



Análise da receita pública no balanço orçamentário em um município do Estado do Mato Grosso do Sul

Rodrigo Aparecido Bezerra da Silva (UFGD) rodrigoap.bezerra@hotmail.com
Maria Aparecida Farias de Souza Nogueira (UFGD) marianogueira@ufgd.edu.br
Letícia Oliveira (UFGD) leoliveira13@gmail.com
Juarez Marques Alves (UFGD) juarezalves@ufgd.edu.br

Resumo:

A administração pública, ao elaborar seus demonstrativos, deve observar as normas e os princípios que regem os mesmos; no presente trabalho, foi dado ênfase a um desses demonstrativos: o balanço orçamentário e sua composição. Foi feita a análise do índice de variação das receitas previstas com as arrecadadas em um município de Mato Grosso do Sul no período de 2005 a 2010 com o intuito de verificar o nível de variação percentual entre o planejado e o efetivamente executado nesse período. A pesquisa realizada classifica-se como bibliográfica, exploratória e documental. No decorrer dos estudos observou-se que a prefeitura não prevê de maneira eficiente suas receitas em níveis sintéticos fazendo uma previsão próxima da realidade apenas em níveis gerais; porém, à medida que se detalha suas contas essa previsão começa a ficar cada vez mais falha; vê-se, também, que não se cumprem os princípios que regem a contabilidade pública, publicando-se demonstrativos onde suas receitas não condizem com o executado.

Palavras-Chaves: Balanço Orçamentário, Receita Pública, Orçamento, Previsão.

Analysis of government revenue in the budget balance in a municipality of the State of Mato Grosso do Sul

Abstract

Public administration, when preparing its financial statements, must observe the rules and principles governing the same, in the present work, emphasis was given to one of these statements: balance the budget and its composition. Analyses were made on the variation rate of expected revenue with revenue collected in a municipality of Mato Grosso do Sul in the period 2005 to 2010 in order to verify the level of variation between the planned and effectively executed during this period. The survey is classified as bibliographic, documental and exploratory. During the studies it was observed that the city does not provide efficiently revenues in synthetic levels making a prediction close to reality only in overall levels, but as it details their accounts this prediction starts to get increasingly fails; see, also, that does not comply with the principles governing public accounting, publishing is where their income statements are not consistent with the run.

Key Words: Balance the Budget, Public Revenues, Budget, Forecast.

1 Introdução

A contabilidade é uma ciência que estuda a variação do patrimônio e se divide em vários ramos; um deles é a contabilidade pública. Essa, assim como a geral, possui seus demonstrativos contábeis, que são a principal fonte de informações para os gestores e a sociedade em geral. A administração pública, ao elaborar seus demonstrativos, deve observar as normas e os princípios que regem os mesmos; nesta pesquisa, dar-se-á ênfase a um desses demonstrativos: o balanço orçamentário e sua composição.

O presente trabalho é importante na medida em que mostrará se o governo municipal está realmente fazendo um planejamento de seu trabalho, como preceitua a Lei nº 4.320/64 em seu artigo 2º e a LRF em seu artigo 12; caso o governo esteja planejando suas tarefas, seus programas evidenciarão que estará concomitantemente fazendo uma previsão de receita, pois, para se cumprir um programa, um objetivo, necessário se faz a disponibilidade de recursos financeiros. E se esses estiverem sendo previstos de forma errônea, todo o planejamento do governo estará comprometido.

Assim, o problema estudado foi: qual o grau de discrepância entre as receitas previstas e o que realmente foi arrecadado em um município do Estado do Mato Grosso do Sul?

Foi feita uma análise da receita pública, em um município de Mato Grosso do Sul, constante nos balanços orçamentários, buscando com isso verificar se a previsão da mesma é feita de forma a refletir a realidade de arrecadação e se a administração municipal segue todos os dispositivos exigidos na legislação para um perfeito funcionamento da máquina pública no que se refere à previsão da receita e fixação da despesa.

2 CONTABILIDADE GERAL

Inicia-se esse estudo considerando o conceito de contabilidade geral, proposto por Franco (2006), o qual deixa claro que contabilidade é uma ciência, que estuda o que acontece no patrimônio das entidades, com o objetivo de oferecer informações para a tomada de decisão sobre a composição do patrimônio: “O patrimônio é o objeto da contabilidade, isto é, sobre ele se exercem as funções contábeis, para alcance de suas finalidades” (FRANCO, 2006, p.21).

A doutrina sobre o que é contabilidade é rica e diversos autores nos esclarecem sobre o que vem a ser contabilidade. Para reforçar a teoria, Araújo e Arruda (2009) afirmam: “A contabilidade pode ser definida como o sistema de informações capaz de captar, registrar, reunir, divulgar e interpretar os fenômenos avaliáveis monetariamente que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de qualquer ente” (ARAÚJO; ARRUDA 2009, p.18).

Mas afinal, o que é patrimônio? “Patrimônio é o conjunto de bens, direitos e obrigações vinculados à entidade econômico-administrativa e constitui um meio indispensável para que esta realize seus objetivos” (FRANCO, 2006, p.21).

2.1 Contabilidade Pública

Pode-se notar a similaridade da contabilidade pública com a geral isso na essência, pois, apesar de serem ramos distintos não deixam de ser contabilidade; sendo assim, esta essência será sempre a mesma, ou seja, o registro das contas, a análise dos dados a demonstração dos resultados apurados, etc.

Vê-se que Araújo e Arruda (2009, p. 43) nos diz que a contabilidade pública é um dos ramos mais complexos da ciência contábil e nos adentra no assunto do sistema de contas da contabilidade pública: “A contabilidade pública, mediante sistemas de contas e por partidas dobradas, registra, acumula, resume, analisa e interpreta os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público”.

Observa-se que o autor expõe que a contabilidade pública é constituída de quatro sistemas de contas, o orçamentário, o financeiro, o patrimonial e o de compensação, diferentemente do que ocorre com a contabilidade geral, em que se tem basicamente apenas dois sistemas: o patrimonial e o de resultado.

Outra diferença que se pode notar na menção do mesmo autor é quanto ao lançamento contábil: ele deixa claro que o lançamento contábil não pode ter uma partida do registro em um sistema e a contrapartida em outro, ou seja, lançamento do sistema financeiro deve ter sua contrapartida no sistema financeiro, o patrimonial no patrimonial e assim com os outros dois. Isso não ocorre com a contabilidade geral onde uma conta de resultado pode ter como contrapartida uma conta patrimonial.

Todo indivíduo que tenha o mínimo de controle de suas finanças, elabora uma planilha com seus gastos e receitas para seu controle pessoal, com o objetivo de não gastar mais do que ganha. Com a administração pública não é diferente. A classificação funcional de que trata o doutrinador “visa refletir objetivos, metas, políticas, diretrizes, bem como ações planejadas e programadas para serem executadas ao longo de um período financeiro” (ANDRADE, 2010, p.40).

Vê-se que quando a finalidade do orçamento é apenas fixar as despesas e prever as receitas, têm-se o denominado orçamento tradicional ou clássico, como já mencionado pelos autores. Porém, atualmente o orçamento que se utiliza é o orçamento programa.

“É a lei de iniciativa do Poder Executivo e aprovada pelo Poder Legislativo, que estima a receita e fixa a despesa para o exercício financeiro, que nos termos do art. 34 da Lei nº 4.320/64, coincidirá com o ano civil” (ARAÚJO; ARRUDA, 2009, p.57).

“O orçamento público funciona como instrumento de controle do governo, subordinando-se a regras ou princípios estabelecidos” (PIRES, 2002, p.87). Os princípios orçamentários são: Princípio da Legalidade; Princípio da Anualidade ou Periodicidade; Princípio da Universalidade; Princípio do Orçamento-Bruto; Princípio da Exclusividade; Princípio da Unidade, Princípio da Discriminação, Especialização ou Especificação; Princípio da Não-Afetação das Receitas de Impostos; Princípio da Programação; Princípio da Publicidade; Proibição de Estorno de Verbas; Princípio da Precedência; Princípio da Unidade de Caixa ou de Tesouraria; Princípio do Equilíbrio Orçamentário; Princípio da Clareza. (NASCIMENTO; CHERMAN, [S-D], p. 27-36).

Segundo Kohama (2008), a implantação de um Sistema de Planejamento Integrado deve-se à Organizações das Nações Unidas (ONU), que fez estudos para verificar quais as ações prioritárias que o poder público deve tomar analisando suas possibilidades, uma vez que nesses estudos verificou-se que os recursos disponíveis pelos países subdesenvolvidos são escassos se analisadas as necessidades do povo.

No Brasil o sistema de planejamento integrado é composto das leis de iniciativa do poder executivo que são o Plano Plurianual (PPA), a lei de diretrizes orçamentárias (LDO), e a lei de Orçamento Anual (LOA). Essas mesmas leis são obrigatórias e estão inseridas na nossa carta maior, a Constituição Federal (CF) de 1988, no artigo 165, incisos I, II, e III.

O plano plurianual é uma lei de responsabilidade do chefe do poder executivo, tanto no âmbito federal, estadual e municipal; nesta lei irão constar, diretrizes, objetivos e metas do governo para um período de quatro anos (NASCIMENTO; CHERMAN, [S-D], p.56).

“A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.” (Constituição Federal de 1988, artigo 165, parágrafo primeiro).

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) irá direcionar e estabelecerá as prioridades a ser observada pela Lei Orçamentária Anual (LOA). A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) ganhou maior ênfase com a criação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

Kohama (2008) afirma que a LDO irá nortear a elaboração da LOA; quando se refere a orçamento fiscal, orçamento de investimento das empresas e o orçamento da seguridade social, não está se referindo a orçamentos específicos e sim, à LOA, pois esta contém esses três dispositivos que fazem parte de sua estrutura como lei. “A lei orçamentária compreenderá: [...] uma lei que contenha o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas estatais e o orçamento da seguridade social e não leis específicas para cada orçamento” (KOHAMA, 2008, p. 39).

A lei complementar de que trata o *caput* do artigo 169 é a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a denominada Lei de Responsabilidade Fiscal, o qual também estabelece alguns limites.

A Lei Orçamentária Anual (LOA) é a lei que irá colocar em prática o que foi definido no PPA. Com isso, essa lei deve estar compatível com o PPA, pois é esse o principal instrumento de planejamento. Deve estar compatível também com a LDO, pois esta é feita exatamente para orientar a elaboração da LOA. A Lei Orçamentária Anual é de competência exclusiva do chefe do poder executivo, sendo sua vigência anual, como o próprio nome já diz.

“Alerte-se para o fato de se tratar de uma lei que contenha o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas estatais e o orçamento da seguridade social e não de leis específicas para cada orçamento” (KOHAMA, 2008, p.39).

Quando se fala sobre receita pública continua-se a falar sobre orçamento, pois, é nesse instrumento que são fixadas as despesas e previstas as receitas como preceitua a legislação. “Art. 3º - A Lei de Orçamento compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei” (BRASIL, 1964).

Entende-se por receita pública, em sentido amplo, todo ingresso de recurso financeiro nos cofres do Estado. Kohama (2008) define que a receita pública é todo recolhimento de recursos nos cofres públicos, sendo que esse recolhimento pode ser em forma de dinheiro ou em bens avaliáveis monetariamente. Esse recolhimento, segundo o autor, se deve a um direito do estado, direito esse adquirido devido a alguma lei, contrato ou qualquer outro título. Também esses recursos podem pertencer ao Governo ou não; caso não pertença, o estado passa a mero depositário do recurso.

“O governo se passa de mero depositário nos casos das receitas extra-orçamentária” (KOHAMA, 2008, p. 69-70).

Esclarece-se que o regime contábil que a contabilidade pública adota para a receita é o regime de caixa, ou seja, considera-se como receita o que foi efetivamente arrecadado naquele exercício; já para a despesa, utiliza-se o regime de competência. Tal fato atende a um dispositivo legal.

Os doutrinadores, após analisarem o art.35 da Lei nº 4.320/64, resolveram denominar de misto, uma vez que se utilizam dois tipos de regime: um para a receita e outro para a despesa.

“... podemos dizer que, no Brasil, a administração pública deve adotar o regime contábil de escrituração **Misto**, ou seja, o regime de caixa para a arrecadação das receitas e o regime de competência para a realização das despesas” (KOHAMA, 2008, p. 33, grifo do autor).

O manual que ensina sobre o sentido amplo e estrito das receitas foi elaborado pela Secretaria do Tesouro nacional (STN) em conjunto com a Secretaria do Orçamento Federal (SOF), sendo aprovado pela Portaria nº 04 de 30 de novembro de 2010, sendo esta emitida pelas duas secretarias em questão. Tal manual é válido para o exercício de 2011.

O manual considera em sentido estrito apenas as receitas orçamentárias, sendo considerado como receita apenas aquelas em que o Estado pode usufruir para manter a máquina pública em funcionamento, ou seja, aquelas que ele pode usufruir para financiar os seus programas de governo (BRASIL, 2010, p. 11).

A classificação da receita sofre outra divisão que é chamada de classificação econômica onde a receita orçamentária é dividida em receita corrente e receita de capital. A base legal para essa classificação se encontra na Lei nº 4.320/64. (BRASIL, 2010, p.14)

O STN adotou o mesmo entendimento da Lei nº 4.320/64 para classificar a receita, em seu manual ele faz menção ao artigo 11, e divide a receita orçamentária em corrente e de capital, além de conceituar o que é uma receita orçamentária corrente.

Receitas Orçamentárias Correntes são arrecadadas dentro do exercício financeiro, aumentam as disponibilidades financeiras do Estado, em geral com efeito positivo sobre o Patrimônio Líquido e constituem instrumento para financiar os objetivos definidos nos programas e ações orçamentários, com vistas a satisfazer finalidades públicas (BRASIL, 2010, p.14).

Outro fato importante sobre as receitas correntes e que é válido ser tratado é quanto ao superávit do orçamento corrente (excesso de receitas correntes). No parágrafo 2º do art. 11 da Lei nº 4.320/64 o legislador demonstra que fará parte das receitas de capital o superávit do orçamento corrente. Porém no parágrafo seguinte:

[...] o superávit do orçamento corrente poderá ser utilizado para cobertura de despesas de capital e que a recíproca não é verdadeira [...] (KOHAMA, 2008, p.67).

Tem-se pelo enunciado de Kohama, que apenas o superávit da receita corrente pode ser utilizado para cobrir eventual déficit no orçamento de capital, porém, caso exista um superávit no orçamento de capital o mesmo não poderá ser utilizado para a cobertura do orçamento corrente.

A receita pública passa por quatro estágios que são: a previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento. A metodologia a ser utilizada para fazer-se a previsão se encontra na legislação. Vê-se que, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal:

Art. 12. As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas (BRASIL, 2000).

Já a Lei nº 4.320/64 define que:

Art. 29 - Caberá aos órgãos de contabilidade ou de arrecadação organizar demonstrações mensais da receita arrecadada, segundo as rubricas, para servirem de base a estimativa da receita na proposta orçamentária. [...]

Art. 30 - A estimativa da receita terá por base as demonstrações a que se refere o artigo anterior a arrecadação dos três últimos exercícios, pelo menos, bem como as circunstâncias de ordem conjuntural e outras, que possam afetar a produtividade de cada fonte de receita (BRASIL, 1964).

Verifica-se que existe uma perfeita sintonia entre os critérios da LRF, e os da Lei 4.320/64, pois, a LRF nos ensina que serão levadas em consideração as alterações na legislação, as alterações de preço, o crescimento econômico e qualquer outro fato relevante, assim como vir acompanhada dos demonstrativos da evolução econômica dos três últimos anos, e deverá ser feita uma projeção para os dois anos seguintes.

A Lei 4.320/64 diz que a estimativa da receita terá por base a arrecadação dos três últimos exercícios, pelo menos, ou seja, essa base para a previsão é o mínimo, podendo ser utilizada uma série de exercícios maiores (BRASIL, 1964).

3. Métodos e Procedimentos

A pesquisa se classifica como bibliográfica, exploratória e documental. Bibliográfica, pois, se buscou na doutrina e na legislação a base teórica para dar respaldo ao trabalho. “A pesquisa bibliográfica é aquela pesquisa que procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos” (BARUFFI, 2004, p.59).

“A caracterização do estudo como pesquisa exploratória normalmente ocorre quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada. [...] busca-se conhecer com maior profundidade o assunto, de modo a torná-lo mais claro (BEUREN, 2010, p. 80). “... A pesquisa documental vale-se de toda sorte de documentos, elaborados com finalidades diversas, tais como assentamento, autorização, comunicação etc.” (GIL, 2010, p.30).

Assim, o objetivo da presente pesquisa foi verificar os percentuais de variação entre as receitas previstas e as receitas arrecadadas nos Balanços Orçamentários de 2005 a 2010 em um município do Estado de Mato Grosso do Sul; a intenção foi de verificar o nível de variação percentual entre o planejado e o efetivamente executado nesse período.

Foi feito um estudo da receita orçada com a arrecadada por categoria econômica e por subcategoria econômica, e verificado se houve aproximação do orçado com o arrecadado, uma vez que o processo de previsão é imprescindível para que o gestor possa fixar suas despesas e dar suporte aos seus programas de trabalho para todo o ano.

Os dados foram coletados do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), desse relatório utilizou-se o demonstrativo do balanço orçamentário (BO). Esses demonstrativos foram extraídos do *site* do Tesouro Nacional e do Diário Oficial de um município do Estado de Mato Grosso do Sul, sendo que o período analisado foi do ano de 2005 a 2010.

Apesar de se ter duas fontes para poder extrair os dados e fazer o estudo requerido, optou-se pelo que está publicado no diário oficial, pois, nos demonstrativos do RREO do STN não constam o balanço orçamentário dos anos de 2005 e 2010.

Observou-se que apesar de serem os mesmos demonstrativos, os conteúdos não são idênticos; este fato reforçou assim a escolha dos demonstrativos publicados no diário oficial do município estudado.

4. Apresentação e análise dos dados

Na tabela 1, é apresentado as receitas totais arrecadadas e orçadas ano a ano de 2005 a 2010 e vê-se se o município segue o que preceitua o artigo 12 da LRF, e o artigo 30 da Lei nº 4.320/64 onde preceitua entre outras coisas, que a estimativa da receita terá por base a arrecadação dos três últimos exercícios.

ANO	ORÇADO	ARRECADADO	DIFERENÇA	VARIAÇÃO
2005	R\$ 177.886.590,00	R\$ 173.242.830,00	R\$ 4.643.760,00	-3%
2006	R\$ 209.065.400,00	R\$ 204.320.160,00	R\$ 4.745.240,00	-2%
2007	R\$ 259.785.875,00	R\$ 240.004.916,62	R\$ 19.780.958,38	-8%
2008	R\$ 322.074.220,00	R\$ 335.908.700,00	R\$ 13.834.480,00	+4%
2009	R\$ 430.224.000,00	R\$ 349.112.320,00	R\$ 81.111.680,00	-19%
2010	R\$ 607.511.800,00	R\$ 391.018.370,00	R\$ 216.493.430,00	-36%

Fonte: Elaborado pelo autor da pesquisa

Tabela 1 – Comparativo da Receita total arrecada com a receita total prevista.

Com base na Tabela 1, pode-se verificar se o município está fazendo sua estimativa da receita como estipula a legislação: essa diz que se deve fazer a média da arrecadação dos três últimos exercício para poder prever a receita e, com base no que diz a legislação, e os dados do quadro 1, tem-se que: em 2008 a média das receitas arrecadadas nos três últimos exercícios atingiu um resultado de R\$ 205.855.968,87; já em 2009 tem-se R\$ 260.077.925,54 e em 2010 o valor de R\$ 308.341.978,87. Pode-se observar que todas as previsões estão acima da média feita com base nos três últimos exercícios, destacando-se o ano de 2010 onde a previsão foi quase que o dobro da média. Nota-se também um aumento em valores monetários de arrecadação de 2005 para 2010 observa-se um aumento de arrecadação de R\$ 217.775.554,00 um aumento de 125,71% nos cofres da prefeitura. Observa-se ainda que de 2005 a 2008 existiu pouca variação; isso facilita para a administração elaborar seus planos de trabalho. Percebe-se, contudo, que em 2009 ocorreu uma queda de arrecadação, aumentando ainda mais no ano seguinte; essa queda deve-se, a uma estimativa da receita superior a capacidade de arrecadação do município como verificou-se pelas médias apresentadas; nota-se também que essa queda de arrecadação coincidiu com o novo mandato do executivo e do legislativo.

No ano de 2010 havia-se previsto inicialmente um total de R\$ 607.511.800,00; porém, só foi arrecadado R\$ 391.018.370,00, ficando sem arrecadação aproximadamente 36% do previsto.

4.1 Incompatibilidades de Alguns Valores Disponibilizados pelo STN e pelo Diário Oficial

Foram percebidas algumas incompatibilidades no Boletim Oficial (BO) disponibilizado no diário oficial do município estudado e no *site* do STN; tais dados, por se tratar do mesmo demonstrativo, deveriam ser iguais e não é o que se apresenta.

No ano de 2006, no BO do RREO a receita anual arrecadada no BO publicado no diário oficial foi de R\$ 204.320.160,00 e a receita anual arrecadada no BO publicado no STN foi de R\$ 204.982.948,84. Nota-se que em nenhum dos demonstrativos os valores da arrecadação anual são iguais, e deveriam ser, pois, se trata da mesma conta, do mesmo demonstrativo e do mesmo município. A receita anual arrecadada no ano de 2007 é diferente nos dois demonstrativos verificados: no disponível no *site* do STN tem-se o valor de R\$ 241.131.207,20, no disponível em diário oficial, R\$ 240.004.916,62. Em 2008 no BO disponível no diário oficial, a receita prevista está com um saldo de R\$ 322.074.220,00 ; o disponibilizado no *site* do STN consta um valor de R\$ 339.295.604,17.

4.2 Análise da Receita Orçamentária por Categoria Econômica

Ver-se-á agora a receita de uma maneira mais detalhada pela categoria econômica que as divide em correntes e de capital, as quais serão apresentadas nos gráficos contendo as variações ocorridas nessas receitas.

A tabela 2, mostra a receita corrente nos exercícios de 2005 a 2010.

RECEITA CORRENTE				
EXERCÍCIO	ORÇADO	ARRECADADO	DIFERENÇA	VARIAÇÃO
2005	R\$ 172.701.590,00	R\$ 178.177.080,00	R\$ 5.475.490,00	+3%
2006	R\$ 201.816.800,00	R\$ 207.106.480,00	R\$ 5.289.680,00	+3%
2007	R\$ 248.073.525,00	R\$ 247.182.095,98	R\$ 891.429,02	0%
2008	R\$ 290.713.530,00	R\$ 319.628.970,00	R\$ 28.915.440,00	+10%
2009	R\$ 377.274.200,00	R\$ 357.672.130,00	R\$ 19.602.070,00	-5%
2010	R\$ 425.771.440,00	R\$ 404.504.540,00	R\$ 21.266.900,00	-5%

Fonte: Elaborado pelo autor da pesquisa.

Tabela 2 – Receita Corrente.

Observando a receita corrente (Tabela 2), pode-se ver que os valores encontrados apresentam variações que vão de -5% a 10%; no ano de 2008 teve-se uma variação de 10%, seu valor monetário refletiu nos cofres da prefeitura em um aumento de R\$ 28.915.440,00 a mais do previsto inicialmente.

Na tabela 3 ocorre exatamente o contrário da receita corrente: verifica-se que o orçamento esteve sempre superior ao arrecadado nas receitas de capital, receitas essas que financiam as despesas de capital; contudo, o superávit do orçamento corrente pode ser usado para financiar as despesas de capital, o que ameniza um pouco essa discrepância.

RECEITA DE CAPITAL				
EXERCÍCIO	ORÇADO	ARRECADADO	DIFERENÇA	VARIAÇÃO
2005	R\$ 5.185.000,00	R\$ 4.934.250,00	R\$ 10.119.250,00	-95%
2006	R\$ 7.248.600,00	R\$ 2.786.320,00	R\$ 10.034.920,00	-38%
2007	R\$ 11.712.350,00	R\$ 7.177.179,36	R\$ 18.889.529,36	-61%
2008	R\$ 31.360.690,00	R\$ 16.279.730,00	R\$ 15.080.960,00	-48%
2009	R\$ 52.949.800,00	R\$ 8.559.810,00	R\$ 61.509.610,00	-16%
2010	R\$ 181.740.360,00	R\$ 13.486.170,00	R\$ 195.226.530,00	-7%

Fonte: Elaborado pelo autor da pesquisa.

Tabela 3 - Receita de Capital orçada e arrecadada.

Verifica - se nas receitas de capital arrecadadas valores negativos. Essa situação decorre das deduções obrigatórias que os entes públicos se obrigam a realizar em decorrência de refinanciamentos de dívidas públicas, explicado conforme Manual de Demonstrativos fiscais, 2º edição.

SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (V) = (III + IV) – Nessa linha, registrar a soma da linha SUBTOTAL DAS RECEITAS (III) com a linha OPERAÇÕES DE CRÉDITO – REFINANCIAMENTO (IV). Equivale ao somatório de todas as receitas orçamentárias, incluindo as operações de crédito contratadas para refinarciar a dívida pública (Manual de Demonstrativos Fiscais, p. 18, 2009).

Observa-se que as duas receitas da classificação econômica, podendo-se notar que, enquanto a receita corrente se mantém bem próxima dos 100% de arrecadação, a receita de capital fica abaixo.

4.3 Comparações das Receitas Correntes e de Capital do STN e Diário Oficial

Elaborou-se um quadro com as receitas que constam no BO disponibilizado pelo diário oficial e o disponível no *site* do Tesouro Nacional para demonstrar as diferenças de valores de um mesmo demonstrativo, publicado por órgãos diferentes; essas incompatibilidades foram detectadas ao se fazer o estudo dos demonstrativos.

RECEITA CORRENTE				
EXERCÍCIO	DIÁRIO OFICIAL		STN	
	ORÇADO	ARRECADADO	ORÇADO	ARRECADADO
2005	R\$ 172.701.590,00	R\$ 178.177.080,00	NÃO DISPONÍVEL	NÃO DISPONÍVEL
2006	R\$ 201.816.800,00	R\$ 207.106.480,00	R\$ 192.212.000,00	R\$ 196.113.022,30
2007	R\$ 248.073.525,00	R\$ 247.182.095,98	R\$ 236.070.375,00	R\$ 232.399.067,43
2008	R\$ 290.713.530,00	R\$ 319.628.970,00	R\$ 290.713.528,15	R\$ 319.628.808,43
2009	R\$ 377.274.200,00	R\$ 357.672.130,00	R\$ 372.685.212,48	R\$ 334.919.736,62
2010	R\$ 425.771.440,00	R\$ 404.504.540,00	NÃO DISPONÍVEL	NÃO DISPONÍVEL

Fonte: Elaborado pelo autor da pesquisa.

Tabela 4 - Diferenças entre os demonstrativos das receitas quanto à categoria econômica; receitas correntes.

Pode-se verificar na tabela 4, que em todos os anos as receitas são incompatíveis quando comparados os valores disponibilizados no STN e no Diário oficial, e que nos anos de 2005 e 2010 não está disponível o BO no *site* do STN.

RECEITA DE CAPITAL				
EXERCÍCIO	DIÁRIO OFICIAL		STN	
	ORÇADO	ARRECADADO	ORÇADO	ARRECADADO
2005	R\$ 5.185.000,00	R\$ (4.934.250,00)	NÃO DISPONÍVEL	NÃO DISPONÍVEL
2006	R\$ 7.248.600,00	R\$ (2.786.320,00)	R\$ 16.853.400,00	8.869.926,54
2007	R\$ 11.712.350,00	R\$ (7.177.179,36)	R\$ 23.715.500,00	7.923.149,12
2008	R\$ 31.360.690,00	R\$ 16.279.730,00	R\$ 48.582.076,02	16.279.734,62
2009	R\$ 52.949.800,00	R\$ (8.559.810,00)	R\$ 76.142.864,42	14.192.585,79
2010	R\$ 181.740.360,00	R\$ (13.486.170,00)	NÃO DISPONÍVEL	NÃO DISPONÍVEL

Quadro 5 - diferenças entre os demonstrativos das receitas quanto à categoria econômica; Receitas de Capital.

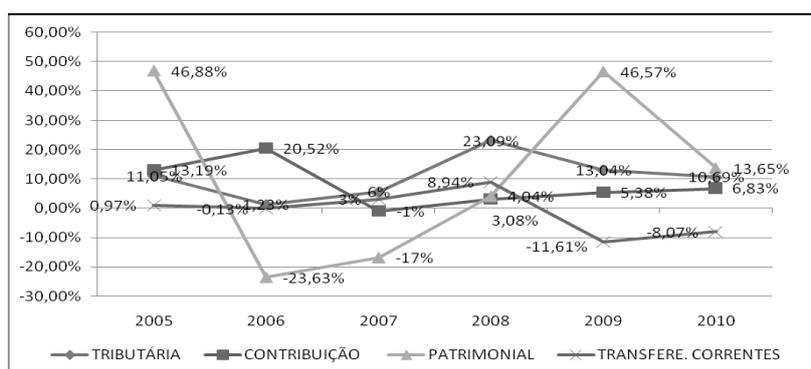
Fonte: Elaborado pelo autor da pesquisa.

Nas receitas de capital que se encontram no quadro 5, também se pode notar que em todos os anos da amostra os valores são diferentes e que também não constam os dados de 2005 e 2010.

4.4 Subcategoria Econômica

Seguem dados do 2º nível de classificação da receita, o da subcategoria econômica que se subdivide em receita tributária, contribuição, patrimonial, industrial, serviço, transferência corrente, outras receitas correntes, operações de crédito, alienação de bens, amortização de

empréstimo, transferência de capital, outras receitas de capital.



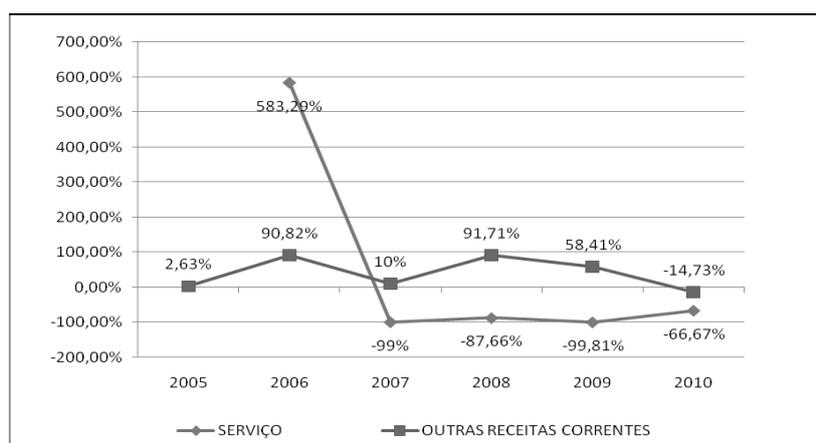
Fonte: Elaborado pelo autor da pesquisa

Figura 1 - variação das receitas por subcategoria econômica.

A Figura 1 foi elaborada de maneira a demonstrar apenas as variações ocorridas. O eixo de 0% representa o valor previsto que corresponde a 100% de arrecadação, o que estiver acima desse eixo ultrapassou a previsão e o que estiver abaixo foi o que faltou para alcançar a previsão; observa-se que em todas as receitas houve distorções do previsto para o realizado, porém, a conta que se destaca no gráfico 3 é a receita patrimonial onde as oscilações vão de uma arrecadação superior a 46% do previsto no ano de 2005, e no ano seguinte uma que fica a 23,63% abaixo do orçado, mostrando que quanto mais se aprofunda nos detalhamentos das contas, essas começam a apresentar níveis de variação cada vez maiores.

Das receitas que fazem parte da subcategoria econômica destaca-se duas na Figura 2: as receitas de serviço e outras receitas correntes.

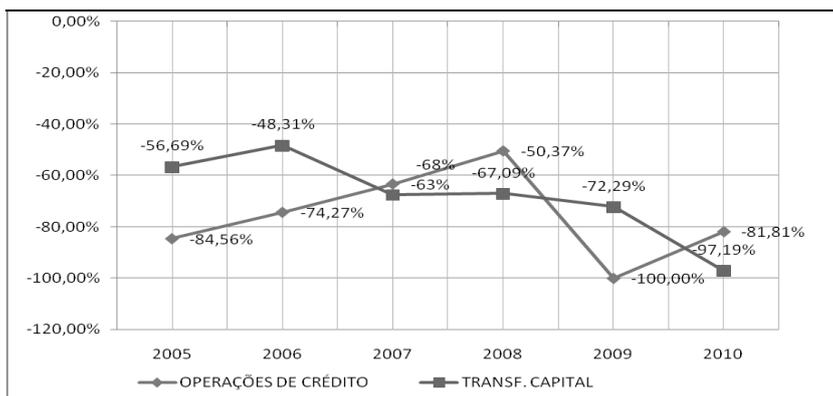
Na figura 2, vê-se que a receita de serviço não obteve previsão alguma para o ano de 2005; no ano de 2006 arrecadou-se 583,29% a mais do previsto e para os demais anos de arrecadação, esta sempre esteve inferior ao previsto. Já quanto à receita; outras receitas correntes pode-se observar que esta varia de 91,71% acima do previsto no ano de 2008 e chega a -14,73% do previsto no ano de 2010.



Fonte: Elaborado pelo autor da pesquisa

Figura 2 - Receitas de serviço e outras receitas correntes.

Ver-se-á agora na figura 3 das receitas de capital, duas receitas: as operações de créditos e as transferências de capital.

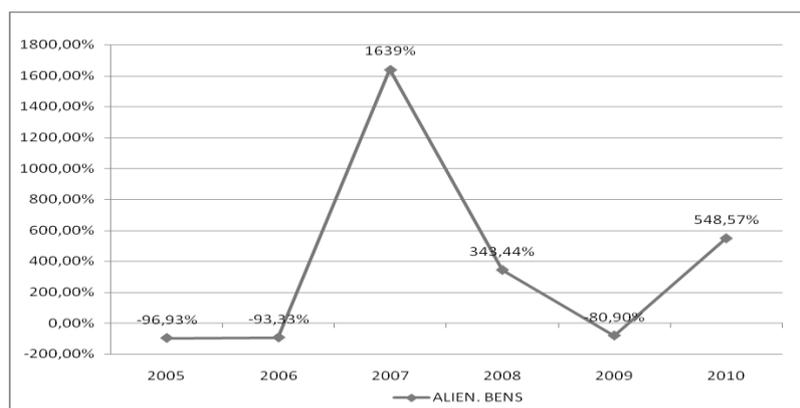


Fonte: Elaborado pelo autor da pesquisa.

Figura 3 - Variações na receita de capital por subcategoria econômica

O município em questão obteve apenas três tipos de receitas de capital; vê-se na figura 3 duas dessas três. Observa-se também que ambas as receitas estiveram abaixo do previsto, e no ano de 2009 não existiu arrecadação para o item operações de crédito.

Em relação à receita alienação de bens, optou-se por colocar essa receita em uma figura distinta, figura 4, pois a mesma apresentou uma oscilação bem maior do que as receitas de operações de crédito e transferência de capital.



Fonte: Elaborado pelo autor da pesquisa.

Figura 4 - variação da receita de capital por subcategoria econômica, Alienação de Bens.

Na figura 4 vê-se que nos anos de 2005 e 2006 a arrecadação foi inferior à prevista; já em 2007 arrecadou-se 1.639% acima do previsto inicialmente e nos demais anos há oscilações que vão de -80,90% a 548,57%.

5 Conclusão

O objetivo da pesquisa foi verificar os percentuais de variação entre as receitas previstas e as receitas arrecadadas nos Balanços Orçamentários de 2005 a 2010 em um município do Estado de Mato Grosso do Sul; saber se o município é capaz de prever suas receitas com precisão é uma condição imprescindível para qualquer município saber quanto vai arrecadar e com isso ter respaldo para elaborar seus planos de trabalho de maneira coerente com a sua capacidade de arrecadação. Adotou-se a metodologia de confrontar se o valor orçado atendia o contido no artigo 12 da Lei de Responsabilidade Fiscal, ou seja, a média dos últimos três exercícios, pelo menos.

A amostra de anos utilizada para o estudo foi de 2005 a 2010, quando se observou as

receitas totais arrecadadas e as totais previstas; observou-se uma variação maior apenas nos dois últimos anos; já quando se analisou a receita por categoria econômica, viu-se diferença do previsto para o realizado, principalmente nas receitas de capital.

Quando se observou as receitas por subcategoria econômica viu-se diferenças entre o previsto e o realizado em quase todas as contas, como pode ser visto nos gráficos 2 a 4.

Conclui-se que a prefeitura não prevê de maneira eficiente suas receitas, não segue o que preceitua a legislação quanto ao se fazer à previsão com base na arrecadação dos três últimos exercícios, pelo menos. Fato importante e que não pode deixar de ser mencionado no trabalho foi às incompatibilidades dos demonstrativos apresentados pelos órgãos responsáveis pela publicação dos mesmos: tais incompatibilidades deixam em dúvida a veracidade dos demonstrativos.

Um fator limitante para o trabalho foi ainda a escassez de trabalhos científicos publicados sobre a temática em questão. Sugere-se para próximas pesquisas fazer um levantamento sobre os órgãos que publicam os demonstrativos públicos se estes são publicados de forma que a sociedade entenda e se seus valores coincidem quando comparados com os mesmos demonstrativos só que publicados por órgãos diferentes.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ARAÚJO, Inaldo; ARRUDA, Daniel. **Contabilidade pública**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. 320p.

BARUFFI, Helder. **Metodologia de Pesquisa**- Orientações Metodológicas para a Elaboração da Monografia. 4. ed. Dourados: HBedit, 2004.

BEUREN, Ilse Maria; RAUPP, Fabiano Maury. Metodologia da pesquisa aplicada às ciências sociais *In* BEUREN, Ilse Maria (Coord). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática, 3. ed, São Paulo: Atlas, 2010.

BRASIL. **Lei Ordinária nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320compilado.htm> Acesso em: 18 mai. 2011.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 05 de outubro de 1988. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2007.

_____. **Lei Complementar nº 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm> Acesso em: 18 mai. 2011.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. 3. ed. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**. Brasília: STN/Coordenação-Geral de Contabilidade, 2010. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/manuais.asp> Acesso em: 18 mai. 2011.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. 3. ed. **Receita pública: manual de procedimentos**. Brasília: STN/Coordenação-Geral de Contabilidade, 2006. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/gfm/manuais/Manual_Receitas3.pdf> Acesso em: 18 mai. 2011.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade Geral**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

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

NASCIMENTO, Leonardo Silveira do; CHERMAN, Bernardo Creimer. **Administração Financeira e Orçamentária**, e-livro, vem concurso. Disponível em: < <http://www.vemconcursos.com/eprodutos/>> Acesso em: 03 mai. 2011.

PIRES, João Batista Fortes de Souza. **Contabilidade Pública**. 7. ed. Brasília: Cidade, 2002.