação do orçamento há, também, princípios específicos para as receitas orçamentárias, destacando-se os seguintes:

a) Não afetação da receita: as receitas provenientes de impostos devem ser recolhidas a um caixa único do Tesouro, sem que haja qualquer vinculação dessas receitas a determinado órgão, fundo ou despesa;

b) Legalidade da tributação: que diz respeito aos limites no poder de tributar no qual inclui as seguintes vedações:

- \* aumentar ou cobrar tributos sem lei que o estabeleça;
- \* fazer tratamento desigual entre contribuintes em situações iguais;
- \* cobrar tributos de fatos geradores antes do início da vigência da lei que o instituiu;
- \* cobrar tributos no mesmo exercício em que foi instituído ou aumentado;
- \* usar o tributo como ato de confisco;
- \* estabelecer limites no tráfego de pessoas ou bens, salvo no caso dos pedágios.

Assim como as receitas, as despesas orçamentárias também devem obedecer a alguns princípios, destacando-se os seguintes:

a) Princípio da utilidade: a despesa deve atender ao custeio de gastos necessários para o funcionamento do Estado com o objetivo de atender a todos, desde a proteção da sociedade até a execução de obras, melhoramentos, transportes, ou seja, tudo que possa ajudar a sociedade;

b) Princípio da legitimidade: a despesa deve ser enquadrada na legitimidade do consentimento coletivo realizado pelos representantes da população, e pela possibilidade contributiva, ou seja, quanto os contribuintes podem arcar. Essas duas condições legitimam a realização da despesa;

c) Princípio da oportunidade: evidencia-se pela execução de uma despesa em função de uma necessidade pública ou coletiva, é também analisada de acordo com a situação econômica do momento, pois a despesa deve adaptar-se às reais possibilidades financeiras dos contribuintes;

d) Princípio da legalidade: estabelece que os administradores estejam sempre atentos às leis, pois todas as despesas só podem ser executadas se estiverem permitidas por lei;

e) Princípio da economicidade: este princípio foi introduzido pela Constituição Federal de 1988, com a finalidade de avaliar as despesas quanto ao

seu custo-benefício, ou seja, sua viabilidade na aplicação dos recursos, a economicidade deve ser aplicada quando houver critérios legais de parâmetros não financeiros para a avaliação do setor público.

## **3.2 Estruturação e elaboração do Orçamento Público**

### **3.2.1 Estruturação do Orçamento Público**

Para que o orçamento possa ser estruturado e elaborado é necessário que os administradores tomem várias decisões, as quais podem ser classificadas de três maneiras, chamadas de processos:

a) Processo descendente: é aquele no qual os objetivos são estabelecidos pela cúpula, ou seja, as pessoas que detêm maior poder de decisão, em função da necessidade geral, cabendo aos níveis mais baixos da hierarquia apenas a elaboração de planos de acordo com os objetivos fixados pela cúpula. Esse processo apresenta vantagens e desvantagens. Como vantagens, é possível destacar que há um maior conhecimento das necessidades gerais, melhor adequação dos recursos, menor possibilidade de duplicar os serviços; como desvantagens, aparece o perigo de uma programação inadequada à situação real e o risco de as unidades executoras não aderirem ao processo.

b) Processo ascendente: é o contrário do processo descendente. Nesse processo, cada unidade executora faz seu próprio planejamento em relação ao orçamento, avaliando suas necessidades de acordo com os meios disponíveis, sendo todos enviados para a cúpula para aprovação. Suas vantagens são que, as unidades, por conhecerem melhor o meio em que estão, têm maior programação e visão da realidade, motivando as unidades executoras; suas desvantagens dizem respeito à limitação das unidades na determinação de objetivos, o que leva a concentrar recursos em programas qualitativos e também à duplicidade de serviços, ou seja, a realização dos mesmos serviços por várias unidades.

c) Processo intermediário ou misto: nesse processo, a cúpula traça as diretrizes e objetivos em função dos meios disponíveis. Com esses parâmetros, as unidades executoras elaboram os planos de trabalho que serão consolidados nos Ministérios e Secretarias e, depois, no órgão central do planejamento. Apresenta a vantagem de ter maior adequação dos objetivos evitando planos irreais, eliminando também o risco de duplicidade de serviços e há maior adesão das unidades executoras ao processo; porém, este é um processo mais burocrático, demorado e complexo, apresentando uma dificuldade no planejamento por parte das unidades administrativas o que pode levar o órgão central do planejamento a fazer cortes onde não é necessário. Apesar das desvantagens esse é o processo utilizado no Brasil.

Depois do processo de decisões o orçamento passa por quatro etapas de elaboração: pré-liminar, inicial, intermediária e final.

Na etapa pré-liminar faz-se a fixação das diretrizes e elaboração de projeções e prognósticos, passando pela etapa inicial temos a preparação de normas e instruções e o encaminhamento às unidades executoras. Na etapa intermediária, as unidades executoras indicam os programas de trabalho a serem desenvolvidos, após a indicação as propostas são consolidadas a cada órgão. Finalmente, na fase final, as propostas são consolidadas e formula-se a proposta geral de orçamento que, após ser aprovada pelo Executivo, é encaminhada ao Legislativo para posterior aprovação e, transforma-se, finalmente, na Lei do Orçamento Anual.

Além dessas etapas de escrituração, a Constituição Federal de 1988, traz como novidade a obrigação da Administração Pública em elaborar três propostas, que também servem de instrumento para a elaboração orçamentária.

### **3.2.2 Elaboração do Orçamento Público**

A elaboração das três propostas para a elaboração do Orçamento parte inicialmente do Poder Executivo, porém para que essas propostas sejam válidas devem ser aprovadas pelo Poder Legislativo e transformadas em leis.

As propostas a serem elaboradas são as seguintes:

a) Proposta do Plano Plurianual: essa proposta deverá conter o diagnóstico global da situação mostrando as carências e potenciais existentes, a exposição das diretrizes, estratégias e política econômica, financeira e social para os próximos anos, a demonstração dos objetivos e exposição dos programas e metas, indicando os critérios usados na projeção da receita e na estimativa de custos das metas propostas, e análise da capacidade de endividamento e pagamento e, por fim, o projeto de Lei do Plano Plurianual, que depois de aprovada torna-se um plano de médio prazo onde o governo ordena as ações para que os objetivos e metas fixados sejam atingidos para um período de cinco anos na esfera federal e quatro anos para as esferas estaduais e municipais;

b) Proposta das Diretrizes Orçamentárias: deverá conter a análise da execução do Plano Plurianual, justificando os eventuais desvios, e as prioridades a serem implementadas na Lei Orçamentária Anual, as eventuais propostas de vantagens ou aumento de salários ou criação de cargos, alteração de carreiras ou admissão de pessoal, proposta de alteração na Legislação Tributária, proposta de limites para os três poderes e, análise das receitas. Deve conter também o Projeto da Lei das Diretrizes Orçamentárias que, após ser aprovada, define-se como sendo as metas e prioridades da Administração Pública que tem a finalidade de orientar a elaboração do orçamento anual. Acompanhando o projeto deve estar o demonstrativo das despesas por funções e a análise da capacidade de endividamento;

c) Proposta do Orçamento Anual: essa proposta deverá conter a descrição da compatibilidade das metas do orçamento com as metas aprovadas na Lei de Diretrizes Orçamentárias, em caso de inflação prevista deve-se apresentar a adequação dos preços adotados na Lei de Diretrizes Orçamentárias, deve conter também as metas previstas em cada órgão. Junto com todas essas análises deve vir também o Projeto de Lei Orçamentária Anual com a descrição das principais finalidades e metas previstas para cada órgão e a demonstração da receita e despesa com os valores previstos para cada mês. Esse projeto, após tornar-se lei, serve de instrumento para colocar em prática o conjunto de ações e

objetivos que foram determinados no Plano Plurianual e na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Após a elaboração da Proposta do Orçamento Anual, ela é passada ao Poder Legislativo para que seja feita a discussão em plenário fazendo-se as emendas. O Orçamento passa pelo voto do relator da Câmara para redação final e votação final em plenário. Após a votação e aprovação do Projeto pelo Legislativo, ele volta para o Poder Executivo onde será sancionado, ou seja, aprovado. Se o Executivo não estiver de acordo poderá, dentro de quinze dias, vetar total ou parcialmente o projeto de lei comunicando ao Legislativo o motivo do veto. Quando o projeto é aprovado pelo Legislativo e sancionado pelo Executivo, ou o veto do Executivo é rejeitado de forma constitucional, o projeto é transformado em Lei, através da promulgação e publicação.

A promulgação é o ato que declara a existência da lei, mas para que esta se torne obrigatória é necessário que se faça a publicação, ou seja, a divulgação em órgão de imprensa oficial, dizendo que uma Lei nova está em vigor, tornando-se obrigatória.

### **3.3 Execução do Orçamento Público: receita orçamentária versus despesa orçamentária**

#### **3.3.1 Conceito de receita e despesa orçamentária <sup>4</sup>**

As receitas orçamentárias são os recursos financeiros arrecadados conforme a Lei Orçamentária Anual e são aplicadas na execução das despesas públicas. São consideradas receitas orçamentárias as Receitas Correntes (tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços, transferências correntes), e as Receitas de Capital (operações de crédito, alienação de bens, amortização de empréstimos, transferências de capital).

---

<sup>4</sup> Parte conceitual de acordo com a Lei 4320/64 (Anexo A)

As **receitas correntes** são as receitas destinadas às despesas correntes, essas receitas não acrescem o patrimônio permanente.

Já no que diz respeito à **Receita de Capital**, representa a captação de recursos financeiros através da venda de bens ou direitos, constituição de dívidas através de empréstimos e financiamentos e outros recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado para atender despesas classificadas com Despesa de Capital

As despesas orçamentárias são as estabelecidas em orçamento, é a aplicação dos recursos públicos na realização dos gastos com a manutenção ou expansão dos serviços públicos já existentes. Elas dividem-se em duas categorias econômicas:

As **despesas correntes** são gastos destinados à manutenção e funcionamento de seus órgãos, e que geram diminuição no patrimônio da entidade. São despesas correntes:

Já as **despesas de capital** são os gastos destinados à aquisição de novos bens de capital ou adquirir os bens que já estão em uso. Desembolsos ou aplicações compensatórias na modificação do patrimônio.

### ***3.3.2 Execução orçamentária***

Após a publicação da Lei Orçamentária Anual sua execução inicia-se no primeiro dia do exercício financeiro, ou seja, o período em que o orçamento é executado, o que no Brasil coincide com o ano civil (01/01 a 31/12). A execução do orçamento é um conjunto de procedimentos que a administração adota para alcançar as metas que foram estabelecidas para os programas de governo.

Os recursos financeiros para o atendimento desses programas de governo vêm por meio de créditos orçamentários e créditos adicionais. Os créditos orçamentários são aqueles discriminados pelos órgãos e unidades orçamentários aprovados pelo Poder Legislativo na Lei Orçamentária Anual. Já os créditos

adicionais <sup>5</sup> são autorizações para completar dotações insuficientes ou que não foram computadas no orçamento. Esses créditos adicionais podem ser classificados em: (i) créditos adicionais suplementares que visam reforçar a dotação orçamentária que se tornou insuficiente durante a execução do orçamento, corrigindo erros de dotação orçamentária; (ii) créditos adicionais especiais, destinam-se a atender despesas que não foram especificadas na dotação orçamentária por erros no planejamento, e; (iii) créditos adicionais extraordinários, para atender despesas imprevisíveis e urgentes, como guerra ou calamidade pública, devido à sua urgência esses créditos extraordinários não dependem de aprovação do Legislativo.

No caso dos créditos suplementares e especiais, estes dependem de autorização do Legislativo e da indicação dos recursos que compensarão a abertura desses créditos. Esses recursos são compensados de quatro maneiras:

a) Superávit financeiro: que é apurado no Balanço do exercício anterior, sendo a diferença positiva entre o ativo financeiro (recursos disponíveis em caixa e banco) e o passivo financeiro, somando-se ainda o saldo dos créditos adicionais transferidos e das operações de créditos. A Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece que os administradores, em final de mandato, não podem contrair despesas nos dois últimos quadrimestres sem que haja disponibilidades suficientes para saldá-las;

b) Excesso de arrecadação: são os saldos positivos das diferenças entre a receita arrecadada e a receita prevista, acumulada mês a mês, se arrecadação for maior que a previsão esse excesso pode tornar-se recurso para execução de programas;

c) Anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou outros créditos adicionais já autorizados: faz-se a transferência desse crédito para outra despesa mais necessária;

d) Operações de crédito autorizadas pelo Poder Legislativo: que são empréstimos ou financiamentos contraídos a curto ou a longo prazo.

---

<sup>5</sup> Artigo 41 da lei 4320/64 (Anexo A)

Os créditos suplementares têm vigência durante o exercício financeiro da dotação orçamentária. Já os créditos especiais e extraordinários podem ser transferidos para o exercício seguinte desde que sejam autorizados nos últimos quatro meses do exercício, caso contrário terão a vigência até o final do exercício em que foram criados, isso acontece porque o projeto de Lei Orçamentária é encaminhado ao Legislativo até agosto, ficando impossível saber o que irá acontecer até o final do ano.

O Orçamento Público é constituído em uma estrutura previamente diagnosticada pela administração através de uma análise do perfil sócio-econômico sobre a comunidade a qual ele será desenvolvido, ou seja, os planos e metas governamentais. Após esse diagnóstico passa-se para o processo orçamentário (a prática através da sua aplicação), que torna-se necessário a organização e controle dessa prática que será realizada através da escrituração contábil específica, a qual será enfoque do próximo capítulo.

## 4 A ESTRUTURAÇÃO CONTÁBIL PÚBLICA: PROCESSO E REGIME CONTÁBIL

### 4.1 Processo de escrituração

A Contabilidade Pública, por ser um ramo muito complexo da Contabilidade Geral, apresenta uma metodologia de escrituração desenvolvida especialmente para ela. Essa escrituração divide-se em quatro sistemas independentes entre si, mas que demonstram a situação econômica, financeira e patrimonial do ente público. Esses sistemas são:

a) Sistema Orçamentário apresenta o resultado comparativo entre previsão e execução das receitas orçamentárias e fixação e execução das despesas orçamentárias;

b) Sistema Financeiro apresenta o resultado financeiro apurado na execução das receitas e despesas orçamentárias e extra-orçamentárias;

c) Sistema Patrimonial apresenta a situação de todos os bens de caráter permanente, bem como suas variações no decorrer do exercício financeiro;

d) Sistema de Compensação representa a movimentação das contas que não alteram o patrimônio no ato de sua movimentação, mas que pode vir a modificar futuramente.

Para que a contabilidade do ente público possa ser feita em um determinado exercício financeiro é preciso que se observe algumas formalidades definidas na Constituição Federal.

No primeiro ano do mandato do Poder Executivo será elaborado o Plano Plurianual que é a lei que estabelecerá as diretrizes, objetivos e metas da administração pública para quatro exercícios a contar do segundo ano do mandato.

Com base no Plano Plurianual, será elaborada e aprovada a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) que estabelecerá as metas e prioridades da

administração pública, as quais orientarão a elaboração da Lei Orçamentária Anual (LOA), ou seja, o Orçamento.

Somente após a aprovação do Orçamento é que a contabilidade dá início à escrituração. O primeiro registro a ser feito, então, é o lançamento dos montantes das receitas previstas e das despesas fixadas pela Lei Orçamentária.

#### **4.1.1 Sistema orçamentário**

Esse sistema é onde a contabilidade faz os registros das receitas e despesas de acordo com as especificações da Lei Orçamentária Anual e dos créditos adicionais. Evidencia, também, o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa orçamentária empenhada, a despesa orçamentária realizada e ainda as dotações orçamentárias que ainda estão disponíveis.

O Sistema Orçamentário apresenta um comparativo entre a previsão e a execução da receita orçamentária e da fixação e execução da despesa orçamentária, mostrando o resultado ocorrido no exercício financeiro que pode ser: (i) nulo, quando a receita orçamentária for igual à despesa orçamentária; (ii) superávitário quando a receita orçamentária for maior que a despesa orçamentária, e; (iii) deficitário, quando a receita orçamentária for menor que a despesa orçamentária. O melhor resultado é o nulo significando que tudo que foi definido no orçamento foi totalmente executado no exercício financeiro.

O Sistema Orçamentário é representado pelo Balanço Orçamentário ou o Anexo 12 da Lei 4320/64, que pode ser esquematizado conforme Quadro 1 a seguir:

**QUADRO 1:** Modelo Balanço Orçamentário segundo o anexo 12, lei 4320/64.

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO							
RECEITA				DESPESA			
Títulos	Previsão	Execução	Diferenças	Títulos	Fixação	Execução	Diferenças
RECEITAS CORRENTES				CRÉDITOS ORÇAMENTÁRIOS SUPLEMENTÁRES			
Receita Tributária							
Receita Patrimonial							
Receita Industrial				CRÉDITOS ESPECIAIS			
Transferências correntes							
Receitas diversas				CRÉDITOS EXTRAORDINÁRIOS			
RECEITAS DE CAPITAL							
SOMA				SOMA			
DÉFICITS				SUPERÁVIT			
TOTAL				TOTAL			

De acordo com a lei 4320/64, em seu artigo 102 <sup>6</sup> estabelece que o Balanço Orçamentário seja uma demonstração do confronto entre as receitas e despesas previstas com a realizada.

#### **4.1.2 Sistema financeiro**

O Sistema Financeiro funciona como um fluxo de caixa da entidade pública. Nele são apresentados todos os recursos recebidos e também todas as despesas incorridas no exercício financeiro, sejam elas orçamentárias ou extra-orçamentárias.

Para apurar os resultados é necessário elaborar o Balanço Financeiro, que é um quadro com duas colunas representando as receitas e as despesas. Nelas são somadas as receitas orçamentárias e extra-orçamentárias, de um lado, e as despesas orçamentárias e extra-orçamentárias do outro lado. A diferença apurada será o resultado financeiro do exercício, que poderá ser um superávit (receita maior que a despesa), ou poderá ser um déficit (despesa maior que a receita). Esse resultado pode ser obtido deduzindo-se do saldo que vai para o exercício seguinte o saldo que veio do exercício anterior.

<sup>6</sup> Artigo 102, Lei 4320/64 (Anexo A)

O Balanço Financeiro não demonstra o saldo das contas, mas sim as movimentações que ocorreram durante o exercício, as únicas contas que apresentam apenas o saldo são as contas de tesouraria, que são as disponibilidades.

Devido ao Regime de Competência usado para a contabilização das despesas, todas as despesas do exercício devem ser consideradas naquele mesmo exercício, mesmo as despesas que ainda não foram pagas. Essa situação levou à criação da conta “Restos a pagar” na coluna das “Receitas Extra-orçamentárias”. A conta “Restos a pagar” constitui o saldo da conta “Despesa Orçamentária Empenhada a pagar”, ou seja, todos os empenhos, liquidados ou não, não pagos até 31 de dezembro devem ser inscritos como restos a pagar, para que haja uma compensação de valores, pois se entende que toda a despesa tida como orçamentária já foi empenhada, porém, parte dela ainda não foi paga, daí a importância dela ser considerada como receita recebida, para que possa se fazer o pagamento posterior. Deve-se ressaltar ainda que, os saldos das contas Tesouraria e Bancos devem ser suficientes para liquidar a conta “restos a pagar.”

O Balanço Financeiro é representado pelo anexo 13 da Lei n.º 4.320/64, podendo ser ilustrado conforme Quadro 2, a seguir:

**QUADRO 2:** Modelo do Balanço Financeiro segundo o anexo 13, da lei 4320/64.

Balanço Financeiro							
Receita			Despesa				
TÍTULOS	\$	\$	\$	TÍTULOS	\$	\$	\$
ORÇAMENTÁRIA				ORÇAMENTÁRIA			
Receitas Correntes				Legislativa			
Receita Tributária				Judiciária			
Receita de Contribuições				Administração e Planejamento			
Receita Patrimonial				Agricultura			
Receita Agropecuária				Comunicações			
Receita Industrial				Defesa Nacional e Segurança			
Receita de Serviços				Pública			
Transferências Correntes				Desenvolvimento Regional			
Outras Receitas Correntes				Educação e Cultura			
Receitas de Capital				Energia e Recursos Minerais			
				Habitação e Urbanismo			
				Indústria, Comércio e Serviços			
				Relações Exteriores			
				Saúde e Saneamento			
				Trabalho			
				Assistência e Previdência			
				Transporte			
EXTRA-ORÇAMENTÁRIA				EXTRA-ORÇAMENTÁRIA			
Restos a pagar (contrapartida da				Restos a pagar (pagamento no			
despesa a pagar)				exercício)			
Serviços da dívida a pagar				Serviços da dívida a pagar			
(contrapartida)				(pagamento)			
Depósitos				Depósitos			
Outras operações				Outras Operações			
SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR				SALDO PARA O EXERCÍCIO			
				SEGUINTE			
Disponível:				Disponível			
Caixa				Caixa			
Bancos e correspondentes				Bancos e correspondentes			
Exatores				Exatores			
Vinculados em c/c bancárias				Vinculado em c/c bancárias			
TOTAL				TOTAL			

Segundo o artigo 103 <sup>7</sup> da lei 4320/64 o Balanço Financeiro demonstra todas os recebimentos e pagamentos do exercício, tanto das receitas e despesas orçamentárias, quanto a das receitas e despesas extra-orçamentárias <sup>8</sup>, e também os saldos das contas do disponível do exercício anterior e o atual.

### 4.1.3 Sistema patrimonial

<sup>7</sup> Artigo 103, Lei 4320/64 (anexo A)

<sup>8</sup> Artigo 93, idem

Sistema Patrimonial é o que registra de forma analítica os bens da entidade de caráter permanente, podendo esses, ser bens móveis ou imóveis.

O relatório contábil do Sistema Patrimonial é o Balanço Patrimonial que é representado por um quadro com duas colunas: ativo e passivo. Segundo o artigo 105 da Lei Federal 4.320/64<sup>9</sup>, o Balanço Patrimonial deverá mostrar o ativo financeiro, que correspondem às contas que permanecem abertas no Balanço Financeiro; o ativo permanente que são os valores dos bens imobilizados e os valores realizáveis a longo prazo; o passivo financeiro, que são os compromissos a serem pagos sem prévia autorização legislativa; o passivo permanente, que são as dívidas contratadas a longo prazo e que dependem de autorização legislativa para serem pagas; as contas de compensação, que são todas as outras contas tanto do ativo, quanto do passivo, que não se encaixam nas especificações anteriores, e que possam afetar o patrimônio; e por fim, o saldo patrimonial, que é o ativo financeiro mais o ativo permanente, menos o passivo financeiro mais o passivo permanente.

Dentro do Sistema Patrimonial existe a Demonstração das Variações Patrimoniais que tem como principal objetivo apontar se houve aumento ou diminuição no patrimônio da entidade pública.

Essa demonstração é representada por um quadro de duas colunas: variações ativas e variações passivas. Essas variações podem ser divididas em: resultantes da execução orçamentária, mutações patrimoniais e independentes da execução orçamentária.

As variações ativas, resultantes da execução orçamentária, são representadas pelas receitas orçamentárias, ou seja, o aumento do ativo em decorrência da entrada do numerário. Já as variações passivas são representadas pelas despesas orçamentárias, ou seja, a diminuição do ativo em razão do pagamento de despesa à vista ou o aumento do passivo em razão do surgimento de obrigações a prazo.

As mutações patrimoniais são variações originadas de fatos permutativos do orçamento que envolvam receitas ou despesas de capital, podem ser ativas ou

---

<sup>9</sup> Artigo 105, Lei 4320/64 (Anexo A)

passivas. As mutações patrimoniais ativas são representadas pelo aumento do ativo (aquisição de bens), ou diminuição do passivo (amortização de dívida); as mutações patrimoniais passivas são representadas pela diminuição do ativo (alienação de bens) ou o aumento do passivo (empréstimos tomados).

As variações ativas, independentes da execução orçamentária, são representadas pelos fatos que aumentam o ativo de forma imprevisível (doação de bens por terceiros), que são chamadas de superviniências ativas, e pelos fatos que diminuem o passivo (cancelamento de Restos a pagar), que são chamados de insubistências passivas. Já as variações passivas, são representadas pelos fatos que diminuem o ativo de forma imprevisível (cancelamento de dívida ativa), que são chamadas de insubistências ativas, e pelos fatos que aumentam o passivo (variação cambial da dívida externa), chamados de superviniências passivas.

A diferença entre as variações ativas e passivas será o Resultado Patrimonial.

O Balanço Patrimonial é representado pelo Anexo 14 da Lei 4320/64, que pode ser ilustrado conforme o Quadro 3:

**QUADRO 3:** Modelo do Balanço Patrimonial segundo o anexo 14, da lei 4320/64.

Balanço Patrimonial							
Ativo			Passivo				
TÍTULOS	\$	\$	\$	TÍTULOS	\$	\$	\$
ATIVO FINANCEIRO Disponível Caixa Bancos e correspondentes Exatores Vinculado em c/c bancárias Realizável				PASSIVO FINANCEIRO Restos a pagar Serviço da dívida a pagar Depósitos Débitos de tesouraria			
ATIVO PERMANENTE Bens Móveis Bens Imóveis Bens de Natureza Industrial Créditos Valores Diversos				PASSIVO PERMANENTE Dívida Fundada Interna: Em títulos Por contratos Dívida Fundada Externa: Em títulos Por contratos diversos			
Soma do Ativo Real SALDO PATRIMONIAL				Soma do Passivo Real SALDO PATRIMONIAL			
Passivo Real descoberto				Ativo Real Líquido			
Soma				Soma			
ATIVO COMPENSADO Valores em poder de terceiro Valores Nominais emitidos Diversos				PASSIVO COMPENSADO Contrapartida de valores em poder de terceiros Contrapartida de valores nominais emitidos Diversos			
TOTAL GERAL				TOTAL GERAL			

Já as Variações Patrimoniais são representadas pelo Anexo 15 da Lei 4320/64, podendo ser representadas conforme o Quadro 4:

**QUADRO 4:** Modelo da Demonstração das Variações Patrimoniais segundo o anexo 15, da lei 4320/64.

Demonstração das Variações Patrimoniais							
VARIAÇÕES ATIVAS				VARIAÇÕES PASSIVAS			
TÍTULOS	\$	\$	\$		\$	\$	\$
<b>RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA</b>							
<b>RECEITA ORÇAMENTÁRIA</b>				<b>DESPESA ORÇAMENTÁRIA</b>			
Receitas Correntes				Despesas Correntes			
Receita Tributária				Despesas de Custeio			
Receita de Contribuições				Transferências Correntes			
Receita Patrimonial				Despesas de Capital			
Receita Agropecuária				Investimentos			
Receita Industrial				Inversões Financeiras			
Receita de Serviços				Transferências de Capital			
Transferências Correntes							
Outras Receitas Correntes							
Receitas de Capital							
<b>MUTAÇÕES PATRIMONIAIS</b>							
Aquisição de Bens Móveis				Cobrança da Dívida Ativa			
Construção e aquisição de Bens Imóveis				Alienação de Bens Móveis			
Construção e aquisição de Bens de Natureza Industrial				Alienação de Bens Imóveis			
Aquisição de Títulos e Valores				Alienação de Bens de Natureza Industrial			
Empréstimos concedidos				Alienação de Títulos e Valores			
Diversas				Empréstimos Tomados			
Total				Recebimentos de Créditos			
				Diversas			
				Total			
<b>INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA</b>							
Inscrição da Dívida Ativa				Cancelamento de Dívida Ativa			
Inscrição de Bens (doações, ...)				Encampação de Dívidas Passivas			
Cancelamento de Dívidas Passivas				Diversas			
Diversas							
Total das Variações Ativas				Total das Variações Passivas			
<b>RESULTADO PATRIMONIAL</b>							
Déficit Verificado (se for o caso)				Superávit Verificado (se for o caso)			
TOTAL GERAL				TOTAL GERAL			

## 4.2 Regime de escrituração contábil público

O Regime Contábil adotado pela Contabilidade Pública brasileira é chamado de Regime Misto, ou seja, um regime que mescla o Regime de Caixa e o Regime de Competência. Este regime surgiu do entendimento do que diz o artigo 35, incisos I e II da Lei 4.320 de 1964:

“Art.35. Pertencem ao exercício financeiro:

I – As receitas nele arrecadadas; e

II – As despesas nele legalmente empenhadas.”

Princípios ou Regimes são normas quanto à escrituração do sistema contábil e que foram aceitas pela classe contábil, tornando-se regras a serem seguidas. Esses princípios, para serem aceitos, devem ser considerados praticáveis e úteis aos profissionais.

No Regime de Caixa, a receita e a despesa são reconhecidas no momento do recebimento ou pagamento. Esse regime é usado na Contabilidade Pública para a escrituração das receitas orçamentárias, onde são reconhecidas no momento em que ingressam aos cofres públicos, ou seja, no efetivo recolhimento.

No Princípio de Competência, a receita e a despesa são registradas no período em que ocorreu o fato gerador, independentemente de terem sido recebidas ou pagas. A receita é reconhecida no ato da realização (transferência do produto ao cliente), e não no recebimento, e as despesas são reconhecidas no ato de “uso do ativo”, e não no momento do pagamento. A Contabilidade Pública utiliza-se desse critério contábil para escriturar as despesas orçamentárias, as quais são reconhecidas quando estão legalmente empenhadas.

A despesa passa por quatro estágios até seu efetivo pagamento. O empenho é um desses estágios e que tem o objetivo de criar a obrigação de pagamento pendente, garantindo ao fornecedor o pagamento da obrigação.

### **4.3 A escrituração contábil pública sob o enfoque da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000)<sup>10</sup>**

Durante muito tempo as finanças públicas caminharam lado a lado com o desequilíbrio. Gastos além dos limites das receitas predominavam. A Lei n.º 4320/64 que disciplina e impõe regras aos administradores não estava sendo adequadamente cumprida, pois em alguns assuntos existiam várias lacunas as quais provocavam distorções à prática contábil e conseqüentemente aos objetivos do Estado.

---

<sup>10</sup> De acordo com o Manual Básico e instruções 01/2000, elaborado pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (Anexo B)

A função do Estado é organizar-se de forma que possa atingir seu objetivo máximo: “promover e satisfazer a prosperidade pública, ou seja, o bem comum” (KOHAMA, 2000, p.23).

Prosperidade Pública, ou bem comum, é o conjunto de condições para que todos os membros orgânicos da sociedade possam adquirir diretamente e por si uma felicidade temporal e quanto possível completa e subordinada ao fim último. Destacar-se, dentre essas condições, a abundância suficiente de bens espirituais e materiais necessários para tornar efetiva a referida felicidade, e que não possam ser alcançados somente pela atividade dos particulares. (CATHERINEIN apud KOHAMA, 1996)

Para reverter a situação e realizar sua função, em 4 de maio de 2.000, foi promulgada a Lei Complementar 101, que disciplina as finanças públicas, sendo um instrumento que auxilia os governantes a administrar os recursos dentro de regras claras e precisas, e que é aplicada a todas as esferas de governo, ditando regras quanto à gestão das receitas e das despesas públicas, ou seja, uma gestão mais equitativa e eficiente. Pois segundo Jezé (1.926) apud Kohama (1.996, p.31) “O fim do Estado é organizar e fazer funcionar os serviços públicos”.

A Lei de Responsabilidade Fiscal traz novos princípios e regras para um melhor desempenho da administração pública. Segundo Meirelles (1.984) apud Kohama (1.996, p. 31) “Administração Pública é todo o aparelhamento do Estado, pré-ordenado à realização de seus serviços, visando a satisfação das necessidades coletivas.”

Segundo Robson Marinho, Presidente do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo:

O conteúdo da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2.000) é desenvolvido para o restabelecimento das condições indispensáveis à conservação do perfeito equilíbrio orçamentário-financeiro do Estado-brasileiro, em cada uma de suas esferas de governo, para maior benefício especialmente daqueles que mais precisam do concurso do aparelho estatal, como meio de alcançar uma existência condigna, e de futuros dirigentes, quando para eles, malfadadas heranças de gestões precedentes, perdulárias e negligentes, deixarem de constituir fonte de preocupação e dissabor, e empecilho para a realização de novos projetos. As diretrizes legais, de um lado, propiciam base sólida à administração para o equilíbrio de suas contas e de suas finanças e, de outro lado, assoma como a única forma segura de garantir os contínuos investimentos que o

corpo social demanda e requer do Estado e a permanente manutenção dos serviços que a este incumbe prestar, por dever constitucional. (Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2.000, Manual Básico e Instruções 01/2000).

Para que administração pública torne-se eficiente e eficaz <sup>11</sup> é necessário que se faça um acompanhamento dos dados que foram elaborados através da escrita contábil e as transforme em informações. Desta forma, é preciso o acompanhamento da execução orçamentária, financeira e patrimonial. Esse controle para uma tomada de decisão sólida pode ser obtido através de índices desenvolvidos pela Associação Brasileira de Orçamento Público (ABOP) e por quocientes de análise financeira, que serão tratados no capítulo a seguir.

---

<sup>11</sup> Eficiência está relacionada a custo, à forma pela qual os meios são geridos. É a otimização dos recursos disponíveis, através da utilização de métodos, técnicas e normas, visando ao menor esforço e ao menor custo na execução das tarefas. A eficiência é, pois, um critério de desempenho. Eficácia diz respeito ao atingimento de objetivos e metas. Sua preocupação é com os resultados. Se uma organização tem claramente definidos os seus objetivos e estes são atingidos, dizemos que a organização é eficaz. Lei 4320/64 Comentada. IBAM, 1994, p. 318.

## 5 A ANÁLISE DOS BALANÇOS PÚBLICO DOS EXERCÍCIOS DE 1999 A 2002 DA PREFEITURA MUNICIPAL DE REGENTE FEIJÓ – SP

As demonstrações financeiras nos fornecem uma grande quantidade de dados elaborados de acordo com os padrões e regras de contabilidade. Esses dados na maioria das vezes não revelam nada ao usuário, que provavelmente procura uma maneira de entender esses dados. A função do analista de balanços, é fazer uma análise desses dados e transformá-los em informações <sup>12</sup> úteis aos seus usuários, quanto mais informações produzir maior será o grau de eficiência da análise.

A análise deve produzir relatórios de fácil interpretação, pois são frequentes os relatórios que tratam de termos técnicos que ao invés de esclarecer o usuário acabam por apresentar novos dados sem qualquer tipo de informação, levando o usuário a ter nenhuma reação diante do relatório.

A análise de balanços baseia-se no seguinte raciocínio científico desenvolvido em quatro etapas: (i) escolha dos indicadores, (ii) comparação com o padrão, (iii) diagnóstico ou conclusão e, (iv) decisão. Essas etapas devem ser elaboradas de maneira sequencial e ordenada.

Para o profissional, saber analisar balanços torna-se uma necessidade essencial, pois é cada vez maior o número de usuários interessados em obter informações para tomada de decisão.

A seguir estão listados os balanços da Prefeitura Municipal de Regente Feijó – SP <sup>13</sup>, que será a base de dados para as análises. Esses balanços foram atualizados a valor presente de dezembro de 2002 de acordo com IGP-DI (FGV)<sup>14</sup>. A atualização monetária foi realizada para que a análise dos índices desenvolvidos, tivessem seus dados a valor real, ou seja, considerou-se a

---

<sup>12</sup> Dados são números ou descrição de objetos ou eventos que, isoladamente, não provocam nenhuma reação no leitor. Informação representa, para quem a recebe, uma comunicação que pode produzir reação ou decisão, freqüentemente acompanhada de um efeito surpresa.

<sup>13</sup> Balanços com valores originais podem ser conferidos no anexo C.

<sup>14</sup> Os índices do IGP-DI estão a disposição no anexo D.

inflação ou a deflação do período em análise (31/12/1999; 31/12/2000; 31/12/2001 atualizados para 31/12/2002)

**TABELA 1:** Balanço Orçamentário do exercício de 1999 da Prefeitura Municipal de Regente Feijó, atualizado a valor presente de 31/12/2002, de acordo com o IGP-DI.

Estado de São Paulo			
Prefeitura Municipal de Regente Feijó			
Exercício de 1999 - Anexo 12, da Lei 4.320/64			
Unidade Gestora : PREFEITURA MUNICIPAL DE REGENTE FEIJO			
	Previsão/Fixação	Execução	Diferenças
Receita			
Receitas Correntes			
Receita Tributária	1.605.823,79	799.727,82	806.095,97
Receita Patrimonial	78.910,28	14.018,44	64.891,84
Transferências Correntes	5.972.346,24	8.163.611,23	(2.191.264,99)
Outras Receitas Correntes	536.589,77	300.829,78	235.759,99
Total	8.193.670,06	9.278.187,27	(1.084.517,21)
Receita de Capital			
Operações de Crédito	157.820,52	-	157.820,52
Alienação de Bens	63.128,20	-	63.128,20
Transferências de Capital	126.256,42	77,56	126.178,86
Total	347.205,14	77,56	347.127,58
<b>Soma</b>	<b>8.540.875,20</b>	<b>9.278.264,83</b>	<b>(737.389,63)</b>
Déficit	3.340.132,83	453.436,72	2.886.696,11
<b>Total das Receitas</b>	<b>11.881.008,03</b>	<b>9.731.701,55</b>	<b>2.149.306,48</b>
Despesas			
Créditos Orçamentários e Suplementares	11.871.739,08	1.157.634,31	10.714.104,77
Créditos Especiais	9.268,95	-	9.268,95
Créditos Extraordinários	-	-	-
<b>Soma</b>	<b>11.881.008,03</b>	<b>9.731.701,55</b>	<b>2.149.306,48</b>
<b>Total das Despesas</b>	<b>11.881.008,03</b>	<b>9.731.701,55</b>	<b>2.149.306,48</b>

Fonte: Prefeitura Municipal de Regente Feijó

**TABELA 2:** Balanço Orçamentário do exercício de 2000 da Prefeitura Municipal de Regente Feijó, atualizado a valor presente de 31/12/2002, de acordo com o IGP-DI.

Estado de São Paulo			
Prefeitura de Regente Feijó			
Exercício de 2000 – Anexo 12, da Lei 4.320/64			
Unidade Gestora : PREFEITURA MUNICIPAL DE REGENTE FEIJO			
	Previsão/Fixação	Execução	Diferenças
Receita			
Receitas Correntes			
Receita Tributária	1.183.598,41	706.615,07	476.983,34
Receita Patrimonial	31.024,86	168,75	30.856,11
Transferências Correntes	7.329.623,18	9.971.934,57	(2.642.311,39)
Outras Receitas Correntes	701.161,84	340.147,84	361.014,00
<b>Total</b>	<b>9.245.408,29</b>	<b>11.018.866,23</b>	<b>(1.773.457,94)</b>
Receita de Capital			
Alienação de Bens	372.298,32	147.865,53	224.432,79
Transferências de Capital	31.024,86	163.864,70	(132.839,84)
Outras Receitas de Capital	15.512,43	4.142.640,47	(4.127.128,04)
<b>Total</b>	<b>418.835,61</b>	<b>4.454.370,70</b>	<b>(4.035.535,09)</b>
<b>Soma</b>	<b>9.664.243,90</b>	<b>15.473.236,93</b>	<b>(5.808.993,03)</b>
Déficit	2.947.825,09	-	2.947.825,09
<b>Total das Receitas</b>	<b>12.612.068,99</b>	<b>15.473.236,93</b>	<b>(2.861.167,94)</b>
Despesas			
Créditos Orçamentários e Suplementares	12.467.815,60	10.213.736,98	2.254.078,62
Créditos Especiais	144.253,39	100.568,25	43.685,14
Créditos Extraordinários	-	-	-
<b>Soma</b>	<b>12.612.068,99</b>	<b>10.314.305,23</b>	<b>2.297.763,76</b>
Superávit	-	5.158.931,70	5.158.931,70
<b>Total das Despesas</b>	<b>12.612.068,99</b>	<b>15.473.236,93</b>	<b>(2.861.167,94)</b>

Fonte: Prefeitura Municipal de Regente Feijó

**TABELA 3:** Balanço Orçamentário do exercício de 2001 da Prefeitura Municipal de Regente Feijó, atualizado a valor presente de 31/12/2002, de acordo com o IGP-DI.

Estado de São Paulo			
Prefeitura de Regente Feijó			
Exercício de 2001- Anexo 12, da Lei 4.320/64			
Unidade Gestora : PREFEITURA MUNICIPAL DE REGENTE FEIJO			
	Previsão/Fixação	Execução	Diferenças
Receita			
Receitas Correntes			
Receita Tributária	801.545,97	770.238,23	(31.307,74)
Receita Patrimonial	7.031,11	11.843,57	4.812,46
Transferências Correntes	9.241.684,41	10.368.355,57	1.126.671,16
Outras Receitas Correntes	466.865,37	378.863,75	(88.001,62)
Total	10.517.126,86	11.529.301,12	1.012.174,26
Receita de Capital			
Alienação de Bens	84.373,26	-	(84.373,26)
Transferências de Capital	5.624,88	-	(5.624,88)
Outras Receitas de Capital	4.218,66	-	(4.218,66)
Total	94.216,81	-	(94.216,81)
Soma	10.611.343,67	11.529.301,12	1.345.009,79
Déficit	2.559.322,22		(2.559.322,22)
Total das Receitas	13.170.665,89	11.529.301,12	(1.641.364,77)
Despesas			
Créditos Orçamentários e suplementares	13.072.230,42	11.165.951,27	(1.906.279,15)
Créditos Especiais	98.435,47	88.647,51	(9.787,96)
Créditos Extraordinários	-	-	-
Soma	13.170.665,89	11.254.598,78	(1.916.067,11)
Superávit		274.702,34	274.702,34
Total das Despesas	13.170.665,89	11.529.301,12	(1.641.364,77)

Fonte: Prefeitura Municipal de Regente Feijó

**TABELA 4:** Balanço Orçamentário do exercício de 2002 da Prefeitura Municipal de Regente Feijó, atualizado a valor presente de 31/12/2002, de acordo com o IGP-DI.

Estado de São Paulo			
Prefeitura de Regente Feijó			
Exercício de 2002- Anexo 12, da Lei 4.320/64			
Unidade Gestora : PREFEITURA MUNICIPAL DE REGENTE FEIJO			
	Previsão/Fixação	Execução	Diferenças
Receita			
Receitas Correntes			
Receita Tributária	630.000,00	790.215,51	160.215,51
Receita Patrimonial	20.000,00	43.165,61	23.165,61
Receitas de Serviços	-	35.862,00	32.862,00
Transferências Correntes	7.250.000,00	8.966.171,69	1.716.171,69
Outras Receitas Correntes	270.000,00	389.959,27	119.959,27
Total	8.170.000,00	10.225.374,08	2.055.374,08
Receita de Capital			
Alienação de Bens	60.000,00	-	(60.000,00)
Transferências de Capital	20.000,00	174.604,65	154.604,65
Outras Receitas de Capital	-	96.163,97	96.163,97
Total	80.000,00	270.768,62	190.768,62
Soma	8.250.000,00	10.496.142,70	2.246.142,70
Déficit	2.096.830,00		(2.096.830,00)
Total das Receitas	10.346.830,00	10.496.142,70	149.312,70
Despesas			
Créditos Orçamentários e Suplementares	10.234.830,00	9.845.467,80	(389.362,20)
Créditos Especiais	112.000,00	95.948,00	(16.052,00)
Créditos Extraordinários	-	-	-
Soma	10.346.830,00	9.941.415,80	(405.414,20)
Superávit		554.726,90	554.726,90
Total das Despesas	10.346.830,00	10.496.142,70	149.312,70

Fonte: Prefeitura Municipal de Regente Feijó

**TABELA 5:** Balanço Financeiro do exercício de 1999 da Prefeitura Municipal de Regente Feijó, atualizado a valor presente de 31/12/2002, de acordo com o IGP-DI.

Estado de São Paulo				
Prefeitura Municipal de Regente Feijó				
Exercício de 1999 - Anexo 13, da Lei 4.320/64				
Unidade Gestora : PREFEITURA MUNICIPAL DE REGENTE FEIJO				
Receita			Despesa	
I - Orçamentária			I - Orçamentária	
Receitas Correntes			Despesas por Funções	
Receita Tributária	799.727,82		Legislativa	456.172,83
Receita Patrimonial	14.018,44		Administração e Planejamento	2.094.315,30
Transferências Correntes	8.163.611,23		Educação e Cultura	3.231.081,41
Outras Receitas Correntes	300.829,78	9.278.187,27	Habitação e Urbanismo	1.640.423,15
(-) Dedução para o FUNDEF	-	9.278.187,27	Saúde e Saneamento	880.517,13
Receita de Capital			Assistência e Previdência	834.025,89
Transferências de Capital	77,56	77,56	Transporte	595.165,84
<b>Totais</b>		<b>9.278.187,27</b>	<b>Totais</b>	<b>9.731.701,55</b>
<b>II - Extra-orçamentária</b>			<b>II - Extra-orçamentária</b>	
Restos a Pagar Proc- 1999	2.316.660,42		Resto a Pagar	2.203.750,67
Debitos de Tesouraria	6.955,51		Débitos de Tesouraria	
Depósitos de diversas origens	2.124.858,43		Depósitos de diversas origens	1.925.473,86
<b>Totais</b>		<b>4.448.474,36</b>	<b>Totais</b>	<b>4.129.224,53</b>
Saldo do Ano Anterior			Saldo Para o Ano Seguinte	
Disponível			Disponível	
Caixa	-		Caixa	-
Bancos - c/ Movimento	199.205,55		Bancos - c/ Movimentos	18.894,48
Bancos - c/ Vinculada	52.673,57		Bancos - C/Vinculada	98.642,63
<b>Totais</b>		<b>251.879,12</b>	<b>Totais</b>	<b>117.537,11</b>
<b>Total geral</b>		<b>13.978.540,75</b>		<b>13.978.463,19</b>

Fonte: Prefeitura Municipal de Regente Feijó

**TABELA 6:** Balanço Financeiro do exercício de 2000 da Prefeitura Municipal de Regente Feijó, atualizado a valor presente de 31/12/2002, de acordo com o IGP-DI.

Estado de São Paulo			
Prefeitura de Regente Feijó			
Exercício de 2000 - Anexo 13, da Lei 4.320/64			
Unidade Gestora : PREFEITURA MUNICIPAL DE REGENTE FEIJO			
Receita		Despesa	
I – Orçamentária		I - Orçamentária	
Receitas Correntes		Despesas por Funções	
Receita Tributária	706.615,07	Legislativa	362.272,13
Receita Patrimonial	168,75	Administração e Planejamento	1.806.019,77
Transferências Correntes	9.971.934,57	Educação e Cultura	3.960.687,67
Outras Receitas Correntes	340.147,84	Habitação e Urbanismo	1.511.128,90
(-) Dedução para o FUNDEF	-	Saúde e Saneamento	789.233,83
Receita de Capital		Assistência e Previdência	1.201.488,37
Alienação de Bens	147.865,53	Transporte	683.474,56
Transferências de Capital	163.864,70		
Outras Receitas de Capital	4.142.640,47		
<b>Totais</b>	<b>15.473.236,93</b>	<b>Totais</b>	<b>10.314.305,23</b>
<b>II - Extra-orçamentária</b>		<b>II - Extra-orçamentária</b>	
Restos a Pagar Proc- 2000	802.429,08	Resto a Pagar	5.860.984,58
Débitos de Tesouraria	-	Débitos de Tesouraria	-
Depósitos de Diversos Origens	1.819.088,58	Depósitos de Diversas Origens	1.979.973,03
<b>Totais</b>	<b>2.621.517,66</b>	<b>Totais</b>	<b>7.840.957,61</b>
Saldo do Ano Anterior		Saldo Para o Ano Seguinte	
Disponível		Disponível	
Caixa	-	Caixa	-
Bancos - c/ Movimento	17.128,08	Bancos - c/ Movimentos	13.622,08
Bancos - c/ Vinculada	89.420,76	Bancos - C/Vinculada	32.418,51
<b>Totais</b>	<b>106.548,84</b>	<b>Totais</b>	<b>46.040,59</b>
<b>Total geral</b>	<b>18.201.303,43</b>	<b>Total geral</b>	<b>18.201.303,43</b>

Fonte: Prefeitura Municipal de Regente Feijó

**TABELA 7:** Balanço Financeiro do exercício de 2001 da Prefeitura Municipal de Regente Feijó, atualizado a valor presente de 31/12/2002, de acordo com o IGP-DI.

Estado de São Paulo			
Prefeitura de Regente Feijó			
Exercício de 2001- Anexo 13, da Lei 4.320/64			
Unidade Gestora : PREFEITURA MUNICIPAL DE REGENTE FEIJO			
Receita		Despesa	
I – Orçamentária		I – Orçamentária	
Receitas Correntes		Despesas por Funções	
Receita Tributária	770.238,23	Legislativa	346.976,27
Receita Patrimonial	11.843,57	Administração e Planejamento	2.675.259,38
Transferências Correntes	10.368.355,57	Agricultura	21.008,04
Outras Receitas Correntes	378.863,75	Educação e Cultura	3.966.724,87
(-) Dedução para o FUNDEF	-	Habitação e Urbanismo	1.486.824,39
		Saúde e Saneamento	943.342,26
		Assistência e Previdência	1.138.439,17
		Transporte	676.024,39
<b>Totais</b>		<b>Totais</b>	<b>11.254.598,77</b>
<b>II - Extra-orçamentária</b>		<b>II - Extra-orçamentária</b>	
Restos a Pagar Proc- 2001	771.303,82	Resto a Pagar	392.209,85
Débitos de Tesouraria	1.334,80	Débitos de Tesouraria	-
Depósitos de Diversos Origens	1.991.360,16	Depósitos de Diversas Origens	2.221.995,91
<b>Totais</b>	<b>2.763.998,78</b>	<b>Totais</b>	<b>2.614.205,76</b>
<b>Saldo do Ano Anterior</b>		<b>Saldo Para o Ano Seguinte</b>	
Disponível		Disponível	
Caixa	-	Caixa	-
Bancos - c/ Movimento	12.267,56	Bancos - c/ Movimentos	180.872,67
Bancos - c/ Vinculada	29.194,97	Bancos - C/Vinculada	285.085,24
<b>Totais</b>	<b>41.462,53</b>	<b>Totais</b>	<b>465.957,91</b>
<b>Total geral</b>	<b>14.334.762,43</b>	<b>Total geral</b>	<b>14.334.762,44</b>

Fonte: Prefeitura Municipal de Regente Feijó

**TABELA 8:** Balanço Financeiro do exercício de 2002 da Prefeitura Municipal de Regente Feijó, atualizado a valor presente de 31/12/2002, de acordo com o IGP-DI.

Estado de São Paulo Prefeitura de Regente Feijó			
Exercício de 2002- Anexo 13, da Lei 4.320/64			
Unidade Gestora : PREFEITURA MUNICIPAL DE REGENTE FEIJO			
Receita		Despesa	
I – Orçamentária		I – Orçamentária	
Receitas Correntes		Despesas por Funções	
Receita Tributária	790.215,51	Legislativa	333.149,36
Receita Patrimonial	43.165,61	Administração	2.490.292,03
Receita de Serviços	35.862,00	Agricultura	61.686,33
Transferências Correntes	10.014.021,95	Educação	2.813.294,19
Outras Receitas Correntes	389.959,27	Urbanismo	734.868,12
(-) Dedução para o FUNDEF	(1.047.850,26)	Saúde	1.351.123,74
Receitas de Capital		Assistência Social	230.388,08
Transferências de Capital	174.604,65	Transporte	278.376,29
Outras receitas de Capital	96.163,97	Previdência Social	344.234,35
		Cultura	6.064,42
		Desporto e Lazer	67.378,79
		Encargos Especiais	1.230.560,10
<b>Totais</b>	<b>10.496.142,70</b>	<b>Totais</b>	<b>9.941.415,80</b>
	<b>II - Extra-orçamentária</b>		<b>II - Extra-orçamentária</b>
Restos a Pagar Proc- 2002	856.978,70	Resto a Pagar	640.517,71
Restos a Pagar não Proc- 2002	-	Débitos de Tesouraria	-
Débitos de Tesouraria	172.397,23	Depósitos de Diversas Origens	2.878.667,94
Depósitos de Diversos Origens	1.863.789,54	Transferências Financeiras	-
Transferências Financeiras	-		
<b>Totais</b>	<b>2.893.165,47</b>	<b>Totais</b>	<b>3.519.185,65</b>
	Saldo do ano anterior		Saldo para o ano seguinte
Disponível		Disponível	
Caixa	-	Caixa	-
Bancos - c/ Movimento	142.825,07	Bancos - c/ Movimentos	165.301,24
Bancos - c/ Vinculada	225.115,93	Bancos - C/Vinculada	131.346,48
<b>Totais</b>	<b>367.941,00</b>	<b>Totais</b>	<b>296.647,72</b>
<b>Total geral</b>	<b>13.757.249,17</b>	<b>Total geral</b>	<b>13.757.249,17</b>

Fonte: Prefeitura Municipal de Regente Feijó

**TABELA 9:** Balanço Patrimonial do exercício de 1999 da Prefeitura Municipal de Regente Feijó, atualizado a valor presente de 31/12/2002, de acordo com o IGP-DI.

Estado de São Paulo					
Prefeitura Municipal de Regente Feijó					
Exercício de 1999 - Anexo 14, da Lei 4.320/64					
Unidade Gestora : PREFEITURA MUNICIPAL DE REGENTE FEIJO					
Ativo			Passivo		
Títulos			Títulos		
Ativo Financeiro			Passivo Financeiro		
Disponível			Restos a Pagar		
Bancos - C/Movimento	18.894,14		Processados de 1999	2.316.660,42	
Bancos - C/Vinculada	98.642,63	117.536,77	Restos a Pagar	5253941,08	
			Débitos de Tesouraria	9.591,20	
			Depósitos de Diversas Origens	887.819,18	8.468.011,98
Ativo Permanente			Passivo Permanente		
Bens Móveis	1.245.244,79		Dívida Fundada Interna em	3.865.479,62	
Bens Imóveis	6.301.468,62		Diversos	4.222.378,81	8.087.858,44
Diversos	2.006.379,16	9.553.148,19			
<b>Soma do Ativo Real</b>		<b>9.670.684,96</b>	<b>Soma do Passivo Real</b>		<b>16.555.870,42</b>
Saldo Patrimonial			Saldo Patrimonial		
Passivo Real Descoberto		6.885.185,04			
<b>Totais</b>		<b>16.555.870,00</b>	<b>Totais</b>		<b>16.555.870,00</b>
Ativo Compensado			Passivo Compensado		
<b>Totais</b>		<b>16.555.870,00</b>	<b>Totais</b>		<b>16.555.870,00</b>

Fonte: Prefeitura Municipal de Regente Feijó

**TABELA 10:** Balanço Patrimonial do exercício de 2000 da Prefeitura Municipal de Regente Feijó, atualizado a valor presente de 31/12/2002, de acordo com o IGP-DI.

Estado de São Paulo					
Prefeitura de Regente Feijó					
Exercício de 2000 - Anexo 14, da Lei 4.320/64					
Unidade Gestora : PREFEITURA MUNICIPAL DE REGENTE FEIJO					
Ativo			Passivo		
Títulos			Títulos		
Ativo Financeiro			Passivo Financeiro		
Disponível			Restos a Pagar		
Bancos - C/Movimento	13.622,08		Processados de 2000	802.429,08	
Bancos - C/Vinculada	32.418,51		Restos a Pagar	997.605,17	
Realizável	-	46.040,59	Débitos de Tesouraria	2.389,28	
			Depósitos de Diversas Origens	47.497,81	1.849.921,34
Ativo Permanente			Passivo Permanente		
Bens Móveis	1.340.083,60		Divida Fundada Interna em	3.557.524,50	
Bens Imóveis	5.712.359,38		Diversos	9.286.074,84	12.843.599,34
Diversos	2.038.426,58	9.090.869,56			
Soma do Ativo Real		9.136.910,15	Soma do Passivo Real		14.693.520,68
Saldo Patrimonial			Saldo Patrimonial		
Passivo Real Descoberto		5.556.610,53			
<b>Totais</b>		<b>14.693.520,68</b>	<b>Totais</b>		<b>14.693.520,68</b>
Ativo Compensado			Passivo Compensado		
<b>Totais</b>		<b>14.693.520,68</b>	<b>Totais</b>		<b>14.693.520,68</b>

Fonte: Prefeitura Municipal de Regente Feijó

**TABELA 11:** Balanço Patrimonial do exercício de 2001 da Prefeitura Municipal de Regente Feijó, atualizado a valor presente de 31/12/2002, de acordo com o IGP-DI.

Estado de São Paulo				
Prefeitura de Regente Feijó				
Exercício de 2001- Anexo 14, da Lei 4.320/64				
Unidade Gestora : PREFEITURA MUNICIPAL DE REGENTE FEIJO				
Ativo			Passivo	
Títulos			Títulos	
Ativo Financeiro			Passivo Financeiro	
Disponível			Restos a Pagar	
Bancos - C/Movimento	180.872,67		Processados de 2001	771.303,82
Bancos - C/Vinculada	285.085,24	465.957,91	Restos a Pagar	1.228.837,46
			Débitos de Tesouraria	1.334,80
			Depósitos de Diversas Origens	(54.861,70)
				1.946.614,38
Ativo Permanente			Passivo Permanente	
Bens Móveis	1.352.085,89		Dívida Fundada Interna em	10.367.828,84
Bens Imóveis	5.223.573,28			10.367.828,84
Diversos	1.893.725,81	8.469.684,98		
Soma do Ativo Real		8.935.342,89	Soma do Passivo Real	12.314.443,20
Saldo Patrimonial			Saldo Patrimonial	
Passivo Real Descoberto		3.379.100,33		
<b>Totais</b>		<b>12.314.443,22</b>	<b>Totais</b>	<b>12.314.443,22</b>
Ativo Compensado			Passivo Compensado	
<b>Totais</b>		<b>12.314.443,22</b>	<b>Totais</b>	<b>12.314.443,20</b>

Fonte: Prefeitura Municipal de Regente Feijó

**TABELA 12:** Balanço Patrimonial do exercício de 2002 atualizado da Prefeitura Municipal de Regente Feijó, atualizado a valor presente de 31/12/2002, de acordo com o IGP-DI.

Estado de São Paulo					
Prefeitura de Regente Feijó					
Exercício de 2002- Anexo 14, da Lei 4.320/64					
Unidade Gestora : PREFEITURA MUNICIPAL DE REGENTE FEIJO					
Ativo			Passivo		
Títulos			Títulos		
Ativo Financeiro			Passivo Financeiro		
Disponível			Restos a Pagar		
Bancos - C/Movimento	165.301,24		Processados de 2002	856.978,70	
Bancos - C/Vinculada	131.346,48	296.647,72	Não processados de 2002	-	
			Restos a Pagar	938.882,43	
			Processados anteriores	-	
			Não processados anteriores	-	
			Débitos de Tesouraria	173.451,25	
			Depósitos de Diversas Origens	(1.058.199,63)	911.112,75
Ativo Permanente			Passivo Permanente		
Bens Móveis	1.635.593,41		Dívida Fundada Interna em	8.910.082,63	8.910.082,63
Bens Imóveis	4.253.472,08				
Diversos	1.348.204,45	7.237.269,94			
Soma do Ativo Real		7.533.917,66	Soma do Passivo Real		9.821.195,38
Saldo Patrimonial			Saldo Patrimonial		
Passivo Real Descoberto		2.287.277,72			
<b>Totais</b>		<b>9.821.195,38</b>	<b>Totais</b>		<b>9.821.195,38</b>
Ativo Compensado			Passivo Compensado		
<b>Totais</b>		<b>9.821.195,38</b>	<b>Totais</b>		<b>9.821.195,38</b>

Fonte: Prefeitura Municipal de Regente Feijó

**TABELA 13:** Demonstração das Variações Patrimoniais exercício de 1999 da Prefeitura Municipal de Regente Feijó, atualizado a valor presente de 31/12/2002, de acordo com o IGP-DI.

Estado de São Paulo					
Prefeitura Municipal de Regente Feijó					
Exercício de 1999 - Anexo 15, da Lei 4.320/64					
Unidade Gestora : PREFEITURA MUNICIPAL DE REGENTE FEIJO					
Variações Ativas			Variações Passivas		
Resultantes de Execução Orçamentária					
Receita Orçamentária			Despesa Orçamentária		
Receitas Correntes			Despesas Correntes		
Receita Tributária	799.727,82		Despesas de Custeio	6.606.128,23	
Receita Patrimonial	14.018,44		Transferências Correntes	1.785.054,18	8.391.182,41
Transferências Correntes	8.163.611,23				
Outras Receitas Correntes	300.829,78	9.278.187,27			
Receitas de Capital			Despesas de Capital		
Operações de Crédito	-		Investimentos	741.660,23	
Alienação de Bens	-		Inversões Financeiras	22.487,75	
Transferências de Capital	77,56	77,56	Transferências de Capital	576.371,16	1.340.519,14
<b>Totais</b>		<b>9.278.264,83</b>	<b>Totais</b>		<b>9.731.701,55</b>
Mutações Patrimoniais					
AMORTIZAÇÃO DIV.FUNDADA IN	803.885,40		COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA	237.028,55	
AMORTIZAÇÃO EMPRÉS. ARO	171.120,89		DIMINUIÇÃO DE ALMOARIFADO	-	
AQUISIÇÃO DE BENS IMÓVEIS	-		DIMINUIÇÃO DE BENS DE NATU	-	
AQUISIÇÃO DE BENS MÓVEIS	212.075,81		DIMINUIÇÃO DE BENS IMÓVEIS	-	
AUMENTO DE ALMOXARIFADO	-		DIMINUIÇÃO DE BENS MÓVEIS	-	
AUMENTO DE BENS NATUREZA	-		EMPRÉSTIMOS TOMADOS	-	237.028,55
DIVERSOS	-				
VEÍCULOS E MÁQUINAS	-	1.187.082,14			
<b>Totais</b>		<b>10.465.346,97</b>	<b>Totais</b>		<b>9.968.730,10</b>
Independentes da Execução Orçamentária					
CANCELAMENTO DE CRÉDITOS	-		CANCELAMENTO DE CRÉDITOS	-	
CANCELAMENTO DE RESTOS A P	-		INSCRIÇÃO/CORREÇÃO DIV.FUN	903.412,03	
ENTRADA ALMOXARIFADO	871.124,64		JUROS/CORREÇÃO/EMPRÉSTIMO	912.349,64	
INSCRIÇÃO DA DIVIDA ATIVA	340.723,62	1.211.848,27	SAIDA DE ALMOXARIFADO	853.728,00	2.669.489,67
REAVALIAÇÃO NO EXERCICIO	-				
<b>Totais</b>		<b>11.677.195,24</b>	<b>Totais</b>		<b>12.638.219,77</b>
Resultado Patrimonial					
Déficit Verificado		961.024,53			
<b>Totais</b>		<b>12.638.219,77</b>	<b>Totais</b>		<b>12.638.219,77</b>

Fonte: Prefeitura Municipal de Regente Feijó

**TABELA 14:** Demonstração das Variações Patrimoniais exercício de 2000 da Prefeitura Municipal de Regente Feijó, atualizado a valor presente de 31/12/2002, de acordo com o IGP-DI.

Estado de São Paulo					
Prefeitura de Regente Feijó					
Exercício de 2000 - Anexo 15, da Lei 4.320/64					
Unidade Gestora : PREFEITURA MUNICIPAL DE REGENTE FEIJO					
Variações Ativas			Variações Passivas		
Resultantes de Execução Orçamentária					
Receita Orçamentária			Despesa Orçamentária		
Receitas Correntes			Despesas Correntes		
Receita Tributária	706.615,07		Despesas de Custeio	6.896.695,78	
Receita Patrimonial	168,75		Transferências Correntes	2.227.992,66	9.124.688,44
Transferências Correntes	9.971.934,57				
Outras Receitas Correntes	340.147,84	11.018.866,23			
Receitas de Capital			Despesas de Capital		
Alienação de Bens	147.865,53		Investimentos	511.437,81	
Transferências de Capital	163.864,70		Inversões Financeiras	-	
Outras Receitas de Capital	4.142.640,47	4.454.370,70	Transferências de Capital	678.178,98	1.189.616,79
<b>Totais</b>		<b>15.473.236,93</b>	<b>Totais</b>		<b>10.314.305,23</b>
Mutações Patrimoniais					
AMORTIZAÇÃO DIV.FUNDADA IN	2.007.731,26		COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA	164.933,51	
AMORTIZAÇÃO EMPRÉSTIMO ARO	-		DIMINUIÇÃO DE ALMOARIFADO	-	
AQUISIÇÃO DE BENS IMÓVEIS	-		DIMINUIÇÃO DE BENS DE NATU	-	
AQUISIÇÃO DE BENS MÓVEIS	23.211,08		DIMINUIÇÃO DE BENS IMÓVEIS	-	
AUMETO DE ALMOXARIFADO	-		DIMINUIÇÃO DE BENS MÓVEIS	-	
AUMENTO DE BENS DE NATUREZA	-		EMPRÉSTIMOS TOMADOS	-	164.933,51
VEÍCULOS E MÁQUINAS	188.042,68	2.218.985,03			
<b>Totais</b>		<b>17.692.221,96</b>	<b>Totais</b>		<b>10.479.238,74</b>
Independentes da Execução Orçamentária					
CANCELAMENTO DE CRÉDITOS	-		CANCELAMENTO DE CRÉDITOS	-	
CANCELAMENTO DE DÉBITO ATI	(58.415,14)		CANCELAMENTO DE DÍVIDA	(654.851,91)	
CANCELAMENTO DE RESTOS A P	4.254,37		INSCRIÇÃO/CORREÇÃO - PREC	2.528.671,19	
ENTRADA ALMOXARIFADO	1.011.800,79		INSCRIÇÃO/COOREÇÃO/CREDO	2.546.266,23	
INSCRIÇÃO DA DÍVIDA ATIVA	378.138,38		INSCRIÇÃO/CORREÇÃO DIV.FUN	417.162,91	
REAVALIAÇÃO NO EXERCÍCIO	-	1.335.778,40	INSCRIÇÃO ORREÇÃO/REFINAN	1.449.777,08	
			JUROS/CORR./EMPRÉSTIM ARO	577.709,31	
			SAÍDA DE ALMOXARIFADO	1.005.437,08	7.870.171,88
<b>Totais</b>		<b>19.028.000,35</b>	<b>Totais</b>		<b>18.349.410,62</b>
Resultado Patrimonial					
			Superávit Verificado		678.589,73
<b>Totais</b>		<b>19.028.000,35</b>	<b>Totais</b>		<b>19.028.000,35</b>

Fonte: Prefeitura Municipal de Regente Feijó

**TABELA 15:** Demonstração das Variações Patrimoniais exercício de 2001 da Prefeitura Municipal de Regente Feijó, atualizado a valor presente de 31/12/2002, de acordo com o IGP-DI.

Estado de São Paulo					
Prefeitura de Regente Feijó					
Exercício de 2001- Anexo 15, da Lei 4.320/64					
Unidade Gestora : PREFEITURA MUNICIPAL DE REGENTE FEIJO					
Variações Ativas			Variações Passivas		
Resultantes de Execução Orçamentária					
Receita Orçamentária			Despesa Orçamentária		
Receitas Correntes			Despesas Correntes		
Receita Tributária	770.238,23		Despesas de Custeio	7.351.889,35	
Receita Patrimonial	11.843,57		Transferências Correntes	2.160.423,52	9.512.312,87
Transferências Correntes	10.368.355,57				
Outras Receitas Correntes	378.863,75	11.529.301,13			
Receitas de Capital			Despesas de Capital		
Alienação de Bens	-		Investimentos	231.735,43	
Transferências de Capital	-		Inversões Financeiras	25.327,86	
Outras Receitas de Capital	-		Transferências de Capital	1.485.222,62	1.742.285,91
<b>Totais</b>		<b>11.529.301,13</b>	<b>Totais</b>		<b>11.254.598,78</b>
Mutações Patrimoniais					
AMORTIZAÇÃO DIV.FUNDADA IN	287.462,03		COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA	222.485,42	
AMORTIZAÇÃO EMPRÉSTIMO ARO	1.031.038,70		DIMINUIÇÃO DE ALMOARIFADO	-	
AQUISIÇÃO DE BENS IMÓVEIS	79.224,04		DIMINUIÇÃO DE BENS DE NATU	-	
AQUISIÇÃO DE BENS MÓVEIS	92.181,38		DIMINUIÇÃO DE BENS IMÓVEIS	-	
AUMETO DE ALMOXARIFADO	-		DIMINUIÇÃO DE BENS MÓVEIS	-	
AUMENTO DE BENS DE NATUREZA	-		EMPRÉSTIMOS TOMADOS	-	222.485,42
CREDORES E FORNECEDORES	21.284,05				
REFINANCIAMENTO DA DÍVIDA	145.437,84				
VEÍCULOS E MÁQUINAS	53.072,52	1.709.700,56			
<b>Totais</b>		<b>13.239.001,68</b>	<b>Totais</b>		<b>11.477.084,20</b>
Independentes da Execução Orçamentária					
AJUSTES CONTÁBEIS	75.317,09		AJUSTE CONTÁBIL	55.530,40	
CANCELAMENTO DE CRÉDITOS	-		CANCELAMENTO DE CRÉDITOS	-	
CANCELAMENTO DE RESTOS A P	-		CREDORES E FORNECEDORES	-	
ENTRADA ALMOXARIFADO	1.199.104,91		INSCRIÇÃO/CORREÇÃO -DIV. FUN	11.976,28	
INSCRIÇÃO DA DÍVIDA ATIVA	285.197,95		JURO/CORREÇÃO/EMPRÉST. ARO	-	
REAVALIAÇÃO NO EXERCICIO	-	1.408.985,76	REFINANCIAMENTO DA DÍVIDA	274.582,93	
			SÁIDA DE ALMOXARIFADO	1.203.826,65	1.545.916,25
<b>Totais</b>		<b>14.647.987,44</b>	<b>Totais</b>		<b>13.023.000,45</b>
Resultado Patrimonial					
			Superávit Verificado		1.624.987,00
<b>Totais</b>		<b>14.647.987,44</b>	<b>Totais</b>		<b>14.647.987,45</b>

Fonte: Prefeitura Municipal de Regente Feijó

**TABELA 16:** Demonstração das Variações Patrimoniais exercício de 2002 da Prefeitura Municipal de Regente Feijó, atualizado a valor presente de 31/12/2002, de acordo com o IGP-DI.

Estado de São Paulo					
Prefeitura de Regente Feijó					
Exercício de 2002- Anexo 15, da Lei 4.320/64					
Unidade Gestora : PREFEITURA MUNICIPAL DE REGENTE FEIJO					
Variações Ativas			Variações Passivas		
Resultantes de Execução Orçamentária					
Receita Orçamentária			Despesa Orçamentária		
Receitas Correntes			Despesas Correntes		
Receita Tributária	790.215,51		PESSOAL/ ENCARGO SOCIAIS	5.161.403,20	
Receita Patrimonial	43.165,61		JUROS/ ENC. DA DIVIDA	1.558,01	
Receita de Serviços	35.862,00		OUTRAS DESP. CORRENTES	3.018.002,74	8.180.963,95
Transferências Correntes	8.966.171,69				
Outras Receitas Correntes	389.959,27	10.225.374,08			
Receitas de Capital			Despesas de Capital		
Alienação de Bens	-		INVESTIMENTOS	899.415,05	
Transferências de Capital	174.604,65		AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA	861.036,80	1.760.451,85
Outras Receitas de Capital	96.163,97	270.768,62			
<b>Totais</b>		<b>10.496.142,70</b>	<b>Totais</b>		<b>9.941.415,80</b>
Mutações Patrimoniais					
AMORT.CREDORES/FORNEC.	89.273,03		COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA	237.174,79	237.174,79
AMORT.PRECAT. JUDICIAIS	117.313,57				
AMORT.REFINANCIAM.DÍVIDA	98.424,78				
AMORT.DIV.FUND. Int.	282.473,86				
AMORT.EMPRÉST. ARO	273.551,56				
AQUIS. DE BENS IMÓVEIS	128.707,27				
AQUIS. DE BENS MÓVEIS	83.676,59				
VEÍCULOS E MÁQUINAS	484.249,92	1.557.670,58			
<b>Totais</b>		<b>12.053.813,28</b>	<b>Totais</b>		<b>10.178.590,59</b>
Independentes da Execução Orçamentária					
ENTRADA ALMOXARIFADO	1.195.289,90		CANC. DE CRÉDITOS	167.619,75	
INSCRIÇÃO DA DÍVIDA ATIVA	252.850,90	1.448.140,80	INSCR./CORR. DIV.FUNDADA	586.618,43	
			JURO/CORR. REF.DIVIDA	239.723,18	
			JURO/CORR.EMPRES. ARO	757.880,99	
			SAÍDA DE ALMOXARIFADO	1.190.511,58	2.942.353,93
<b>Totais</b>		<b>13.501.954,08</b>	<b>Totais</b>		<b>13.120.944,52</b>
Resultado Patrimonial					
			Superávit Verificado		381.009,56
<b>Totais</b>		<b>13.501.954,08</b>	<b>Totais</b>		<b>13.501.954,08</b>

Fonte: Prefeitura Municipal de Regente Feijó

## **5.1 Análise da eficiência financeira na execução orçamentária, para o município de Regente Feijó, através dos índices da ABOP**

A ABOP – Associação Brasileira de Orçamento Público, uma organização não governamental visa informar aos administradores públicos novas formas de analisar a execução orçamentária, para que haja um melhoramento nas previsões orçamentárias ano a ano.

Essa associação criou vários índices para a avaliação da eficiência do campo financeiro na execução do orçamento.

Dentre eles cita-se nesse trabalho dois índices. Os índices criados pela ABOP têm a função de acompanhar a execução financeira do orçamento com o intuito de verificar se existe um acompanhamento do órgão público sobre o orçamento, ou seja, ao ter uma execução das receitas e despesas orçamentárias superior ou inferior é preciso buscar os fatores que ocasionaram o fato.

Pois o orçamento para ser considerado eficiente e eficaz em seu desenvolvimento tem que apresentar uma execução mais próxima possível da previsão.

### ***5.1.1 Índices desenvolvidos pela ABOP***

\* **Trabalho da Previsão da Receita (TPR):** divisão da receita realizada pela receita prevista em cada fonte.

\* **Capacidade Operacional Financeira da Despesa (COFD):** divisão da despesa executada pela despesa prevista em cada fonte.

Esses índices serão analisados de acordo com os seguintes conceitos:

\* **Ótimo – 1:** variação para mais ou para menos de 2,5%, ou seja, de 97,5 a 102,5%;

\* **Bom – 2:** variação para mais ou para menos de até 5%, ou seja, de 95 a 105%;

\* **Regular – 3:** variação para mais ou para menos de até 10%, ou seja, de 90 a 110%;

\* **Deficiente – 4:** variação para mais ou para menos de até 15%, ou seja, de 85 a 115%;

\* **Altamente Deficiente – 5:** variação para mais ou para menos superior 15%, ou seja, menos de 85 e mais de 115%.

### ***5.1.2 Análise dos Balanços Orçamentários com base no índice dos Trabalhos da Previsão da Receita (TPR)***

**TABELA 17:** Demonstrativo da Execução das Receitas da Prefeitura Municipal de Regente Feijó – SP - Balanço Orçamentário – Janeiro a Dezembro de 1999

RECEITAS	Previsão inicial			Realizadas no Exercício			TPR *		
	R\$	%	%	R\$	%	%	%	Diferença	Avaliação
	A	B	C	D	E	F	G = D/A	100 - G	H
<b>RECEITAS CORRENTES</b>	<b>8.193.670,06</b>	<b>100,00</b>	<b>95,93</b>	<b>9.278.187,27</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>113,24</b>	<b>-13,24</b>	<b>4</b>
Receita Tributária	1.605.823,79	19,60	18,80	799.727,82	8,62	8,62	49,80	50,20	5
Receita Patrimonial	78.910,26	0,96	0,92	14.018,44	0,15	0,15	17,77	82,23	5
Transferências Correntes	5.972.346,24	72,89	69,93	8.163.611,23	87,99	87,99	136,69	-36,69	5
Outras Receitas Correntes	536.589,77	6,55	6,28	300.829,78	3,24	3,24	56,06	43,94	5
<b>RECEITAS DE CAPITAL</b>	<b>347.205,14</b>	<b>100,00</b>	<b>4,07</b>	<b>77,56</b>	<b>100,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,02</b>	<b>99,98</b>	<b>5</b>
Operações de Crédito	157.820,52	45,45	1,85	0,00	0,00	0,00	0,00	100,00	5
Alienação de Bens	63.128,20	18,18	0,74	0,00	0,00	0,00	0,00	100,00	5
Transferências de Capital	126.256,42	36,36	1,48	77,56	100,00	0,00	0,06	99,94	5
<b>TOTAL DAS RECEITAS</b>	<b>8.540.875,20</b>		<b>100,00</b>	<b>9.278.264,83</b>		<b>100,00</b>	<b>108,63</b>	<b>-8,63</b>	<b>3</b>
DÉFICIT	3.340.132,83			453.436,72					
<b>TOTAL</b>	<b>11.881.008,03</b>			<b>9.731.701,55</b>			<b>81,91</b>	<b>18,09</b>	<b>5</b>

G = realizadas sobre a previsão inicial (D/A)100

H = códigos de avaliação: 1, ótimo, 2, bom, 3, regular, 4, deficiente, e 5, altamente deficiente

\* TPR = trabalho de previsão da receita

Fonte: Elaborada pelas autoras

Na tabela acima observa-se que, no ano de 1999, as receitas como um todo obtiveram índice de desempenho regular, ficando 8,63 abaixo dos 100%.

As receitas correntes, que representam 95,93% da receita prevista, obtiveram índice de desempenho deficiente, pois a TPR ficou em 113,24% com um desvio negativo de 13,24.

A receita tributária obteve índice de desempenho altamente deficiente registrando um desvio positivo de 50,20%.

A receita patrimonial também apresentou índice de desempenho altamente deficiente com um desvio positivo de 82,23%.

As transferências correntes, que representam 87,99% das receitas realizadas, também ficaram com índice de desempenho altamente deficiente apresentando uma TPR de 136,69%.

As outras receitas correntes apresentaram índice de desempenho altamente deficiente com uma TPR de 56,06%.

As receitas de capital, que representam apenas 4,07% das receitas previstas, obtiveram índice de desempenho altamente deficiente.

As operações de crédito e Alienação de Bens obtiveram uma TPR de 0%, pois não houve realização dessas receitas, revelando índice de desempenho altamente deficiente.

As transferências de capital apresentaram uma TPR de 0,06%, pois também a realização foi insignificante, revelando também índice de desempenho altamente deficiente.

**TABELA 18:** Demonstrativo da Execução das Receitas da Prefeitura Municipal de Regente Feijó – SP - Balanço Orçamentário – Janeiro a Dezembro de 2000

RECEITAS	Previsão inicial			Realizadas no Exercício			TPR *		
	R\$	%	%	R\$	%	%	%	Diferença	Avaliação
	A	B	C	D	E	F	G = D/A	100 - G	H
<b>RECEITAS CORRENTES</b>	<b>9.245.408,29</b>	<b>100,00</b>	<b>95,67</b>	<b>11.018.866,23</b>	<b>100,00</b>	<b>71,21</b>	<b>119,18</b>	<b>-19,18</b>	<b>5</b>
Receita Tributaria	1.183.598,41	12,80	12,25	706.615,07	6,41	4,57	59,70	40,30	5
Receita Patrimonial	31.024,86	0,34	0,32	168,75	0,00	0,00	0,54	99,46	5
Transferências Correntes	7.329.623,18	79,28	75,84	9.971.934,57	90,50	64,45	136,05	-36,05	5
Outras Receitas Correntes	701.161,84	7,58	7,26	340.147,84	3,09	2,20	48,51	51,49	5
<b>RECEITAS DE CAPITAL</b>	<b>418.835,61</b>	<b>100,00</b>	<b>4,33</b>	<b>4.454.370,70</b>	<b>100,00</b>	<b>28,79</b>	<b>1.063,51</b>	<b>-963,51</b>	<b>5</b>
Alienação de Bens	372.298,32	88,89	3,85	147.865,53	3,32	0,96	39,72	60,28	5
Transferências de Capital	31.024,86	7,41	0,32	163.864,70	3,68	1,06	528,17	-428,17	5
Outras Receitas de Capital	15.512,43	3,70	0,16	4.142.640,47	93,00	26,77	26.705,30	-26.605,30	5
<b>TOTAL DAS RECEITAS</b>	<b>9.664.243,89</b>		<b>100,00</b>	<b>15.473.236,93</b>		<b>100,00</b>	<b>160,11</b>	<b>-60,11</b>	<b>5</b>
DÉFICIT	2.947.825,09								
<b>TOTAL</b>	<b>12.612.068,99</b>			<b>15.473.236,93</b>			<b>122,69</b>	<b>-112,69</b>	<b>5</b>

G = realizadas sobre a previsão inicial (D/A)100

H = códigos de avaliação: 1, ótimo, 2, bom, 3, regular, 4, deficiente, e 5, altamente deficiente

\* TPR = trabalho de previsão da receita

Fonte: Elaborada pelas autoras

Na tabela acima observa-se que, no ano de 2000, as receitas como um todo apresentaram índice de desempenho altamente deficiente, ficando 60,11% abaixo dos 100%.

As receitas correntes obtiveram índice de desempenho altamente deficiente, pois a TPR ficou em 119,18%.

A receita tributária obteve índice de desempenho altamente deficiente registrando um desvio positivo de 40,30%.

A receita patrimonial também apresentou índice de desempenho altamente deficiente, pois a TPR ficou em 0,54%, com um desvio positivo de 99,46%.

As transferências correntes, que representam 75,84% das receitas previstas, também ficaram com índice de desempenho altamente deficiente apresentando um desvio negativo de 36,05%.

As outras receitas correntes apresentaram índice de desempenho altamente deficiente com uma TPR de 48,51%.

As receitas de capital, que representam 28,79% das receitas previstas, obtiveram índice de desempenho altamente deficiente, com um desvio negativo de 963,51%.

A alienação de bens obteve uma TPR de 39,72%, revelando índice de desempenho altamente deficiente.

As transferências de capital obtiveram uma TPR de 528,17%, demonstrando também índice de desempenho altamente deficiente.

As outras receitas de capital obtiveram um desvio exagerado de 26.605,30%, com índice de desempenho altamente deficiente.

**TABELA 19:** Demonstrativo da Execução das Receitas da Prefeitura Municipal de Regente Feijó – SP - Balanço Orçamentário – Janeiro a Dezembro de 2001

RECEITAS	Previsão inicial			Realizadas no Exercício			TPR *		
	R\$	%	%	R\$	%	%	%	Diferença	Avaliação
	A	B	C	D	E	F	G = D/A	100 - G	H
<b>RECEITAS CORRENTES</b>	<b>10.517.126,86</b>	<b>100,00</b>	<b>99,11</b>	<b>11.529.301,12</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>109,62</b>	<b>-9,62</b>	<b>3</b>
Receita Tributaria	801.545,97	7,62	7,55	770.238,23	6,68	6,68	96,09	3,91	2
Receita Patrimonial	7.031,11	0,07	0,07	11.843,57	0,10	0,10	168,45	-68,45	5
Transferências Correntes	9.241.684,41	87,87	87,09	10.368.355,57	89,93	89,93	112,19	-12,19	4
Outras Receitas Correntes	466.865,37	4,44	4,40	378.863,75	3,29	3,29	81,15	18,85	5
<b>RECEITAS DE CAPITAL</b>	<b>94.216,81</b>	<b>100,00</b>	<b>0,89</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>100,00</b>	<b>5</b>
Alienação de Bens	84.373,26	89,55	0,80	0,00	0,00	0,00	0,00	100,00	5
Transferências de Capital	5.624,88	5,97	0,05	0,00	0,00	0,00	0,00	100,00	5
Outras Receitas de Capital	4.218,66	4,48	0,04	0,00	0,00	0,00	0,00	100,00	5
<b>TOTAL DAS RECEITAS</b>	<b>10.611.343,67</b>		<b>100,00</b>	<b>11.529.301,12</b>			<b>108,65</b>	<b>-8,65</b>	<b>3</b>
DÉFICIT	2.559.322,22								
<b>TOTAL</b>	<b>13.170.665,89</b>			<b>11.529.301,12</b>			<b>87,54</b>	<b>12,46</b>	<b>4</b>

G = realizadas sobre a previsão inicial (D/A)100

H = códigos de avaliação: 1, ótimo, 2, bom, 3, regular, 4, deficiente, e 5, altamente deficiente

\* TPR = trabalho de previsão da receita

Fonte: Elaborada pelas autoras

Na tabela acima observa-se que, em 2001, as receitas como um todo tiveram índice de desempenho regular, tendo uma TPR de 108,65%.

As receitas correntes representam 100,00% das receitas realizadas obtiveram índice de desempenho regular, pois a TPR ficou em 109,62%.

A receita tributária representa apenas 7,55% das receitas previstas, e obteve índice de desempenho bom, registrando um desvio positivo de 3,91%.

A receita patrimonial obteve índice de desempenho altamente deficiente, pois a TPR ficou em 168,45%.

As transferências correntes, que representam 89,93% das receitas realizadas, ficaram com índice de desempenho deficiente apresentando uma TPR de 112,19%, e um desvio negativo de 12,19%.

As outras receitas correntes apresentaram índice de desempenho altamente deficiente com uma TPR de 81,15%.

As receitas de capital obtiveram índice de desempenho altamente deficiente, com uma TPR de 0,0%, pois não houve realização dessas receitas. Nelas estão incluídas Alienação de bens, Transferências de Capital e Outras Receitas de Capital.

**TABELA 20:** Demonstrativo da Execução das Receitas da Prefeitura Municipal de Regente Feijó – SP - Balanço Orçamentário – Janeiro a Dezembro de 2002

RECEITAS	Previsão inicial			Realizadas no Exercício			TPR *		
	R\$	%	%	R\$	%	%	%	Diferença	Avaliação
	A	B	C	D	E	F	G = D/A	100 - G	H
<b>RECEITAS CORRENTES</b>	<b>8.170.000,00</b>	<b>100,00</b>	<b>99,03</b>	<b>10.225.374,08</b>	<b>100,00</b>	<b>97,42</b>	<b>125,16</b>	<b>-25,16</b>	<b>5</b>
Receita Tributaria	630.000,00	7,71	7,64	790.215,51	7,73	7,53	125,43	-25,43	5
Receita Patrimonial	20.000,00	0,24	0,24	43.165,61	0,42	0,41	215,83	-115,83	5
Receita de Serviços	0,00	0,00	0,00	35.862,00	0,35	0,34	0,00	100,00	5
Transferências Correntes	7.250.000,00	88,74	87,88	8.966.171,69	87,69	85,42	123,67	-23,67	5
Outras Receitas Correntes	270.000,00	3,30	3,27	389.959,27	3,81	3,72	144,43	-44,43	5
<b>RECEITAS DE CAPITAL</b>	<b>80.000,00</b>	<b>100,00</b>	<b>0,97</b>	<b>270.768,62</b>	<b>100,00</b>	<b>2,58</b>	<b>338,46</b>	<b>-238,46</b>	<b>5</b>
Alienação de Bens	60.000,00	75,00	0,73	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	100,00	5
Transferências de Capital	20.000,00	25,00	0,24	174.604,65	64,48	1,66	<b>873,02</b>	-773,02	5
Outras Receitas de Capital	0,00	0,00	0,00	96.163,97	35,52	0,92	<b>0,00</b>	100,00	5
<b>TOTAL DAS RECEITAS</b>	<b>8.250.000,00</b>		<b>100,00</b>	<b>10.496.142,70</b>		<b>100,00</b>	<b>127,23</b>	<b>-27,23</b>	<b>5</b>
DÉFICIT	2.096.830,00								
<b>TOTAL</b>	<b>10.346.830,00</b>			<b>10.496.142,70</b>			<b>101,44</b>	<b>-1,44</b>	<b>1</b>

G = realizadas sobre a previsão inicial (D/A)100

H = códigos de avaliação: 1, ótimo, 2, bom, 3, regular, 4, deficiente, e 5, altamente deficiente

\* TPR = trabalho de previsão da receita

Fonte: Elaborada pelas autoras

Na tabela acima observa-se que, em 2002, as receitas como um todo tiveram índice de desempenho altamente deficiente, com um desvio negativo de 27,23%.

As receitas correntes, que representam 99,03% da receita prevista, obtiveram índice de desempenho altamente deficiente, pois a TPR ficou em 125,16%.

A receita tributária obteve índice de desempenho altamente deficiente registrando um desvio negativo de 25,43%.

A receita patrimonial também obteve índice de desempenho altamente deficiente, pois a TPR ficou em 215,83%, com um desvio negativo de 115,83%.

A receita de serviços obteve índice de desempenho altamente deficiente, pois não houve previsão dessa receita.

As transferências correntes, que representam 85,42% das receitas realizadas, também ficaram com índice de desempenho altamente deficiente apresentando um desvio negativo de 23,67%.

As outras receitas correntes apresentaram índice de desempenho altamente deficiente com uma TPR de 144,43%.

As receitas de capital, que representam apenas 2,58% das receitas realizadas, obtiveram índice de desempenho altamente deficiente, com um desvio negativo de 238,46%.

A alienação de bens obteve uma TPR de 0,0%, pois não houve realização, apresentando índice de desempenho altamente deficiente.

As transferências de capital obtiveram uma TPR de 873,02%, demonstrando também índice de desempenho altamente deficiente.

As outras receitas de capital obtiveram uma TPR de 0,0% pois não houve previsão dessa receita, demonstrando índice de desempenho altamente deficiente.

**TABELA 21:** Avaliação Comparativa da Execução Orçamentária 1999 e 2000 em relação ao Trabalho de Previsão da Receita – TPR

CATEGORIA ECONÔMICA/FONTES	TPR		Variação de Conceitos - 1999 e 2000					
	Anos		Ganhos (+)	(d) Mantidos				
	1999	2000	Perdidos (-)	1	2	3	4	5
	a	b	c=a-b					
<b>RECEITAS CORRENTES</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>-1</b>					
Receita Tributária	5	5	-					
Receita Patrimonial	5	5	-					
Transferências Correntes	5	5	-					
Outras Receitas Correntes	5	5	-					
<b>RECEITAS DE CAPITAL</b>	<b>5</b>	<b>5</b>	<b>-</b>					
Operações de Crédito	5							
Alienação de Bens	5	5	-					
Transferências de Capital	5	5	-					
Outras receitas de Capital		5						
<b>TOTAL DAS RECEITAS</b>	<b>3</b>	<b>5</b>	<b>-2</b>					
<b>DÉFICIT</b>								
<b>TOTAL</b>			<b>-3</b>					

Conceitos e códigos: 1- ótimo, 2 - bom, 3 - regular, 4 - deficiente, 5 - altamente deficiente  
Quantidade de conceitos alterados, para melhor (+), para pior (-)

Fonte: Elaborada pelas autoras

Na tabela acima observa-se que a maioria dos conceitos foram mantidos, apesar de serem conceitos altamente deficientes, demonstrando a falta de avaliação no momento da previsão das receitas de um ano para o outro.

**TABELA 22:** Avaliação Comparativa da Execução Orçamentária 2000 e 2001 em relação ao Trabalho de Previsão da Receita – TPR

CATEGORIA ECONÔMICA/FONTES	TPR		Variação de Conceitos - 2000 e 2001					
	Anos		Ganhos (+)	(d) Mantidos				
	2000	2001	Perdidos (-)	1	2	3	4	5
	a	b	c=a-b					
<b>RECEITAS CORRENTES</b>	<b>5</b>	<b>3</b>	2					
Receita Tributária	5	2	3					
Receita Patrimonial	5	5	-					
Transferências Correntes	5	4	1					
Outras Receitas Correntes	5	5	-					
<b>RECEITAS DE CAPITAL</b>	<b>5</b>	<b>5</b>	-					
Alienação de Bens	5	5	-					
Transferências de Capital	5	5	-					
Outras Receitas de Capital	5	5	-					
<b>TOTAL DAS RECEITAS</b>	<b>5</b>	<b>3</b>	2					
DÉFICIT								
<b>TOTAL</b>			8					

Conceitos e códigos: 1- ótimo, 2 - bom, 3 - regular, 4 - deficiente, 5 - altamente deficiente  
Quantidade de conceitos alterados, para melhor (+), para pior (-)

Fonte: Elaborada pelas autoras

Na tabela acima observa-se que, houve um ganho de 8 conceitos, e os restantes foram mantidos mesmo sendo conceitos altamente deficientes. Esse resultado demonstra uma avaliação mais eficiente nas receitas correntes.

**TABELA 23:** Avaliação Comparativa da Execução Orçamentária 2001 e 2002 em relação ao Trabalho de Previsão da Receita – TPR

CATEGORIA ECONÔMICA/FONTES	TPR		Variação de Conceitos - 2001 e 2002					
	Anos		Ganhos (+)	(d) Mantidos				
	2001	2002	Perdidos (-)	1	2	3	4	5
	a	b	c=a-b					
<b>RECEITAS CORRENTES</b>	<b>3</b>	<b>5</b>	-2					
Receita Tributária	2	5	-3					
Receita Patrimonial	5	5	-					
Receita de Serviços		5						
Transferências Correntes	4	5	-1					
Outras Receitas Correntes	5	5	-					
<b>RECEITAS DE CAPITAL</b>	<b>5</b>	<b>5</b>	-					
Operações de Crédito	5	5	-					
Alienação de Bens	5	5	-					
Transferências de Capital	5	5	-					
<b>TOTAL DAS RECEITAS</b>	<b>3</b>	<b>5</b>	-2					
<b>DÉFICIT</b>								
<b>TOTAL</b>			-8					

Conceitos e códigos: 1- ótimo, 2 - bom, 3 - regular, 4 - deficiente, 5 – altamente deficiente  
Quantidade de conceitos alterados, para melhor (+), para pior (-)

Fonte: Elaborada pelas autoras

Na tabela acima nota-se que, os oito conceitos que foram ganhos de 2000 para 2001, foram perdidos em 2002, exatamente nas mesmas fontes de receitas, demonstrando uma má avaliação das receitas, não analisando a melhora do ano anterior.

### **5.1.3 Análise dos Balanços Orçamentários com base no índice da Capacidade Operacional Financeira da Despesa (COFD)**

**TABELA 24:** Demonstrativo da Execução das Despesas da Prefeitura Municipal de Regente Feijó – SP - Balanço Orçamentário – Janeiro a Dezembro de 1999

ORGÃO	Dotação inicial			Despesas Executada			COFD*		
	R\$. A	% B	% C	R\$ D	% E	% F	% G = D/A	Diferença 100 - G	Avaliação H
<b>CAMARA MUNICIPAL</b>	<b>617.427,30</b>	<b>100,00</b>	<b>5,20</b>	<b>456.172,83</b>	<b>100,00</b>	<b>4,69</b>	<b>73,88</b>	<b>26,12</b>	<b>5</b>
Corpo Legislativo	179.404,80	29,06	1,51	138.748,43	30,42	1,43	77,34	22,66	5
Secretaria da Câmara	438.022,50	70,94	3,69	317.424,40	69,58	3,26	72,47	27,53	5
<b>EXECUTIVO</b>	<b>1.309.858,33</b>	<b>100,00</b>	<b>11,02</b>	<b>1.075.331,78</b>	<b>100,00</b>	<b>11,05</b>	<b>82,10</b>	<b>17,90</b>	<b>5</b>
Gabinete do Prefeito	1.309.858,33	100,00	11,02	1.075.331,78	100,00	11,05	82,10	17,90	5
<b>FINANÇAS</b>	<b>1.275.626,13</b>	<b>100,00</b>	<b>10,74</b>	<b>1.018.983,53</b>	<b>100,00</b>	<b>10,47</b>	<b>79,88</b>	<b>20,12</b>	<b>5</b>
Tributação	119.871,18	9,40	1,01	93.652,88	9,19	0,96	78,13	21,87	5
Contabilidade	1.155.754,95	90,60	9,73	925.330,60	90,81	9,51	80,06	19,94	5
<b>EDUCAÇÃO E CULTURA</b>	<b>3.888.794,16</b>	<b>100,00</b>	<b>32,73</b>	<b>3.231.081,41</b>	<b>100,00</b>	<b>33,20</b>	<b>83,09</b>	<b>16,91</b>	<b>5</b>
Ensino de 1º Grau	3.727.076,40	95,84	31,37	3.100.035,47	95,94	31,86	83,18	16,82	5
Ensino de 2º Grau	122.171,65	3,14	1,03	98.288,06	3,04	1,01	80,45	19,55	5
Educação Física e Desporto	39.546,11	1,02	0,33	32.757,88	1,01	0,34	82,83	17,17	5
<b>SERVIÇOS MUNICIPAIS</b>	<b>1.980.823,91</b>	<b>100,00</b>	<b>16,67</b>	<b>1.640.423,15</b>	<b>100,00</b>	<b>16,86</b>	<b>82,82</b>	<b>17,18</b>	<b>5</b>
Limpeza Pública	750.297,32	37,88	6,32	626.589,64	38,20	6,44	83,51	16,49	5
Iluminação Pública	369.708,49	18,66	3,11	307.750,60	18,76	3,16	83,24	16,76	5
Ruas e Praças	806.230,77	40,70	6,79	666.806,04	40,65	6,85	82,71	17,29	5
Matadouro	43.354,23	2,19	0,36	33.480,20	2,04	0,34	77,22	22,78	5
Serviços Funerários	11.233,11	0,57	0,09	5.796,67	0,35	0,06	51,60	48,40	5
<b>SAÚDE</b>	<b>1.060.737,71</b>	<b>100,00</b>	<b>8,93</b>	<b>880.517,13</b>	<b>100,00</b>	<b>9,05</b>	<b>83,01</b>	<b>16,99</b>	<b>5</b>
Assistência Médico-Sanitária	1.060.737,71	100,00	8,93	880.517,13	100,00	9,05	83,01	16,99	5
<b>ENCARGOS GERAIS DO MUNICIPIO</b>	<b>1.021.470,89</b>	<b>100,00</b>	<b>8,60</b>	<b>834.025,89</b>	<b>100,00</b>	<b>8,57</b>	<b>81,65</b>	<b>18,35</b>	<b>5</b>
Assistência e Previdência	812.868,51	79,58	6,84	672.442,70	80,63	6,91	82,72	17,28	5
Fundo mun. Da Criança e do Adolescente	70.670,17	6,92	0,59	49.688,02	5,96	0,51	70,31	29,69	5
Fundo mun. De Assistência	137.932,20	13,50	1,16	111.895,18	13,42	1,15	81,12	18,88	5
<b>TRANSPORTES</b>	<b>726.269,61</b>	<b>100,00</b>	<b>6,11</b>	<b>595.165,84</b>	<b>100,00</b>	<b>6,12</b>	<b>81,95</b>	<b>18,05</b>	<b>5</b>
Serviço Mun. De Estradas e Rodagens	726.269,61	100,00	6,11	595.165,84	100,00	6,12	81,95	18,05	5
<b>TOTAL</b>	<b>11.881.008,04</b>		<b>100,00</b>	<b>9.731.701,56</b>		<b>100,00</b>	<b>81,91</b>	<b>18,09</b>	<b>5</b>

G = executadas sobre a previsão inicial (D/A)100

H = códigos de avaliação: 1, ótimo, 2, bom, 3, regular, 4, deficiente, e 5, altamente deficiente

\* COFD = Capacidade Operacional Financeira da despesa

Fonte: Elaborada pelas autoras

Na tabela acima observa-se que, no ano de 1999, as despesas num todo apresentaram índice de desempenho altamente deficiente.

Câmara Municipal apresentou COFD de 73,88%, revelando índice de desempenho altamente deficiente.

Corpo Legislativo apresentou índice de desempenho altamente deficiente com um desvio positivo de 22,66%.

Secretaria da Câmara apresentou índice de desempenho altamente deficiente com desvio positivo de 27,53%.

As despesas do Executivo, que são as do Gabinete do Prefeito, representando 11,05% das despesas executadas, apresentou índice de desempenho altamente deficiente.

As despesas com finanças obtiveram índice de desempenho altamente deficiente, com uma COFD de 79,88%.

Tributação representando 9,40% das despesas previstas com finanças, obteve índice de desempenho altamente deficiente.

Contabilidade representando 91,6% das despesas previstas com finanças, teve COFD de 80,06%.

As despesas com educação e cultura, representam 32,73% das despesas previstas, obteve um desvio positivo de 16,91%, revelando índice de desempenho altamente deficiente.

Ensino de 1.º grau representa 95,84% das despesas previstas com educação e cultura, obteve COFD de 83,18%, e um desvio positivo de 16,82%, mostrando índice de desempenho altamente deficiente.

Ensino de 2.º Grau representa 3,14% das despesas previstas com Educação e Cultura, obteve desvio positivo de 19,55%, mostrando índice de desempenho altamente deficiente.

Educação física e desporto representam apenas 1,02% das despesas previstas com educação e cultura, obteve COFD de 82,83%, apresentando também índice de desempenho altamente deficiente.

As despesas com serviços municipais também apresentaram índice de desempenho altamente deficiente.

Limpeza pública representa 37,88% da despesa prevista com serviços municipais, e apresentou um COFD de 83,51%, com índice de desempenho altamente deficiente.

Iluminação pública representa 18,66% da despesa prevista com serviços municipais, e apresentou um COFD de 83,24%, com índice de desempenho altamente deficiente.

Ruas e praças representam 40,70% da despesa prevista com serviços municipais, e apresentou um desvio de 17,29%, com índice de desempenho também altamente deficiente.

Matadouro representa 2,19% da despesa prevista com serviços municipais, e apresentou um COFD de 77,22, com desempenho altamente deficiente.

Serviços funerários representam 37,88% da despesa prevista com serviços municipais, e apresentaram um desvio de 48,40%, com índice de desempenho altamente deficiente.

As despesas com saúde – assistência médico-sanitária representam 8,93% das despesas previstas, e também apresentaram índice de desempenho altamente deficiente.

Os encargos gerais do município também apresentaram índice de desempenho altamente deficiente, com uma COFD de 81,65%.

Assistência e previdência representam 79,58% das despesas previstas com encargos e apresentaram índice de desempenho altamente deficiente.

Fundo municipal de desenvolvimento da criança e do adolescente representa 6,92% das despesas previstas com encargos e apresentou índice de desempenho altamente deficiente.

Fundo municipal de assistência representa 13,50% das despesas previstas com encargos e apresentou índice de desempenho altamente deficiente.

As despesas com transportes - serviço municipal de estradas de rodagem, apresentou um desempenho altamente deficiente, com uma COFD de 81,95%.

**TABELA 25:** Demonstrativo da Execução das Despesas da Prefeitura Municipal de Regente Feijó – SP - Balanço Orçamentário – Janeiro a Dezembro de 2000

ORGÃO	Dotação inicial			Despesas Executada			COFD*		
	R\$	%	%	R\$	%	%	%	Diferença	Avaliação
	A	B	C	D	E	F	G = D/A	100 - G	H
<b>CAMARA MUNICIPAL</b>	<b>515.847,24</b>	<b>100,00</b>	<b>4,09</b>	<b>362.272,13</b>	<b>100,00</b>	<b>3,51</b>	<b>70,23</b>	<b>29,77</b>	<b>5</b>
Corpo Legislativo	149.888,85	29,06	1,19	124.976,30	34,50	1,21	83,38	16,62	5
Secretaria da Câmara	365.958,39	70,94	2,90	237.295,83	65,50	2,30	64,84	35,16	5
<b>EXECUTIVO</b>	<b>1.014.486,66</b>	<b>100,00</b>	<b>8,04</b>	<b>741.604,67</b>	<b>100,00</b>	<b>7,19</b>	<b>73,10</b>	<b>26,90</b>	<b>5</b>
Gabinete do Prefeito	1.014.486,66	100,00	8,04	741.604,67	100,00	7,19	73,10	26,90	5
<b>FINANÇAS</b>	<b>1.201.560,25</b>	<b>100,00</b>	<b>9,53</b>	<b>1.064.415,09</b>	<b>100,00</b>	<b>10,32</b>	<b>88,59</b>	<b>11,41</b>	<b>4</b>
Tributação	98.876,23	8,23	0,78	86.519,01	8,13	0,84	87,50	12,50	4
Contabilidade	1.102.684,02	91,77	8,74	977.896,08	91,87	9,48	88,68	11,32	4
<b>EDUCAÇÃO E CULTURA</b>	<b>4.595.160,84</b>	<b>100,00</b>	<b>36,43</b>	<b>3.960.687,67</b>	<b>100,00</b>	<b>38,40</b>	<b>86,19</b>	<b>13,81</b>	<b>4</b>
Ensino de 1º Grau	4.448.707,99	96,81	35,27	3.839.842,19	96,95	37,23	86,31	13,69	4
Ensino de 2º Grau	83.007,01	1,81	0,66	68.341,67	1,73	0,66	82,33	17,67	5
Educação Física e Desporto	63.445,84	1,38	0,50	52.503,81	1,33	0,51	82,75	17,25	5
<b>SERVIÇOS MUNICIPAIS</b>	<b>2.028.514,38</b>	<b>100,00</b>	<b>16,08</b>	<b>1.511.128,90</b>	<b>100,00</b>	<b>14,65</b>	<b>74,49</b>	<b>25,51</b>	<b>5</b>
Limpeza Pública	561.818,33	27,70	4,45	493.632,14	32,67	4,79	87,86	12,14	4
Iluminação Pública	386.277,02	19,04	3,06	138.187,90	9,14	1,34	35,77	64,23	5
Ruas e Praças	1.045.941,11	51,56	8,29	850.825,79	56,30	8,25	81,35	18,65	5
Matadouro	16.381,13	0,81	0,13	13.614,06	0,90	0,13	83,11	16,89	5
Serviços Funerários	18.096,80	0,89	0,14	14.869,00	0,98	0,14	82,16	17,84	5
<b>SAÚDE</b>	<b>898.650,58</b>	<b>100,00</b>	<b>7,13</b>	<b>789.233,83</b>	<b>100,00</b>	<b>7,65</b>	<b>87,82</b>	<b>12,18</b>	<b>4</b>
Assistência Médico-Sanitária	898.650,58	100,00	7,13	789.233,83	100,00	7,65	87,82	12,18	4
<b>ENCARGOS GERAIS DO MUNICIPIO</b>	<b>1.557.407,64</b>	<b>100,00</b>	<b>12,35</b>	<b>1.201.488,37</b>	<b>100,00</b>	<b>11,65</b>	<b>77,15</b>	<b>22,85</b>	<b>5</b>
Assistência e Previdência	1.165.408,53	74,83	9,24	861.568,40	71,71	8,35	73,93	26,07	5
Fundo mun. Da Criança e do Adolescente	65.074,64	4,18	0,52	56.524,60	4,70	0,55	86,86	13,14	4
Fundo mun. De Assistência	326.924,46	20,99	2,59	283.395,37	23,59	2,75	86,69	13,31	4
<b>TRANSPORTES</b>	<b>800.411,39</b>	<b>100,00</b>	<b>6,35</b>	<b>683.474,56</b>	<b>100,00</b>	<b>6,63</b>	<b>85,39</b>	<b>14,61</b>	<b>4</b>
Serviço Mun. De Estradas e Rodagens	800.411,39	100,00	6,35	683.474,56	100,00	6,63	85,39	14,61	4
<b>TOTAL</b>	<b>12.612.038,98</b>		<b>100,00</b>	<b>10.314.305,22</b>		<b>100,00</b>	<b>81,78</b>	<b>18,22</b>	<b>5</b>

G = executadas sobre a previsão inicial (D/A)100

H = códigos de avaliação: 1, ótimo, 2, bom, 3, regular, 4, deficiente, e 5, altamente deficiente

\* COFD = Capacidade Operacional Financeira da despesa

Fonte: Elaborada pelas autoras

Na tabela acima nota-se que, em 2000, as despesas num todo apresentaram índice de desempenho altamente deficiente.

Câmara Municipal apresentou COFD de 70,23%, revelando índice de desempenho altamente deficiente.

Corpo Legislativo obteve índice de desempenho altamente deficiente com índice de desvio positivo de 16,62%.

Secretaria da Câmara apresentou índice de desempenho altamente deficiente com desvio positivo de 35,16%.

As despesas do Executivo, que são as do Gabinete do Prefeito, representando 7,19% das despesas executadas, obtiveram índice de desempenho altamente deficiente.

As despesas com finanças obtiveram índice de desempenho deficiente, com um desvio de 11,41%.

Tributação representando 8,23% das despesas previstas com finanças apresentou índice de desempenho deficiente.

Contabilidade, representando 91,77% das despesas previstas com finanças, obteve COFD de 88,68%, revelando índice de desempenho deficiente.

As despesas com educação e cultura, representam 36,43% das despesas previstas, apresentaram um desvio positivo de 13,81%, revelando índice de desempenho deficiente.

Ensino de 1.º grau representa 96,81% das despesas previstas com educação e cultura, obteve COFD de 86,31%, e um desvio positivo de 16,82%, mostrando índice de desempenho deficiente.

Ensino de 2.º grau representam 1,81% das despesas previstas com educação e cultura, obteve desvio positivo de 17,67%, mostrando índice de desempenho altamente deficiente.

Educação física e desporto representam apenas 1,38% das despesas previstas com educação e cultura, obtiveram COFD de 82,75%, apresentando também índice de desempenho altamente deficiente.

As despesas com serviços municipais obtiveram índice de desempenho altamente deficiente.

Limpeza pública representa 27,70% da despesa prevista com serviços municipais, e apresentou um COFD de 87,86%, com desempenho deficiente.

Iluminação pública representa 19,04% da despesa prevista com serviços municipais, e apresentou um desvio positivo de 64,23%, com índice de desempenho altamente deficiente.

Ruas e praças representam 51,56% da despesa prevista com serviços municipais, e apresentaram um desvio de 18,65%, com índice de desempenho também altamente deficiente.

Matadouro representa apenas 0,81% da despesa prevista com serviços municipais, e apresentou um COFD de 83,11%, com índice de desempenho altamente deficiente.

Serviços funerários representam 0,89% da despesa prevista com serviços municipais, e apresentou um desvio positivo de 17,84%, com desempenho altamente deficiente.

As despesas com saúde – assistência médico-sanitária representam 7,13% das despesas previstas, e também apresentaram índice de desempenho deficiente.

Os encargos gerais do município também apresentaram índice de desempenho altamente deficiente, com uma COFD de 77,15%.

Assistência e previdência representam 74,83% das despesas previstas com encargos e apresentaram índice de desempenho altamente deficiente.

Fundo Municipal de Desenvolvimento da criança e do adolescente representa 4,18% das despesas previstas com encargos e apresentou índice de desempenho deficiente.

Fundo Municipal de Assistência representa 20,99% das despesas previstas com encargos e apresentou índice de desempenho deficiente.

As despesas com transportes – serviço municipal de estradas de rodagem, apresentou índice de desempenho deficiente, com uma COFD de 85,39%.

**TABELA 26:** Demonstrativo da Execução das Despesas da Prefeitura Municipal de Regente Feijó – SP - Balanço Orçamentário – Janeiro a Dezembro de 2001

ORGÃO	Dotação inicial			Despesas Executada			COFD*		
	R\$ A	% B	% C	R\$ D	% E	% F	% G = D/A	Diferença 100 - G	Avaliação H
<b>CAMARA MUNICIPAL</b>	<b>574.581,90</b>	<b>100,00</b>	<b>4,36</b>	<b>346.976,27</b>	<b>100,00</b>	<b>3,08</b>	<b>60,39</b>	<b>39,61</b>	<b>5</b>
Corpo Legislativo	226.401,58	39,40	1,72	174.103,71	50,18	1,55	76,90	23,10	5
Secretaria da Câmara	348.180,32	60,60	2,64	172.872,56	49,82	1,54	49,65	50,35	5
<b>EXECUTIVO</b>	<b>843.423,23</b>	<b>100,00</b>	<b>6,40</b>	<b>741.165,87</b>	<b>100,00</b>	<b>6,59</b>	<b>87,88</b>	<b>12,12</b>	<b>4</b>
Gabinete do Prefeito	843.423,23	100,00	6,40	741.165,87	100,00	6,59	87,88	12,12	4
<b>FINANÇAS</b>	<b>2.337.586,59</b>	<b>100,00</b>	<b>17,75</b>	<b>1.934.093,50</b>	<b>100,00</b>	<b>17,18</b>	<b>82,74</b>	<b>17,26</b>	<b>5</b>
Tributação	82.798,29	3,54	0,63	67.100,58	3,47	0,60	81,04	18,96	5
Contabilidade	2.254.788,30	96,46	17,12	1.866.992,92	96,53	16,59	82,80	17,20	5
<b>EDUCAÇÃO E CULTURA</b>	<b>4.576.700,21</b>	<b>100,00</b>	<b>34,75</b>	<b>3.966.724,87</b>	<b>100,00</b>	<b>35,25</b>	<b>86,67</b>	<b>13,33</b>	<b>4</b>
Ensino de 1º Grau	4.469.392,20	97,66	33,93	3.871.604,51	97,60	34,40	86,62	13,38	4
Ensino de 2º Grau	39.796,05	0,87	0,30	34.446,73	0,87	0,31	86,56	13,44	4
Educação Física e Desporto	67.511,95	1,48	0,51	60.673,64	1,53	0,54	89,87	10,13	4
<b>SERVIÇOS MUNICIPAIS</b>	<b>1.706.238,86</b>	<b>100,00</b>	<b>12,95</b>	<b>1.507.832,43</b>	<b>100,00</b>	<b>13,40</b>	<b>88,37</b>	<b>11,63</b>	<b>4</b>
Limpeza Pública	689.948,27	40,44	5,24	603.795,81	40,04	5,36	87,51	12,49	4
Iluminação Pública	310.199,08	18,18	2,36	279.230,45	18,52	2,48	90,02	9,98	3
Ruas e Praças	666.315,32	39,05	5,06	591.995,33	39,26	5,26	88,85	11,15	4
Matadouro	3.349,62	0,20	0,03	2.037,17	0,14	0,02	60,82	39,18	5
Serviços Funerários	11.114,59	0,65	0,08	9.765,64	0,65	0,09	87,86	12,14	4
Agricultura	25.311,98	1,48	0,19	21.008,04	1,39	0,19	83,00	17,00	5
<b>SAÚDE</b>	<b>1.073.427,55</b>	<b>100,00</b>	<b>8,15</b>	<b>943.342,26</b>	<b>100,00</b>	<b>8,38</b>	<b>87,88</b>	<b>12,12</b>	<b>4</b>
Assistência Médico-Sanitária	1.073.427,55	100,00	8,15	943.342,26	100,00	8,38	87,88	12,12	4
<b>ENCARGOS GERAIS DO MUNICIPIO</b>	<b>1.285.285,99</b>	<b>100,00</b>	<b>9,76</b>	<b>1.138.439,17</b>	<b>100,00</b>	<b>10,12</b>	<b>88,57</b>	<b>11,43</b>	<b>4</b>
Assistência e Previdência	1.020.916,45	79,43	7,75	907.475,09	79,71	8,06	88,89	11,11	4
Fundo mun. Da Criança e do Adolescente	60.608,13	4,72	0,46	50.087,93	4,40	0,45	82,64	17,36	5
Fundo mun. De Assistência	203.761,42	15,85	1,55	180.876,15	15,89	1,61	88,77	11,23	4
<b>TRANSPORTES</b>	<b>773.421,55</b>	<b>100,00</b>	<b>5,87</b>	<b>676.024,39</b>	<b>100,00</b>	<b>6,01</b>	<b>87,41</b>	<b>12,59</b>	<b>4</b>
Serviço Mun. De Estradas e Rodagens	773.421,55	100,00	5,87	676.024,39	100,00	6,01	87,41	12,59	4
<b>TOTAL</b>	<b>13.170.665,88</b>		<b>100,00</b>	<b>11.254.598,76</b>		<b>100,00</b>	<b>85,45</b>	<b>14,55</b>	<b>4</b>

G = executadas sobre a previsão inicial (D/A)100

H = códigos de avaliação: 1, ótimo, 2, bom, 3, regular, 4, deficiente, e 5, altamente deficiente

\* COFD = Capacidade Operacional Financeira da despesa

Fonte: Elaborada pelas autoras

Na tabela acima observa-se que, no ano de 2001, as despesas num todo apresentaram índice de desempenho deficiente.

Câmara Municipal apresentou desvio de 39,61%, revelando índice de desempenho altamente deficiente.

Corpo Legislativo obteve índice de desempenho altamente deficiente com um desvio positivo de 23,10%.

Secretaria da Câmara apresentou índice de desempenho altamente deficiente com desvio positivo de 50,35%.

As despesas do Executivo, que são as do Gabinete do Prefeito, representando 6,40% das despesas executadas, obtiveram índice de desempenho deficiente.

As despesas com finanças obtiveram índice de desempenho altamente deficiente, com uma COFD de 81,04%.

Tributação representando 3,54% das despesas previstas com finanças apresentou índice de desempenho altamente deficiente.

Contabilidade representando 96,46% das despesas previstas com finanças obteve desvio de 17,20%.

As despesas com educação e cultura, representam 34,75% das despesas previstas, apresentaram um desvio positivo de 13,33%, revelando índice de desempenho deficiente.

Ensino de 1.º grau representa 97,66% das despesas previstas com educação e cultura, obteve COFD de 86,62%, e um desvio positivo de 13,38%, mostrando índice de desempenho deficiente.

Ensino de 2.º grau representa apenas 0,87% das despesas previstas com educação e cultura, obteve desvio positivo de 13,44%, mostrando índice de desempenho deficiente.

Educação física e desporto representam apenas 1,48% das despesas previstas com Educação e Cultura, teve COFD de 89,87%, apresentando também índice de desempenho deficiente.

As despesas com serviços municipais apresentaram índice de desempenho deficiente.

Limpeza pública representa 40,44% da despesa prevista com serviços municipais, e apresentou um COFD de 87,51%, com índice de desempenho deficiente.

Iluminação pública representa 18,18% da despesa prevista com serviços municipais, e apresentou um desvio de 9,98%, com desempenho regular.

Ruas e praças representam 39,05% da despesa prevista com serviços municipais, e apresentou um desvio de 11,15%, com índice de desempenho também deficiente.

Matadouro representa 0,20% da despesa prevista com serviços municipais, e apresentou um COFD de 60,82%, com desempenho altamente deficiente.

Serviços funerários representam 0,65% da despesa prevista com serviços municipais, e apresentaram um COFD de 87,86%, com desempenho deficiente.

Agricultura representam 1,48% da despesa prevista com serviços municipais, teve um desvio de 17,00%, apresentando índice de desempenho altamente deficiente.

As despesas com saúde – assistência médico-sanitária representam 8,15% das despesas previstas, e apresentaram índice de desempenho deficiente.

Os encargos gerais do município apresentaram índice de desempenho deficiente, com um desvio de 11,43%.

Assistência e previdência representam 79,43% das despesas previstas com encargos e apresentaram índice de desempenho deficiente.

Fundo Municipal de Desenvolvimento da criança e do adolescente representa 4,72% das despesas previstas com encargos e apresentou índice de desempenho altamente deficiente.

Fundo municipal de assistência representa 15,85% das despesas previstas com encargos e apresentou índice de desempenho deficiente.

As despesas com transportes - serviço municipal de estradas de rodagem, apresentaram índice de desempenho deficiente, com uma COFD de 87,41%.

**TABELA 27:** Demonstrativo da Execução das Despesas da Prefeitura Municipal de Regente Feijó – SP - Balanço Orçamentário – Janeiro a Dezembro de 2002

ORGÃO	Dotação inicial			Despesas Executada			COFD*		
	R\$	%	%	R\$	%	%	%	Diferença	Avaliação
	A	B	C	D	E	F	G = D/A	100 - G	H
<b>PODER LEGISLATIVO</b>	<b>345.000,00</b>	<b>100,00</b>	<b>3,33</b>	<b>333.149,36</b>	<b>100,00</b>	<b>3,35</b>	<b>96,57</b>	<b>3,43</b>	<b>2</b>
Câmara Municipal	345.000,00	100,00	3,33	333.149,36	100,00	3,35	96,57	3,43	2
<b>EXECUTIVO</b>	<b>2.363.230,00</b>	<b>100,00</b>	<b>22,84</b>	<b>2.304.438,09</b>	<b>100,00</b>	<b>23,18</b>	<b>97,51</b>	<b>2,49</b>	<b>2</b>
Gabinete do Prefeito	245.600,00	10,39	2,37	230.375,64	10,00	2,32	93,80	6,20	3
Administração e Finanças	2.117.630,00	89,61	20,47	2.074.062,45	90,00	20,86	97,94	2,06	1
<b>SERVIÇOS URBANOS</b>	<b>2.570.400,00</b>	<b>100,00</b>	<b>24,84</b>	<b>2.467.613,78</b>	<b>100,00</b>	<b>24,82</b>	<b>96,00</b>	<b>4,00</b>	<b>2</b>
Serviços Urbanos - Administração	1.433.000,00	55,75	13,85	1.392.683,10	56,44	14,01	97,19	2,81	2
Serviços Urbanos - Infra Estrutura	170.000,00	6,61	1,64	169.935,16	6,89	1,71	99,96	0,04	1
Serviços Urbanos - Ruas e Avenidas	161.000,00	6,26	1,56	153.325,93	6,21	1,54	95,23	4,77	2
Serviços Urbanos - Limpeza Pública	110.000,00	4,28	1,06	98.585,22	4,00	0,99	89,62	10,38	4
Serviços Urbanos - Serviços Funerários	36.600,00	1,42	0,35	29.945,64	1,21	0,30	81,82	18,18	4
Serviços Urbanos - Parques e Jardins	45.300,00	1,76	0,44	38.926,60	1,58	0,39	85,93	14,07	4
Serviços Urbanos - Iluminação Pública	248.000,00	9,65	2,40	244.149,51	9,89	2,46	98,45	1,55	1
Serviços Urbanos - Agricultura	66.500,00	2,59	0,64	61.686,33	2,50	0,62	92,76	7,24	3
Serviços Urbanos - Transportes	300.000,00	11,67	2,90	278.376,29	11,28	2,80	92,79	7,21	3
<b>FUNDOMUNICIPAL DE ASSIST.SOCIAL</b>	<b>255.600,00</b>	<b>10,82</b>	<b>2,47</b>	<b>230.388,08</b>	<b>10,00</b>	<b>2,32</b>	<b>90,14</b>	<b>9,86</b>	<b>3</b>
<b>EDUCAÇÃO E CULTURA</b>	<b>3.041.600,00</b>	<b>100,00</b>	<b>29,40</b>	<b>2.886.737,40</b>	<b>100,00</b>	<b>29,04</b>	<b>94,91</b>	<b>5,09</b>	<b>3</b>
Desenvolvimento Social - Educação	2.957.600,00	97,24	28,58	2.813.294,19	97,46	28,30	95,12	4,88	2
Desenvolvimento Social - Cultura	11.500,00	0,38	0,11	6.064,42	0,21	0,06	52,73	47,27	5
Desenvolvimento Social - Desporto e	72.500,00	2,38	0,70	67.378,79	2,33	0,68	92,94	7,06	3
<b>FUNDO MUNICIPAL DE SAÚDE</b>	<b>1.363.000,00</b>	<b>57,68</b>	<b>13,17</b>	<b>1.351.123,74</b>	<b>58,63</b>	<b>13,59</b>	<b>99,13</b>	<b>0,87</b>	<b>1</b>
<b>ENCARGOS SOCIAIS - ADMINISTRATIVOS</b>	<b>408.000,00</b>	<b>17,26</b>	<b>3,94</b>	<b>367.965,29</b>	<b>15,97</b>	<b>3,70</b>	<b>90,19</b>	<b>9,81</b>	<b>3</b>
<b>TOTAL</b>	<b>10.346.830,00</b>		<b>100,00</b>	<b>9.941.415,74</b>		<b>100,00</b>	<b>96,08</b>	<b>3,92</b>	<b>2</b>

G = executadas sobre a previsão inicial (D/A)100

H = códigos de avaliação: 1, ótimo, 2, bom, 3, regular, 4, deficiente, e 5, altamente deficiente

\* COFD = Capacidade Operacional Financeira da despesa

Fonte: Elaborada pelas autoras

Na tabela acima nota-se que, em 2002, as despesas num todo apresentaram índice de desempenho bom.

Poder Legislativo – Câmara Municipal apresentou COFD de 96,57%, revelando índice de desempenho bom.

As despesas do Executivo, representando 96,65% das despesas executadas, obtiveram índice de desempenho bom.

Gabinete do prefeito representa 2,46% das despesas previstas com Executivo, obteve índice de desempenho regular, com COFD de 93,80%.

Administração e finanças representando 21,17% das despesas previstas com Executivo obtiveram COFD de 97,94%, apresentando desempenho ótimo.

Serviços urbanos – administração, representam 14,33% das despesas previstas com Executivo, apresentaram desvio positivo de 2,81%, revelando índice de desempenho bom.

Serviços urbanos – infra-estrutura, representam 1,70% das despesas previstas com Executivo, obtiveram desvio positivo de 0,04%, revelando índice de desempenho ótimo.

Serviços urbanos – ruas e avenidas, representam 1,61% das despesas previstas com Executivo, apresentaram COFD de 95,23%, revelando índice de desempenho bom.

Serviços urbanos – limpeza pública, representam 1,10% das despesas previstas com Executivo, obtiveram desvio positivo de 10,38%, revelando índice de desempenho deficiente.

Serviços urbanos – serviços funerários, representam 0,37% das despesas previstas com Executivo, obtiveram COFD de 81,82%, revelando índice de desempenho deficiente.

Serviços urbanos – parques e jardins, representam 0,45% das despesas previstas com Executivo, apresentaram desvio positivo de 14,07%, revelando índice de desempenho deficiente.

Serviços urbanos – iluminação pública, representam 2,48% das despesas previstas com Executivo, apresentaram desvio positivo de 1,55%, revelando índice de desempenho ótimo.

Serviços urbanos – agricultura, representam 0,66% das despesas previstas com Executivo, obtiveram COFD 92,76%, revelando índice de desempenho regular.

Serviços urbanos – transportes, representam 3,00% das despesas previstas com Executivo, apresentaram desvio positivo de 7,21%, revelando índice de desempenho regular.

Fundo municipal de assistência social, que representa 2,56% das despesas previstas com Executivo, obteve desvio positivo de 9,86%, revelando índice de desempenho regular.

Desenvolvimento social - educação, representa 29,57% das despesas previstas com Executivo, obteve CODF de 95,12%, revelando índice de desempenho bom.

Desenvolvimento social - cultura, representa 0,11% das despesas previstas com Executivo, apresentou desvio positivo de 47,27%, revelando índice de desempenho altamente deficiente.

Desenvolvimento social – desporto, representa 0,72% das despesas previstas com Executivo, obteve COFD de 92,94%, revelando índice de desempenho regular.

Fundo municipal de saúde, que representa 13,63% das despesas previstas com Executivo, obteve desvio positivo de 0,87%, revelando índice de desempenho ótimo.

Encargos sociais - administrativos, representam 4,08% das despesas previstas com Executivo, apresentou desvio positivo de 9,81%, revelando índice de desempenho regular.

**TABELA 28:** Avaliação Comparativa da Execução Orçamentária 1999 e 2000 em relação à Capacidade Operacional Financeira – COFD

CATEGORIA ECONÔMICA/FONTES	COFD		Variação de Conceitos - 1999 e 2000					
	Anos		Ganhos (+)	(d) Mantidos				
	1999	2000	Perdidos (-)	1	2	3	4	5
	a	b	c=a-b					
<b>CAMARA MUNICIPAL</b>	5	5	-					
Corpo Legislativo	5	5	-					
Secretaria da Câmara	5	5	-					
<b>EXECUTIVO</b>	5	5	-					
Gabinete do Prefeito	5	5	-					
<b>FINANÇAS</b>	5	4	1					
Tributação	5	4	1					
Contabilidade	5	4	1					
<b>EDUCAÇÃO E CULTURA</b>	5	4	1					
Ensino de 1º Grau	5	4	1					
Ensino de 2º Grau	5	5	-					
Educação Física e Desporto	5	5	-					
<b>SERVIÇOS MUNICIPAIS</b>	5	5	-					
Limpeza Pública	5	4	1					
Iluminação Pública	5	5	-					
Ruas e Praças	5	5	-					
Matadouro	5	5	-					
Serviços Funerários	5	5	-					
<b>SAÚDE</b>	5	4	1					
Assistência Médico-Sanitária	5	4	1					
<b>ENCARGOS GERAIS DO MUNICÍPIO</b>	5	5	-					
Assistência e Previdência	5	5	-					
Fundo mun. Da Criança e do Adolescente	5	4	1					
Fundo mun. De Assistência	5	4	1					
<b>TRANSPORTES</b>	5	4	1					
Serviço Mun. De Estradas e Rodagens	5	4	1					
<b>TOTAL</b>			12					

Conceitos e códigos: 1- ótimo, 2 - bom, 3 - regular, 4 - deficiente, 5 - altamente deficiente  
Quantidade de conceitos alterados, para melhor (+), para pior (-)

Fonte: Elaborada pelas autoras

Na tabela acima observa-se que, a maioria dos conceitos foram mantidos, apesar de serem conceitos altamente deficientes. Demonstrando a falta de avaliação na fixação das despesas.

**TABELA 29:** Avaliação Comparativa da Execução Orçamentária 2000 e 2001 em relação à Capacidade Operacional Financeira – COFD

CATEGORIA ECONÔMICA/FONTES	COFD		Variação de Conceitos - 2000 e 2001					
	Anos		Ganhos (+)	(d) Mantidos				
	2000	2001	Perdidos (-)	1	2	3	4	5
	a	b	c=a-b					
<b>CAMARA MUNICIPAL</b>	5	5	-					
Corpo Legislativo	5	5	-					
Secretaria da Câmara	5	5	-					
<b>EXECUTIVO</b>	5	4	1					
Gabinete do Prefeito	5	4	1					
<b>FINANÇAS</b>	4	5	-1					
Tributação	4	5	-1					
Contabilidade	4	5	-1					
<b>EDUCAÇÃO E CULTURA</b>	4	4	-					
Ensino de 1º Grau	4	4	-					
Ensino de 2º Grau	5	4	1					
Educação Física e Desporto	5	4	1					
<b>SERVIÇOS MUNICIPAIS</b>	5	4	1					
Limpeza Pública	4	4	-					
Iluminação Pública	5	3	2					
Ruas e Praças	5	4	1					
Matadouro	5	5	-					
Serviços Funerários	5	4	1					
Agricultura	-	5						
<b>SAÚDE</b>	4	4	-					
Assistência Médico-Sanitária	4	4	-					
<b>ENCARGOS GERAIS DO MUNICÍPIO</b>	5	4	1					
Assistência e Previdência	5	4	1					
Fundo mun. Da Criança e do Adolescente	4	5	-1					
Fundo mun. De Assistência	4	4	-					
<b>TRANSPORTES</b>	4	4	-					
Serviço Mun. De Estradas e Rodagens	4	4	-					
<b>TOTAL</b>			7					

Conceitos e códigos: 1- ótimo, 2 - bom, 3 - regular, 4 - deficiente, 5 - altamente deficiente  
Quantidade de conceitos alterados, para melhor (+), para pior (-)

Fonte: Elaborada pelas autoras

Na tabela acima observa-se que, houve um ganho de sete conceitos, e os restantes foram mantidos, sendo distribuídos entre os conceitos deficientes e altamente deficientes. Demonstrando uma melhora, mas não suficiente.

**TABELA 30:** Avaliação Comparativa da Execução Orçamentária 2001 e 2002 em relação à Capacidade Operacional Financeira – COFD

CATEGORIA ECONÔMICA/FONTES	COFD		Variação de Conceitos - 2001 e 2002					
	Anos		Ganhos (+)	(d) Mantidos				
	2001	2002	Perdidos (-)	1	2	3	4	5
	a	b	c=a-b					
CAMARA MUNICIPAL	5	2	3					
EXECUTIVO	4	2	2					
Gabinete do Prefeito	4	3	1					
FINANÇAS	5	1	4					
EDUCAÇÃO E CULTURA	4	3	1					
SERVIÇOS MUNICIPAIS	4	2	2					
Limpeza Pública	4	4	-					
Iluminação Pública	3	1	2					
Ruas e Praças	4	2	2					
Serviços Funerários	4	4	-					
Agricultura	5	3	2					
SAÚDE	4	1	3					
ASSISTÊNCIA E PREVIDÊNCIA	4	3	1					
FUNDO MUNICIPAL DE ASSIST.SOCIAL	4	3	1					
TRANSPORTES	4	3	1					
TOTAL			25					

Conceitos e códigos: 1- ótimo, 2 - bom, 3 - regular, 4 - deficiente, 5 - altamente deficiente  
Quantidade de conceitos alterados, para melhor (+), para pior (-)

Fonte: Elaborada pelas autoras

Na tabela acima observa-se que, houve um ganho de vinte e cinco conceitos, em praticamente todas as fontes houve ganho de conceitos, e ganhos consideráveis, pois na maioria os conceitos subiram dois pontos. Demonstrando uma melhor análise das despesas, fazendo uma fixação adequada.

## **5.2 Análise e interpretação das demonstrações financeiras: quociente orçamentário, financeiro e patrimonial**

Os resultados do exercício, na Contabilidade Pública, são apresentados em quatro peças diferentes, ou seja, Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro e, Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais. Essas peças fornecem muitos dados, que por sua vez tornam-se de difícil compreensão para os usuários comuns da administração.

Nesse trabalho serão usados alguns quocientes que facilitarão a compreensão dos resultados apresentados por estas peças. Através desses quocientes encontra-se detalhes e informações que podem ser transformadas em instrumentos úteis no desenvolvimento do trabalho da análise e transmissão de informações aos usuários.

### ***5.2.1 Análise e interpretação restrita do Balanço Orçamentário***

Esses quocientes têm o objetivo de demonstrar se as determinações e especificações constantes da Lei de Orçamento estão sendo cumpridas. São desenvolvidos nesse tópico cinco quocientes abaixo descritos, com base no Anexo 12, da Lei Federal 4320/64.

**QUADRO 5:** Quocientes do Balanço Orçamentário

Quociente	Fórmula	Significado
<b>Execução da Receita</b>	$\frac{\text{Receita Executada}}{\text{Receita Prevista}}$	<p>= 1 (Receita Executada igual a Receita Prevista)</p> <p>&gt; 1 (Receita Executada maior que a Receita Prevista)</p> <p>&lt; 1 (Receita Executada menor que a Receita Prevista)</p> <p>Melhor resultado deverá ser igual ou próximo de 1</p>
<b>Equilíbrio Orçamentário</b>	$\frac{\text{Despesa Fixada}}{\text{Receita Prevista}}$	<p>Esse quociente revela a quantidade de créditos adicionais que foram abertos.</p> <p>= 1 (Despesa Fixada igual a Receita Prevista)</p> <p>&gt; 1 (Despesa Fixada maior que a Receita Prevista)</p> <p>&lt; 1 (Despesa Fixada menor que a Receita Prevista)</p> <p>Resultado ideal será igual ou pouco acima de 1.</p>
<b>Cobertura de Créditos Adicionais</b>	$\frac{\text{Excesso de arrecadação}}{\text{Créditos Adicionais Abertos}}$	<p>Esse quociente demonstra se houve excesso de arrecadação suficiente para cobertura dos créditos adicionais abertos</p> <p>= 1 (Excesso de Arrecadação igual aos Créditos Adicionais Abertos)</p> <p>&gt; 1 (Excesso de Arrecadação maior que aos Créditos Adicionais Abertos)</p> <p>&lt; 1 (Excesso de Arrecadação menor que aos Créditos Adicionais Abertos)</p> <p>Resultado ideal seria igual ou acima de 1</p>
<b>Execução Orçamentária</b>	$\frac{\text{Despesa Orçamentária Executada}}{\text{Despesa Orçamentária fixada}}$	<p>Revela quanto de despesa fixada foi usada para a despesa executada</p> <p>= 1 (Despesa Executada igual a Despesa Fixada)</p> <p>&gt; 1 (Despesa Executada maior que a Despesa Fixada)</p> <p>&lt; 1 (Despesa Executada menor que a Despesa Fixada)</p> <p>Resultado ideal seria igual ou abaixo de 1</p>

<b>Resultado Orçamentário</b>	<u>Receita Executada</u> Despesa Executada	Demonstra quanto da receita executada foi utilizada em despesa executada = 1 (Receita Executada igual a Despesa Executada) > 1 (Receita Executada maior que a Despesa Executada) < 1 (Receita Executada menor que a Despesa executada) Resultado ideal seria igual ou acima de 1
-------------------------------	---	--

Fonte: Elaborada pelas autoras

Em continuidade à proposta do trabalho foram desenvolvidos os quocientes acima com base nos dados colhidos junto à Prefeitura Municipal de Regente Feijó e apresentados nas tabelas 1, 2, 3 e 4 (Balanços Orçamentários)

**TABELA 31:** Quociente da execução da receita

Anos	Resultado do quociente	Significado do quociente
1999	1,09	Esse índice indica que houve 1,09 de receita orçamentária arrecadada para cada 1,00 de receita prevista.
2000	1,60	Isso indica 1,60 de receita arrecadas para cada 1,00 de receita prevista.
2001	1,09	Esse índice indica que houve 1,09 de receita orçamentária arrecadada para cada 1,00 de receita prevista.
2002	1,27	Esse índice indica que houve 1,27 de receita arrecadada para cada 1,00 de receita prevista,

Fonte: Elaborada pelas autoras

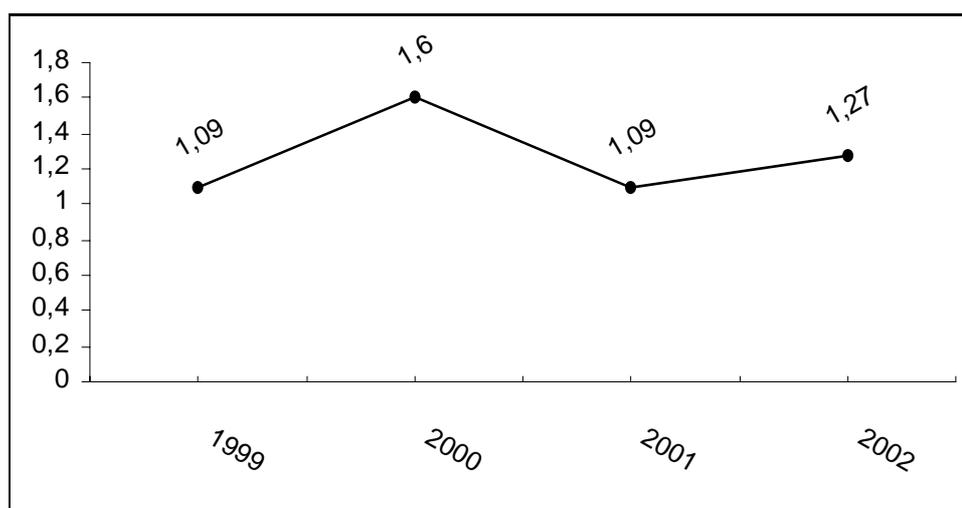
Em 1999 e 2001, o índice acima de 1 é considerado bom. Em 2000, o índice ficou bem acima de 1, ocasionado principalmente pelo excesso de arrecadação Categoria Econômica Receitas de Capital, principalmente na fonte Outras Receitas de Capital. Em 2002, o maior responsável por esse índice foi a arrecadação na fonte Transferências Correntes.

Observando a inflação de cada período nota-se que em 1.999 a inflação foi de 10%, ou seja, maior que a porcentagem do excesso de arrecadação conseguido, revelando portanto, que a receita arrecadada não foi maior que a prevista, ocorreu uma simples atualização monetária<sup>15</sup>. No ano 2000 a arrecadação foi superior à inflação. Nos anos de 2001 e 2002 os excessos de arrecadação são próximos aos índices da inflação. Isso demonstra que a previsão está bem próxima da realização das receitas.

Esse quociente apresenta um crescimento percentual em valor real de 16,51% de 1999 para 2002, isso demonstra um crescimento da receita executada em relação à receita prevista de 5,23% ao ano<sup>16</sup>.

O gráfico abaixo demonstra com mais clareza a evolução do índice:

**GRÁFICO 1:** Evolução do quociente da execução da receita



Fonte: Elaborado pelas autoras

<sup>15</sup> Apesar dos anexos estarem atualizados a valor presente de dezembro de 2002 é, necessário informar que, os valores que compõe as receitas previstas e as despesas fixadas foram compostas no ano anterior à sua execução, ou seja, 1999 em 1998; 2000 em 1999; 2001 em 2000 e, 2002 em 2001.

<sup>16</sup> O cálculo da variação anual é feito transformando a variação total em índice, depois elevando o resultado a 1 dividido por 3 (três períodos), e logo após transformando-o em porcentagem novamente.

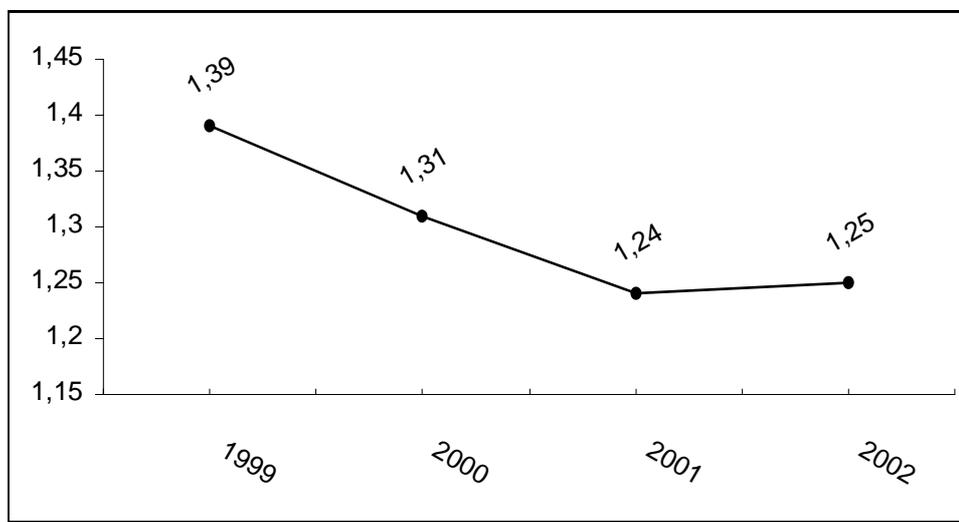
**TABELA 32:** Quociente do equilíbrio orçamentário

Anos	Resultado do quociente	Significado do quociente
1999	1,39	Para cada 1,00 de Receita Orçamentária Prevista foi utilizado 1,39 de Despesa Orçamentária Fixada.
2000	1,31	Para cada 1,00 de Receita Orçamentária Prevista foi utilizado 1,31 de Despesa Orçamentária Fixada.
2001	1,24	Para cada 1,00 de Receita Orçamentária Prevista foi utilizado 1,24 de Despesa Orçamentária Fixada.
2002	1,25	Para cada 1,00 de Receita Orçamentária Prevista foi utilizado 1,25 de Despesa Orçamentária Fixada.

Fonte: Elaborada pelas autoras

Em 1999, pode-se observar que houve um déficit na previsão das receitas de 39%, ou seja, foram necessário a abertura de créditos especiais para a cobertura de todas as despesas. Em 2000, o índice permaneceu alto em relação a 1999, havendo também déficit na previsão das receitas de 31%. Em 2001 houve uma queda no índice, porém ainda houve déficit de 24% na previsão das receitas. Em 2002, o índice se manteve inalterado em relação a 2001, indicando ainda 25% de déficit na previsão das receitas.

Pode-se ver a evolução desse índice no gráfico abaixo:

**GRÁFICO 2:** Evolução do quociente do equilíbrio orçamentário

Fonte: Elaborado pelas autoras

**TABELA 33:** Quociente da cobertura dos créditos adicionais

Anos	Resultado do quociente	Significado do quociente
1999	0,22	Existe 0,22 de Excesso de Arrecadação apresentado para cada 1,00 de Créditos Adicionais Abertos.
2000	1,97	Existe 1,97 de Excesso de Arrecadação apresentado para cada 1,00 de Créditos Adicionais Abertos.
2001	0,53	Existe 0,53 de Excesso de Arrecadação apresentado para cada 1,00 de Créditos Adicionais Abertos.
2002	1,07	Existe 1,07 de Excesso de Arrecadação apresentado para cada 1,00 de Créditos Adicionais Abertos.

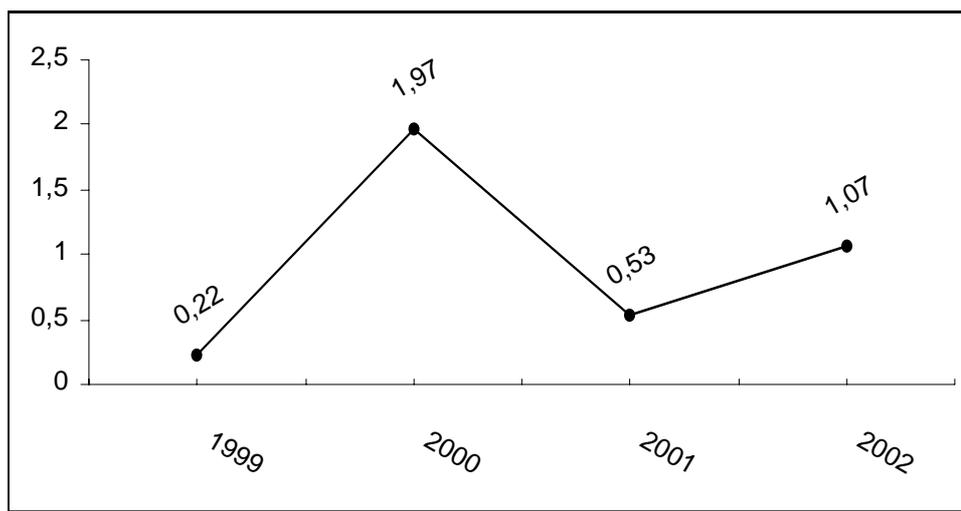
Fonte: Elaborada pelas autoras

Em 1999 e 2001, não houve excesso de arrecadação suficiente para a cobertura dos créditos adicionais. Isso significa que pode ter ocorrido algum procedimento especial que não houve a entrada dos recursos correspondentes à abertura dos créditos adicionais. Em 2000, o índice ficou acima de 1, o que indica que os créditos adicionais foram compensados pelo excesso de arrecadação.

Esse quociente apresenta um aumento percentual em valor real de 69,43% de 1999 para 2002, isso demonstra que os créditos adicionais estão sendo criados à medida que surgem os excessos de arrecadação.

Pode-se observar a evolução desse índice no gráfico:

**GRÁFICO 3:** Evolução do quociente da cobertura dos créditos adicionais.



Fonte: Elaborada pelas autoras

**TABELA 34:** Quociente da execução da despesa

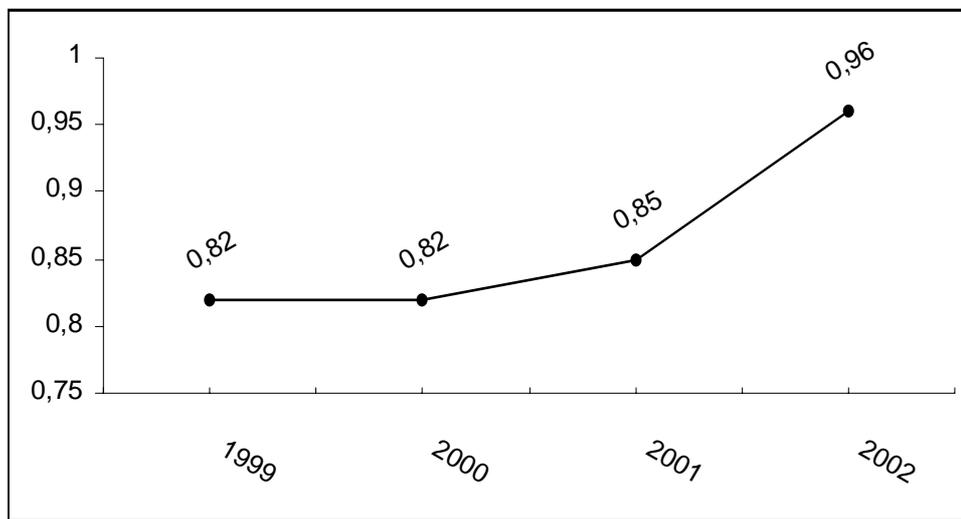
Anos	Resultado do quociente	Significado do quociente
1999	0,82	Esse índice demonstra que para cada 1,00 de despesa autorizada apenas 0,82 foi utilizada.
2000	0,82	Em 2000 manteve-se o mesmo índice de 1999.
2001	0,85	Para cada 1,00 de despesa autorizada apenas 0,85 foi utilizada.
2002	0,96	Para cada 1,00 de despesa autorizada apenas 0,82 foi utilizada.

Fonte: Elaborada pelas autoras

Em 1999 foi identificada uma economia orçamentária de aproximadamente 18%. Em 2000 manteve-se o mesmo índice de 1999. Em 2001, a economia orçamentária ficou em torno de 15%. Já em 2002, a economia orçamentária foi de 4%, ficando bem próxima ao ideal que seria 1, o que dificilmente acontece.

Veja a evolução desse índice no gráfico:

**GRÁFICO 4:** Evolução do quociente da execução orçamentária.



Fonte: Elaborado pelas autoras

**TABELA 35:** Quociente do resultado orçamentário

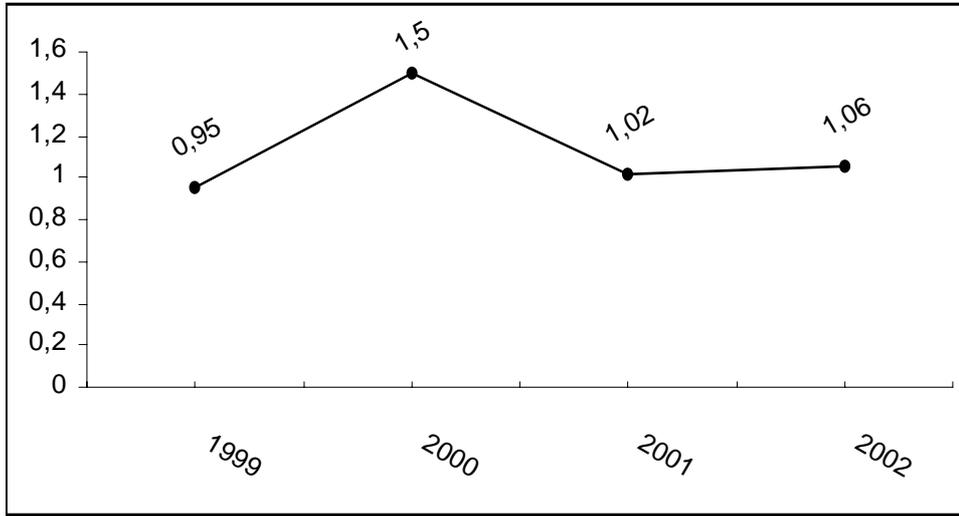
Anos	Resultado do quociente	Significado do quociente
1999	0,95	Para cada 1,00 de despesa executada há somente 0,95 de receita realizada.
2000	1,50	Para cada 1,00 de despesa executada há 1,50 de receita realizada.
2001	1,02	Para cada 1,00 de despesa executada há 1,02 de receita realizada.
2002	1,06	Para cada 1,00 de despesa executada há 1,06 de receita realizada.

Fonte: Elaborada pelas autoras

O ano de 1999 apresentou um déficit de 5%. Em 2000, a execução apresentou um superávit de 50%, ocasionado por excesso na Categoria Econômica Receitas de Capital. Em 2001 o índice indica um equilíbrio entre receita e despesa, pois o superávit foi de apenas 2%. Assim como em 2001, 2002 também apresenta equilíbrio no orçamento, pois o superávit foi de apenas 6%. O quociente apresenta um aumento percentual em valor real de 3,72% de 1999 para 2002, isso demonstra que o superávit vem crescendo ao longo dos anos.

Veja a evolução desse índice no gráfico:

**GRÁFICO 5:** Evolução do quociente do resultado orçamentário



Fonte: Elaborada pelas autoras

### 5.2.2 Análise e interpretação restrita do Balanço Financeiro

Esses quocientes têm o objetivo de demonstrar os resultados dos movimentos financeiros do exercício.

Analisando os Balanços Financeiros (Anexo 13 da Lei 4.320/64) temos os seguintes quocientes:

**QUADRO 6:** Quocientes do Balanço Financeiro

Quociente	Fórmula	Significado
<b>Execução orçamentária</b>	$\frac{\text{Receita orçamentária}}{\text{Despesa orçamentária}}$	<p>= 1 (Receita orçamentária igual à despesa orçamentária)</p> <p>&gt; 1 (Receita orçamentária maior que a despesa orçamentária)</p> <p>&lt; 1 (Receita orçamentária menor que a despesa orçamentária)</p> <p>Melhor resultado deverá ser igual ou acima de 1</p>

<p><b>Financeiro Real da Execução Orçamentária</b></p>	<p><u>Receita orçamentária</u> Despesa orçamentária paga</p> <p>Observação: Despesa orçamentária paga = despesa orçamentária – (restos a pagar inscritos + serviço da dívida a pagar)</p>	<p>Esse quociente revela quanto da receita orçamentária foi utilizada no pagamento da despesa orçamentária.</p> <p>= 1 (receita orçamentária igual à despesa orçamentária)</p> <p>&gt; 1 (receita orçamentária maior que a despesa orçamentária)</p> <p>&lt; 1 (receita orçamentária menos que a despesa orçamentária)</p> <p>Resultado ideal será igual ou acima de 1.</p>
<p><b>Execução Orçamentária Corrente</b></p>	<p><u>Receita corrente</u> Despesa corrente</p>	<p>Esse quociente demonstra quanto de Receita Corrente foi utilizada para pagamento da Despesa Corrente.</p> <p>= 1 (Receita Corrente recebida igual à Despesa Corrente realizada)</p> <p>&gt; 1 (Receita Corrente Recebida maior que a Despesa Corrente realizada)</p> <p>&lt; 1 (Receita Corrente Recebida menor que a Despesa Corrente realizada)</p> <p>Resultado ideal seria igual ou acima de 1</p>
<p><b>Execução Orçamentária de Capital</b></p>	<p><u>Receita de Capital</u> Despesa de Capital</p>	<p>Demonstra quanto da Receita de Capital foi utilizada para pagamento da Despesa de Capital.</p> <p>= 1 (Receita de Capital igual a Despesa de Capital)</p> <p>&gt; 1 (Receita de Capital maior que a Despesa de Capital)</p> <p>&lt; 1 (Receita de Capital menor que a Despesa de Capital)</p> <p>Resultado ideal seria igual ou acima de 1</p>
<p><b>Resultado da Execução Financeira</b></p>	<p><u>Receita (orçamentária + extra-orçamentária)</u> <u>Despesa (orçamentária + extra-orçamentária)</u></p>	<p>Esse quociente demonstra quanto da receita foi usada para pagamento das despesas.</p> <p>= 1 (Receita igual à Despesa)</p> <p>&gt; 1 (Receita maior que a Despesa)</p> <p>&lt; 1 (Receita menor que a Despesa)</p> <p>Resultado ideal seria igual ou acima de 1</p>

<p><b>Execução Extra-Orçamentária</b></p>	<p><u>Receita Extra-Orçamentária</u> Despesa Extra-Orçamentária</p>	<p>Demonstra quanto da Receita extra-orçamentária foi utilizada para pagamento da Despesa extra-orçamentária.</p> <p>= 1 (Receita extra-orçamentária igual a Despesa extra-orçamentária)</p> <p>&gt; 1 (Receita extra-orçamentária maior que a Despesa extra-orçamentária)</p> <p>&lt; 1 (Receita extra-orçamentária menor que a Despesa extra-orçamentária)</p> <p>Resultado ideal seria igual ou abaixo de 1, se for acima de 1 deve-se observar o saldo das disponibilidades, se aumentaram o índice será considerado normal</p>
<p><b>Resultado dos Saldos Financeiros</b></p>	<p><u>Saldo que passa para o exercício seguinte</u> Saldo do exercício anterior</p>	<p>Este quociente demonstra a relação entre o Saldo para o exercício seguinte e o saldo anterior, sendo uma outra maneira de analisar o resultado financeiro.</p> <p>= 1 (Saldo que passa para o exercício seguinte igual ao Saldo do exercício anterior)</p> <p>&gt; 1 (Saldo que passa para o exercício seguinte maior que a Saldo do exercício anterior)</p> <p>&lt; 1 (Saldo que passa para o exercício seguinte menor que a Saldo do exercício anterior)</p> <p>Resultado igual ou maior que 1 é o melhor resultado.</p>

Fonte: Elaborada pelas autoras

Os quocientes acima serão desenvolvidos com base nos dados colhidos junto à Prefeitura Municipal de Regente Feijó e apresentados nas tabelas 5, 6, 7 e 8 (Balanços Financeiros)

**TABELA 36:** Quociente da execução orçamentária

Anos	Resultado do quociente	Significado do quociente
1999	0,95	Isso indica 0,95 de receita orçamentária para cada 1,00 de despesa orçamentária.
2000	1,50	Isso indica 1,50 de receita orçamentária para cada 1,00 de despesa orçamentária.
2001	1,02	Nesse caso tem-se 1,02 de receita orçamentária para cada 1,00 de despesa orçamentária
2002	1,06	Esse índice indica que houve 1,06 de receita orçamentária para cada 1,00 de despesa orçamentária.

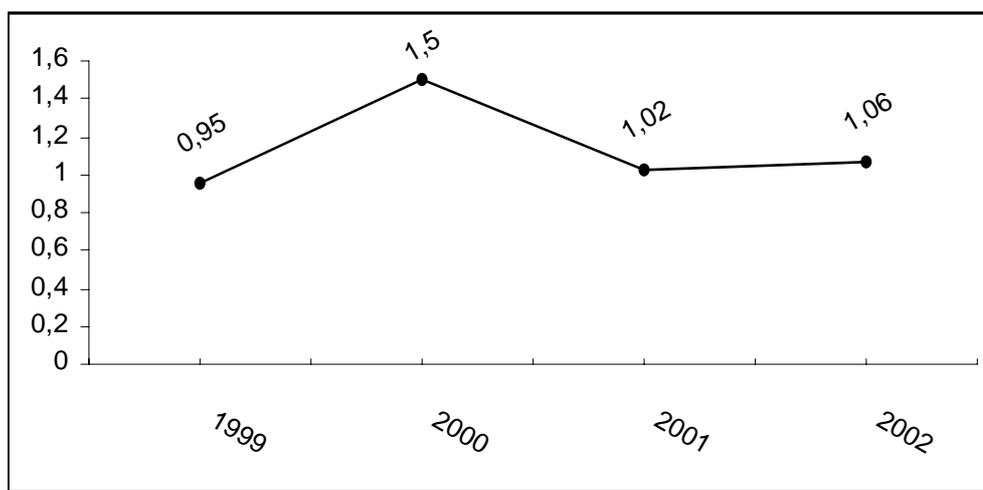
Fonte: Elaborada pelas autoras

Analisando o ano de 1.999 observa-se que o índice ficou abaixo de 1, revelando um déficit financeiro de 5%, devido ao fato de as despesas serem contabilizadas pelo Regime de Competência e as receitas pelo Regime de Caixa, sendo que os valores são compensados na conta restos a pagar nas receitas extra-orçamentária que representam 24% das despesas orçamentárias, pode-se verificar melhor esse resultado no próximo índice. Em 2000, o índice ficou bem acima de 1, ocasionado principalmente pelo excesso de arrecadação na Categoria Econômica Receitas de Capital, principalmente na fonte Outras Receitas de Capital. Em 2001 e 2002 o índice mostrou-se equilibrado.

Esse quociente é o mesmo da análise do balanço orçamentário, porém nesse caso ele é analisado sob o contexto financeiro.

Esse quociente apresenta um crescimento percentual em valor real de 3,72% de 1999 para 2002, isso demonstra a adequação da receita orçamentária com a despesa orçamentária.

Veja a evolução desse índice no gráfico:

**GRÁFICO 6:** Evolução do Quociente da Execução Orçamentária

Fonte: Elaborada pelas autoras

**TABELA 37:** Quociente financeiro real da execução orçamentária

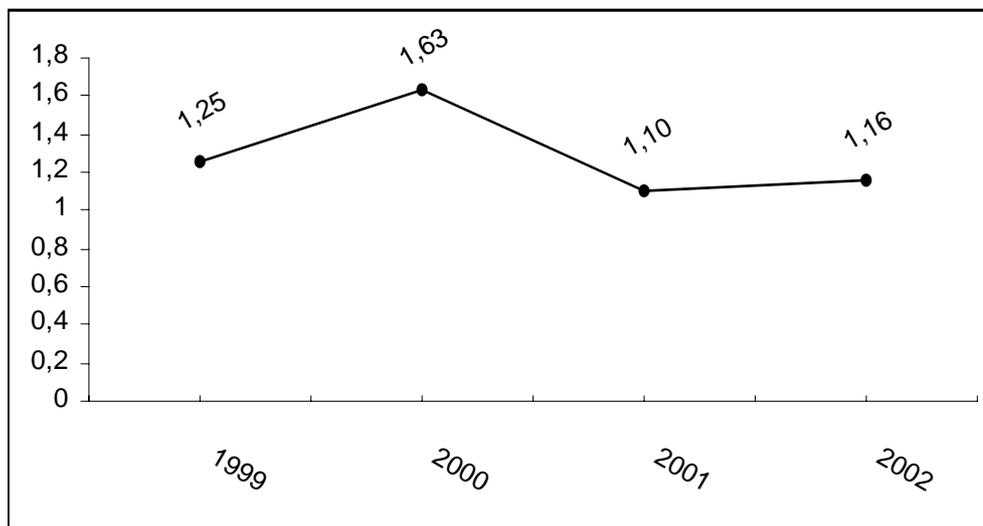
Anos	Resultado do quociente	Significado do quociente
1999	1,25	Há 1,25 de receita orçamentária para cada 1,00 de despesa orçamentária paga.
2000	1,63	Há 1,63 de receita orçamentária para cada 1,00 de despesa orçamentária paga.
2001	1,10	Nesse caso tem-se 1,10 de receita orçamentária para cada 1,00 de despesa orçamentária paga.
2002	1,16	Esse índice indica que houve 1,16 de receita orçamentária para cada 1,00 de despesa orçamentária paga.

Fonte: Elaborada pelas autoras

Analisando o ano de 1.999 pode-se observar que ao retirar da soma das despesas o total dos restos a pagar igualamos receitas e despesas ao Regime de Caixa, onde verificamos que os 24% que representavam os restos a pagar foram transferidos para o índice. O índice ficou ainda maior com a dedução dos restos a pagar. Em 2001 e 2002, os índices ficaram acima de 1, e observando o índice anterior verifica-se que não restou muita despesa orçamentária a pagar.

Veja a evolução desse índice no gráfico:

**GRÁFICO 7:** Evolução do quociente financeiro real da execução orçamentária



Fonte: Elaborada pelas autoras

**TABELA 38:** Quociente da execução orçamentária corrente

Anos	Resultado do quociente	Significado do quociente
1999	1,11	A cada 1,00 de despesa corrente tem-se 1,11 de receita corrente.
2000	1,21	A cada 1,00 de despesa corrente tem-se 1,21 de receita corrente.
2001	1,21	A cada 1,00 de despesa corrente tem-se 1,21 de receita corrente.
2002	1,25	A cada 1,00 de despesa corrente tem-se 1,25 de receita corrente.

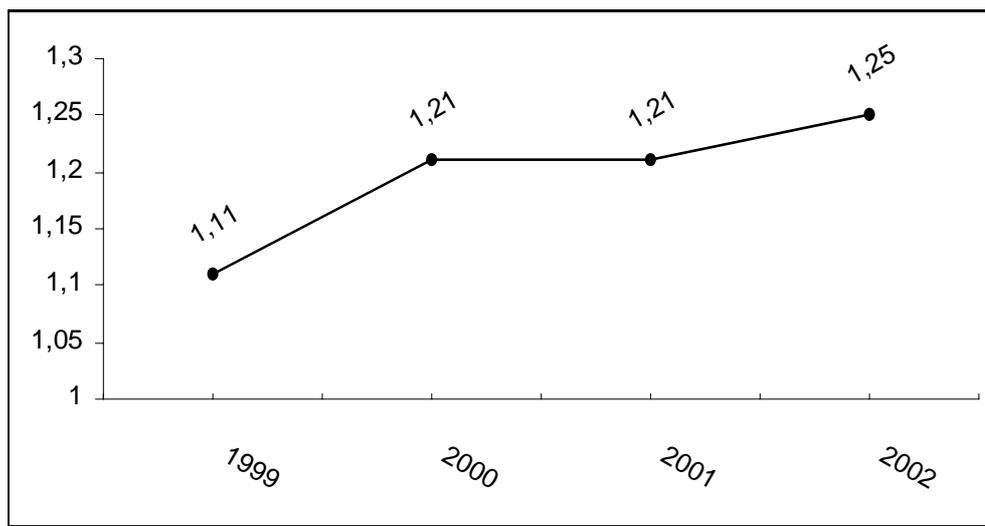
Fonte: Elaborada pelas autoras

Observa-se que em todos os anos houve um superávit corrente, ou seja, as receitas correntes foram maiores que as despesas correntes.

Esse quociente apresenta um crescimento percentual em valor real de 4,04% de 1999 para 2002, isso demonstra que as receitas correntes estão crescendo em relação à despesa.

Pode-se ver a evolução desse índice no gráfico:

**GRÁFICO 8:** Evolução do quociente da execução orçamentária corrente



Fonte: Elaborado pelas autoras

**TABELA 39:** Quociente da execução orçamentária de capital

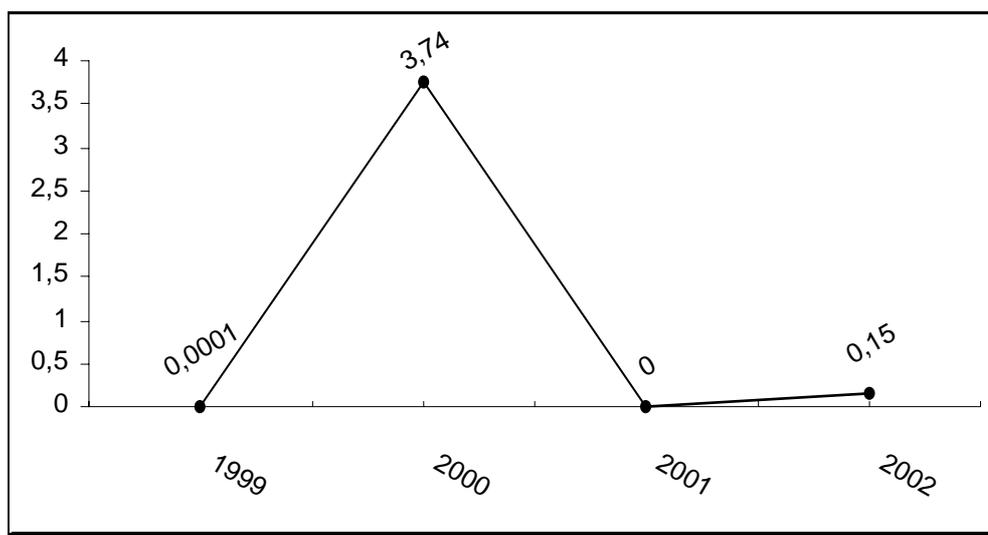
Anos	Resultado do quociente	Significado do quociente
1999	0,0001	A cada 1,00 de despesa de capital tem-se 0,0001 de receita de capital.
2000	3,74	A cada 1,00 de despesa de capital tem-se 3,74 de receita de capital.
2001	0,00	Não houve receita de capital para cobrir as despesas de capital.
2002	0,15	A cada 1,00 de despesa de capital tem-se 0,15 de receita de capital.

Fonte: Elaborada pelas autoras

No ano de 1999, esse déficit de capital gerado agravou ainda mais o déficit orçamentário revelado pelo quociente de execução orçamentária. Em 2000, o resultado acima do normal é considerado negativo, pois significa uma diminuição patrimonial, que poderá ser observada no quociente da situação permanente, nesse caso pode-se, por exemplo, buscar outras informações no anexo 16 da lei 4320/64 (Demonstração da Dívida Fundada), para saber se houve aumento no passivo permanente em fontes como fornecedores e operações de crédito. Em 2001 e 2002, apesar do déficit de capital, não houve déficit orçamentário, pois as receitas correntes foram suficientes para pagar todas as despesas. Com a LRF esse índice não pode ser maior que 1, pois as receitas de capital devem ser usadas exclusivamente nas despesas de capital ou as receitas correntes devem ser suficientes para cobrir também as despesas de capital.

Veja a evolução desse índice no gráfico:

**GRÁFICO 9:** Evolução do quociente da execução orçamentária de capital



Fonte: Elaborada pelas autoras

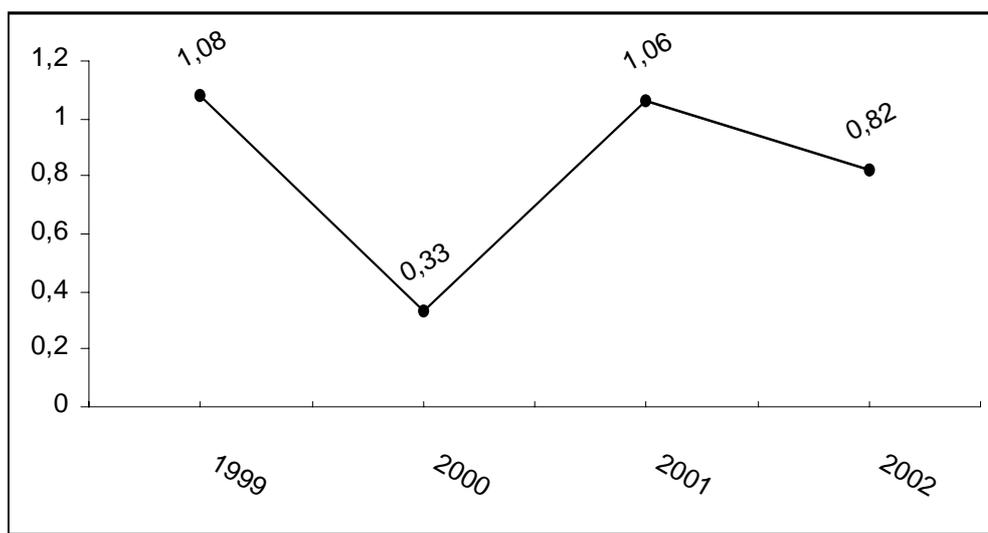
**TABELA 40:** Quociente da execução extra-orçamentária

Anos	Resultado do quociente	Significado do quociente
1999	1,08	A cada 1,00 de despesa de extra-orçamentária tem-se 1,08 de receita extra-orçamentária.
2000	0,33	A cada 1,00 de despesa extra-orçamentária tem-se 0,33 de receita extra-orçamentária.
2001	1,06	A cada 1,00 de despesa extra-orçamentária tem-se 1,06 de receita extra-orçamentária.
2002	0,82	A cada 1,00 de despesa extra-orçamentária tem-se 0,82 de receita extra-orçamentária.

Fonte: Elaborada pelas autoras

Em 1999, o índice é considerado negativo, pois ao observar o Balanço Financeiro as disponibilidades diminuíram, indicando que as mesmas foram utilizadas para pagamento das despesas extra-orçamentárias. Em 2000, resultado é considerado positivo, pois significa que houve uma diminuição do passivo financeiro, porém também houve a diminuição das disponibilidades, mostrando que foram utilizadas para pagamento de despesa extra-orçamentária. Em 2001, o índice é parecido com o de 1999, porém nesse caso as disponibilidades aumentaram, caracterizando um índice normal, pois a diferença na execução está nas disponibilidades. Em 2002, o resultado é considerado positivo, pois significa que houve uma diminuição do passivo financeiro, porém também houve a diminuição das disponibilidades, mostrando que foram utilizadas para pagamento de despesa extra-orçamentária.

Pode-se ver a evolução desse índice no gráfico abaixo:

**GRÁFICO 10:** Evolução do quociente da execução extra-orçamentária.

Fonte: Elaborado pelas autoras

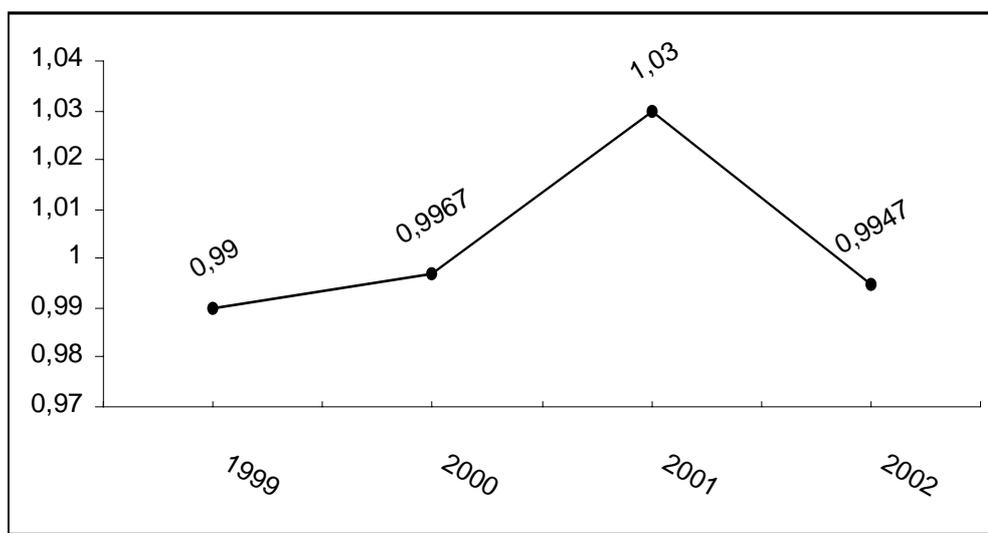
**TABELA 41:** Quociente do resultado da execução financeira

Anos	Resultado do quociente	Significado do quociente
1999	0,99	A cada 1,00 de despesa tem-se 0,99 de receita.
2000	0,9967	Para cada 1,00 de despesa, há 0,9967 de receita.
2001	1,03	Para cada 1,00 de despesa, há 1,03 de receita.
2002	0,9947	Para cada 1,00 de despesa, há 0,9947 de receita.

Fonte: Elaborada pelas autoras

Nesse índice observa-se a execução de todas as receitas e despesas do período, equiparando-as no mesmo regime contábil, ou seja, o Regime de Caixa, revelando assim a real situação da prefeitura. Pode-se observar que, em todos os exercícios o índice ficou próximo do equilíbrio.

Pode-se ver a evolução desse índice no gráfico abaixo:

**GRÁFICO 11:** Evolução do quociente do resultado da execução financeira

Fonte: Elaborada pelas autoras

**TABELA 42:** Quociente do resultado dos saldos financeiros

Anos	Resultado do quociente	Significado do quociente
1999	0,46	Existe 0,46 de saldo que passa para o exercício seguinte para cada 1,00 de saldo do exercício anterior.
2000	0,43	Existe 0,43 de saldo que passa para o exercício seguinte para cada 1,00 de saldo do exercício anterior.
2001	11,24	Existe 11,24 de saldo que passa para o exercício seguinte para cada 1,00 de saldo do exercício anterior.
2002	0,81	Existe 0,81 de saldo que passa para o exercício seguinte para cada 1,00 de saldo do exercício anterior.

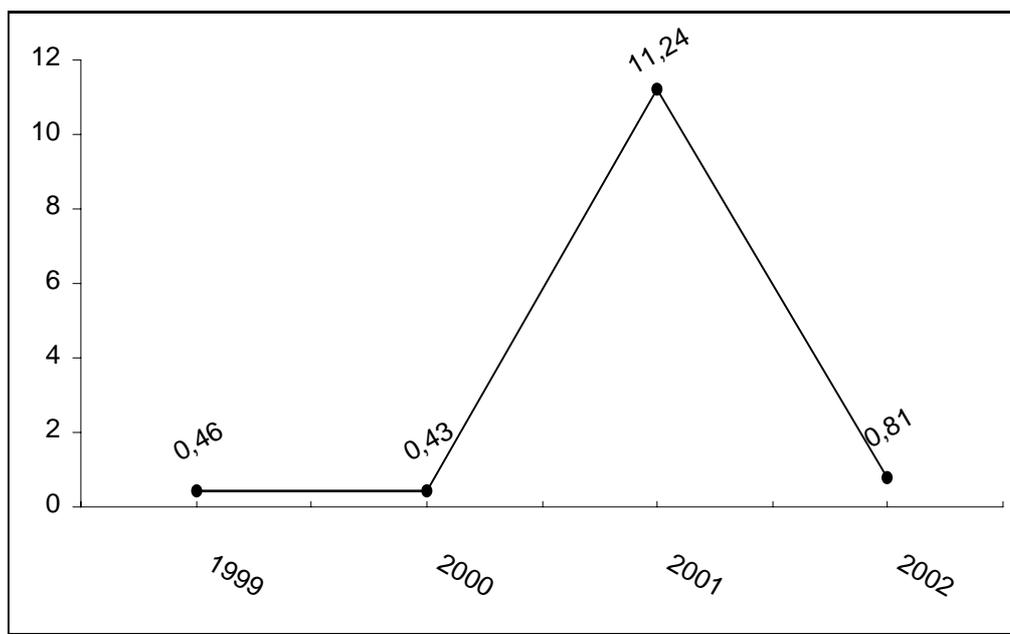
Fonte: Elaborada pelas autoras

Em 1999, 2000 e 2002 é apresentado um déficit financeiro, ou seja, recebeu menos do que pagou, pois utilizou o saldo do exercício anterior para pagar despesas do exercício atual. Em 2001, o índice ficou alto, pois foi pago um

montante menor de despesas referente ao exercício anterior, do que vinha sendo pago nos outros anos, restando um saldo maior.

Pode-se ver a evolução desse índice no gráfico abaixo:

**GRÁFICO 12:** Evolução do quociente do resultado dos saldos financeiros



Fonte: Elaborada pelas autoras

### **5.2.3 Análise e interpretação restrita do Balanço Patrimonial**

Esses quocientes têm o objetivo de demonstrar o resultado patrimonial e seu nível de endividamento no período considerado.

Analisando os Balanços Patrimoniais (Anexo 14 da Lei 4.320/64) temos os seguintes quocientes:

**QUADRO 7: Quocientes do Balanço Patrimonial**

Quociente	Fórmula	Significado
<b>Da Situação Financeira</b>	$\frac{\text{Ativo Financeiro}}{\text{Passivo Financeiro}}$	<p>Demonstra quanto de crédito, valores em caixa e valores realizáveis existem em relação aos compromissos e obrigações de curto prazo.</p> <p>= 1 (Ativo Financeiro igual ao Passivo Financeiro)</p> <p>&gt; 1 (Ativo Financeiro maior que o Passivo Financeiro)</p> <p>&lt; 1 (Ativo Financeiro menor que o Passivo Financeiro)</p> <p>Melhor resultado deverá ser igual ou acima de 1</p>
<b>Da Situação Permanente</b>	$\frac{\text{Ativo Permanente}}{\text{Passivo Permanente}}$	<p>Esse quociente revela quanto de ativo permanente existe em relação ao passivo permanentes.</p> <p>= 1 (Ativo Permanente igual ao Ativo Permanente)</p> <p>&gt; 1 (Ativo Permanente maior que o Ativo Permanente)</p> <p>&lt; 1 (Ativo Permanente menor que o Ativo Permanente)</p> <p>Resultado ideal será igual ou acima de 1.</p>

Fonte: Elaborada pelas autoras

Em continuidade à proposta do trabalho foram desenvolvidos os quocientes acima com base nos dados colhidos junto à Prefeitura Municipal de Regente Feijó e apresentados nas tabelas 9, 10, 11, e 12 (Balanços Patrimoniais)

**TABELA 43:** Quociente da situação financeira

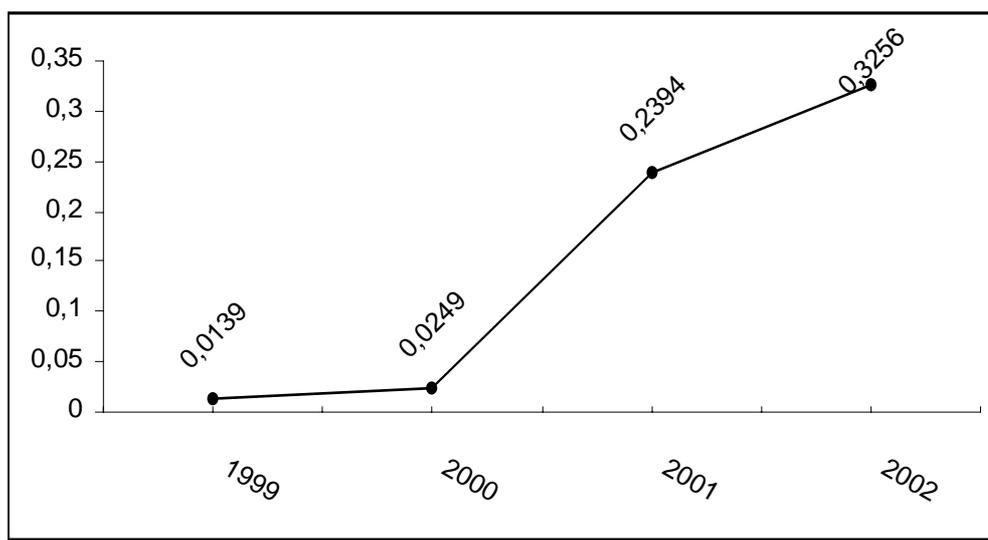
Anos	Resultado do quociente	Significado do quociente
1999	0,0139	Para cada 1,00 de obrigações a curto prazo tem-se 0,0139 de disponibilidades.
2000	0,0249	Para cada 1,00 de obrigações a curto prazo tem-se 0,0249 de disponibilidades.
2001	0,2394	Para cada 1,00 de obrigações a curto prazo tem-se 0,2394 de disponibilidades.
2002	0,3256	A cada 1,00 de obrigações a curto prazo tem-se 0,3256 de disponibilidades.

Fonte: Elaborada pelas autoras

Em 1999, o índice é preocupante, pois a capacidade de pagamento está em apenas 1%. Em 2000 o índice continua preocupante também, pois a capacidade de pagamento está em apenas 2%. Em 2001, o índice ainda ficou abaixo de 1,00, porém teve um aumento de 2000 para 2001. Em 2002 o resultado ainda está muito abaixo do ideal que seria 1.

Pode-se observar que de 1999 para 2002 houve um aumento percentual real de 186,13%, significa que houve um maior comprometimento com as obrigações a curto prazo, respeitando o que rege a LRF onde a administração não pode deixar obrigações para o exercício seguinte sem saldo de caixa.

Pode-se ver a evolução desse índice no gráfico abaixo:

**GRÁFICO 13:** Evolução do quociente da situação financeira.

Fonte: Elaborada pelas autoras

**TABELA 44:** Quociente da situação permanente

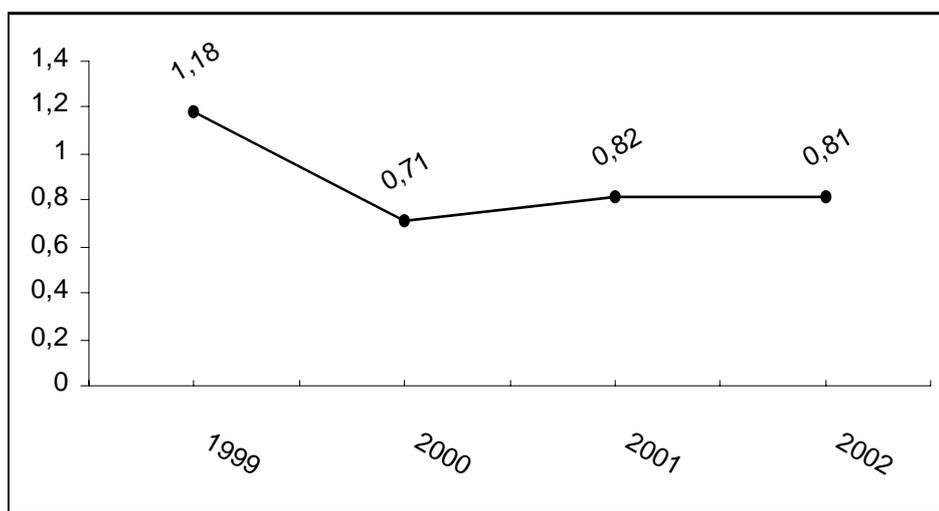
Anos	Resultado do quociente	Significado do quociente
1999	1,18	Para cada 1,00 de passivo permanente há 1,18 de ativo permanente.
2000	0,71	Para cada 1,00 de passivo permanente há 0,71 de ativo permanente.
2001	0,82	Para cada 1,00 de passivo permanente há 0,82 de ativo permanente.
2002	0,81	Para cada 1,00 de passivo permanente há 0,81 de ativo permanente.

Fonte: Elaborada pelas autoras

Em 1999, o índice indica que a soma dos bens é maior que as dívidas à longo prazo. Em 2000, o índice caiu em torno de 39% em relação a 1999, isso indica que houve uma diminuição do permanente, seja pelo aumento do passivo ou redução do ativo permanente, nesse caso vale procurar outras informações no anexo 16, da lei 4320/64. Em 2001 e 2002, a soma dos bens é menor que as dívidas à longo prazo, porém houve um crescimento relevante em relação a 2000.

Pode-se observar que de 1999 para 2002 houve uma diminuição percentual real no passivo permanente de 11,79%. Observando o gráfico abaixo nota-se que essa diminuição foi causada pelo índice de 2000.

**GRÁFICO 14:** Evolução do quociente da situação permanente.



Fonte: Elaborada pelas autoras

**TABELA 45:** Demonstrativo geral do quocientes

Quociente	1999	2000	2001	2002
Execução da Receita	1,09	1,60	1,09	1,27
Equilíbrio Orçamentário	1,39	1,31	1,24	1,25
Cobertura de Créditos Adicionais	0,22	1,97	0,57	1,07
Execução da Despesa	0,82	0,82	0,85	0,96
Resultado Orçamentário	0,95	1,50	1,02	1,06
Execução Orçamentária	0,95	1,50	1,02	1,06
Financeiro Real da Execução Orçamentária	1,25	1,63	1,10	1,16
Execução Orçamentária Corrente	1,11	1,21	1,21	1,25
Execução Orçamentária de Capital	0,0001	3,74	0,00	0,15
Execução Extra-Orçamentária	1,08	0,33	1,06	0,82
Resultado da Execução Financeira	0,99	0,9967	1,03	0,9947
Resultado dos Saldos Financeiros	0,46	0,43	11,24	0,81
Situação Financeira	0,0139	0,0249	0,2394	0,3256
Situação Permanente	1,18	0,71	0,82	0,81

Fonte: Elaborada pelas autoras

## CONCLUSÃO

O principal enfoque desse trabalho foi mostrar que existem mecanismos contábeis eficientes e eficazes de se fazer um melhor controle e acompanhamento do patrimônio público, transformando dados em informações importantes para tomada de decisões certas e dentro do que é exigido pela LRF, também nas cidades de pequeno porte.

Procurou-se mostrar a grande importância da Contabilidade Pública nessa busca da eficiência e eficácia através de índices e quocientes aplicados aos balanços públicos de uma forma geral, não se aplicando somente a um órgão específico, mas sim a todas as esferas de governo.

Inicialmente desenvolveu-se uma explanação teórica da história da Contabilidade Geral e Pública, a definição de conceitos importantes para as análises práticas e alguns comentários à LRF.

Os índices e quocientes aqui abordados foram escolhidos devido à sua eficiência nos resultados. A ABOP é uma associação não governamental reconhecida e respeitada, seus índices revelam a realidade do ente público. Quanto aos quocientes contábeis, esses já se tornaram peça fundamental para os estudos e análises das peças contábeis. Regente Feijó foi a escolhida por ser uma cidade de pequeno porte, não apresentar estudos específicos sobre o assunto e pela facilidade na obtenção dos materiais para análise. O intervalo de anos foi estrategicamente escolhido por representar o período de transição da LRF.

Os resultados encontrados foram semelhantes para os dois tipos de análise. Os índices da ABOP enfatizam mais a eficiência financeira da execução orçamentária, os resultados mostraram que durante três do quatro anos analisados apresentaram índices insatisfatórios, deficientes, e não houve nenhuma atitude nesse período para que houvesse uma melhor adequação dos resultados, apenas em 2002 é que os índices tiveram reação, inclusive houve até uma reestruturação nas fontes da despesa, reclassificando-as.

Os quocientes acabaram por confirmar o que os índices ABOP haviam revelado, ou seja, a falta de controle nas contas públicas. Os índices foram melhorando gradativamente.

A melhora gradativa dos resultados deve-se à exigência de LRF quanto ao controle do patrimônio público. Pode-se notar que somente após a vigência da mesma é que os índices começaram a caminhar para o ideal.

Dessa maneira observa-se que ter uma execução orçamentária acima do que é considerado normal não significa que o orçamento foi eficiente, pois a maior prova da eficiência é quando o orçamento é próximo do equilíbrio, como mostra os índices da ABOP que toleram uma variação percentual de 2,5% para mais ou para menos, do ideal 100%.

A execução abaixo do normal leva ao déficit, porém a execução acima do normal leva ao superávit que na maioria das vezes não é empregado nas prioridades, pois não estava previsto no orçamento.

Nesse trabalho foram abordados apenas alguns dos índices e quocientes existentes para a elaboração de análises. A escolha dos índices foi baseada na utilização prática. Mas pode-se encontrar muitos outros índices que podem ser utilizados da mesma maneira que os aqui abordados.

Cada vez mais os administradores são levados a gerir com maior responsabilidade um patrimônio que é de uma sociedade que espera que se faça o melhor por ela, nesse contexto a Contabilidade Pública tem se tornado uma ferramenta gerencial de suma importância para o controle e tomada de decisão, sobre as ações administrativas e seus reflexos no patrimônio.

Os administradores devem ter seus esforços voltados para o objetivo maior da Administração Pública: a promoção do bem-estar social da população. E a população só terá o bem estar garantido se houver um gerenciamento adequado das finanças públicas.

Assim como as empresas privadas estão preocupadas com a responsabilidade social, a Administração Pública deve mostrar-se como exemplo de empresas socialmente responsáveis e preocupadas com a sociedade.

Esse trabalho apresenta aos administradores que a Contabilidade Pública serve de ferramenta para a coleta de dados, a construção dos índices e a obtenção dos significados de cada índice, após essa fase de levantamento de dados e informações, cabe aos administradores elaborarem um diagnóstico dentro da realidade de cada município, através da conciliação dos índices financeiros com os índices de desenvolvimento econômicos e sociais, observando-se principalmente o grau de “Prosperidade Pública” que demonstra claramente a eficiência ou ineficiência da administração. Após esse cruzamento de informações será possível tomar as devidas decisões.

Os índices serão considerados bons ou ruins se forem conciliados ao estudo econômico e social do município, pois não existem padrões estipulados, cada município deve ter seus próprios estudos e estabelecer os padrões aceitáveis para cada situação.

Espera-se que esse trabalho torne-se modelo para que outras prefeituras o adotem e façam da Contabilidade Pública sua ferramenta fundamental no controle gestacional, não apenas para satisfazer exigências legais, mas também para satisfazer exigências sociais de uma sociedade cada vez mais exigente, participativa e preocupada com o que acontece em seu município, estado ou país.

## BIBLIOGRAFIA

ABOP. Associação Brasileira de Orçamento Público. Apresenta informativos sobre a execução orçamentária. Disponível em: <<http://www.abop.org.br/mboletim.html>>. Acesso em: 07 junho 2003.

ALOE, Armando. **Contabilidade pública**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1973.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Constituição federal, código comercial, código tributário nacional. Organizadora do código comercial: Vera Helena de Mello Franco, organizador do código tributário: Roque Antonio Carraza. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

BRASIL. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Oswaldo Albanez. Ribeirão Preto: Ibrap, 2001.

BRASIL. Novo código civil: lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDÁ, Michael F. Van. **Teoria da contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IGP-DI. Índice geral de preços – disponibilidade interna. Índices acumulados de 1998 a 2002. Disponível em <<http://www.calculos.com/indiceacumulado20.php>>. Acesso em: 23 fevereiro 2003.

KOHAMA, Heilio. **Balancos públicos: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

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

OLIVEIRA, Manoel Marques de. **Lições de contabilidade pública**. Teoria e prática. 5. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 1945.

PISCITELI, Roberto B.; TIMBÓ, Maria Z. F.; ROSA, Maria B. **Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública**. 5. ed. rev. at. São Paulo: Atlas, 1997.

SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. **Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000**: Manual básico e instruções 01/00. São Paulo, 2000.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal. São Paulo: Atlas, 2000.