

ANÁLISE DO COMPORTAMENTO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA – O CASO DE BAGÉ/RS

BEHAVIOR ANALYSIS OF BUDGET EXECUTION - THE CASE BAGÉ/RS

Maria Luiza Moraes¹, Fernando do Nascimento Lock², Denise Espich³, Gabriela Martins Sanfelice⁴

Recebido em: 23/03/2018. Aprovado em: 10/10/2018.

Resumo

O estudo objetivou analisar o comportamento da execução orçamentária no município de Bagé-RS, durante o período de 2004 a 2014. Trata-se de uma pesquisa quantitativa, que utilizou a técnica da análise documental, para realizar as análises vertical, horizontal e dos índices dos balanços orçamentários. Com base nos resultados encontrados, verificou-se que a principal fonte de recursos do ente se deu pelas Transferências Correntes, o que indica que o município não tinha capacidade de arrecadação para sustentar suas despesas e, a principal aplicação dos recursos destinou-se ao quadro de servidores do município. Além disso, constatou-se que os orçamentos não são executados de maneira satisfatória, indicando deficiência da gestão na busca de recursos e com isso havendo limitação na execução das despesas.

Palavras chave

Comportamento da execução orçamentária; Análise orçamentária governamental; Controle orçamentário governamental.

Abstract

The study aimed to analyze the behavior of budget execution in the municipality of Bagé-RS, during the period from 2004 to 2014. It is a quantitative research that used the technique of documentary analysis to perform vertical, horizontal and index analyzes of the budget balance sheets. Based on the results found, it was verified that the main source of resources of the entity was the Current Transfers, which indicates that the municipality did

¹ Graduada em Ciências Contábeis pela UFSM, Universidade Federal de Santa Maria, Santa Maria, Rio Grande do Sul, Brasil, mluiza.ufsm@gmail.com.

² Doutor em Desenvolvimento Regional pela Universidade de Santa Cruz do Sul, Universidade Federal de Santa Maria, Rio Grande do Sul, Brasil, fernandolock@hotmail.com.

³ Mestranda do Programa de Pós-Graduação em Administração da UFSM, Santa Maria, Rio Grande do Sul, Brasil, deniseespich94@gmail.com.

⁴ Graduanda em Ciências Contábeis pela UFSM, Universidade Federal de Santa Maria, Santa Maria, Rio Grande do Sul, gabrielasanfelice13@gmail.com.

not have the capacity to raise its expenses and the main application of the resources was destined to the framework of servers of the municipality. In addition, it was found that the budgets are not executed in a satisfactory way, indicating a deficiency of the management in the search of resources and with that being a limitation in the execution of the expenses.

Key words

Behavior of budget execution; Government budget analysis; Government budget control.

1 Introdução

O orçamento público consiste em um instrumento de controle das ações do governo e a análise do comportamento da execução orçamentária apresenta-se como temática do presente estudo abrangendo o período de 2004 a 2014, no município de Bagé, Rio Grande do Sul.

A Lei Orçamentária Anual apresenta-se como instrumento para que a execução do que foi planejado ocorra de maneira organizada, exigindo que o poder público planeje suas ações, submeta-as ao poder Legislativo e execute-as de acordo com o planejamento ou o mais próximo dele. Sem o planejamento prévio é possível que se incorra na falta de controle dos recursos, o que pode acarretar erros na sua distribuição causando falta para alguns programas governamentais em detrimento do excesso para outros. A partir do exposto, questiona-se: qual o comportamento da execução orçamentária no município de Bagé-RS, durante o período de 2004 a 2014?

Para alcançar os resultados inerentes ao questionamento apresentado, traçou-se como objetivo geral deste estudo, analisar o comportamento da execução orçamentária no município de Bagé-RS, durante o período de 2004 a 2014. A pesquisa foi realizada no município citado, visto que se observa a continuidade no poder executivo por um único partido político desde o ano 2000. Esta continuidade remete a um governo que, a princípio, vem desempenhando seu papel de acordo com a expectativa da população que o elegeu sucessivamente.

Bagé não é único município que apresenta a continuidade mencionada, entretanto, no período do levantamento dos dados, era o único a disponibilizar em seu *site* os demonstrativos necessários para a análise dos períodos a partir de 2004. Deste modo, devido à disponibilidade dos demonstrativos e com o intuito de apresentar um período abrangente o suficiente para a visualização histórica desta gestão, chegou-se ao período do estudo de 11 anos, de 2004 a 2014.

E considerando-se que este município, conforme Fundação de Economia e Estatística (2010) apresenta uma população de 116.794 habitantes, não se enquadra à diferenciação estabelecida na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), em seu artigo 63, que faculta aos municípios, que apresentam população inferior a cinquenta mil habitantes, publicarem os demonstrativos referentes ao seu artigo 53, de forma semestral, sendo que aos demais é obrigatória a publicação bimestral (BRASIL, 2000). Havendo assim uma cobrança de organização financeira e contábil maior aos municípios que apresentam população superior a cinquenta mil habitantes. Levando-se em consideração a crescente exigência de transparência dos gastos públicos e melhor planejamento do orçamento, com o intuito de

priorizar as necessidades da população, apresentam-se como importantes temáticas a serem debatidas.

2 Balanço orçamentário: conteúdo e resultados

O orçamento público é primordialmente um instrumento de planejamento que visa acompanhar, controlar e avaliar a administração da coisa pública (ARAÚJO e ARRUDA, 2009). Além disso, “está intimamente ligado ao desenvolvimento dos princípios democráticos, à ideia da soberania popular e, por conseguinte, ao triunfo dos sistemas representativos do governo [...]” (SILVA (2011, p. 172).

O governo utiliza-se de planejamentos e programas de ações através de um Sistema de Planejamento Integrado para facilitar atingir um nível dinâmico de bem-estar à coletividade. Kohama (2013) traz que esse sistema busca, através de escolhas prioritárias, o melhor emprego dos meios disponíveis para minimizar os problemas econômicos e sociais existentes.

Como processos de planejamentos, a Constituição Federal de 1988 traz o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei do Orçamento Anual (LOA) (BRASIL, 1988, art. 165). De modo que o PPA constitui um planejamento de médio prazo que institui as diretrizes, os objetivos e as metas da gestão pública por um período de quatro anos, sendo indispensável para a União, Estados, Distrito Federal e Municípios. (BRASIL, 1988).

Já a LDO constitui-se em um planejamento anual para o exercício subsequente, o qual deve abranger algumas das diretrizes, dos objetivos e das metas da gestão pública contidos no PPA, direcionando-os para um período de um ano, sendo este igualmente indispensável para a União, Estados, Distrito Federal e Municípios. E este dispor de maneira mais específica de alterações na legislação tributária e irá estabelecer políticas. (BRASIL, 1988).

E por meio da LOA, a qual se trata igualmente de um planejamento anual, se estabelece de maneira mais concreta como se pretende executar as diretrizes, os objetivos e as metas da gestão pública. Com isto viabiliza-se a concretização das situações planejadas no PPA trazendo-as mais próximas da realidade, obedecendo ao planejamento anual da LDO (BRASIL, 1988). Assim sendo a LOA trata de programar as ações a serem executadas para alcançar objetivos determinados na LDO e no PPA.

A compreensão do resultado do orçamento previsto se dá através do acompanhamento e interpretação dos dados registrados e analisados pela contabilidade. De acordo com Nascimento e Cherman (2005), a Contabilidade Pública é um sistema de informação e avaliação que visa prover seus usuários com demonstrações e análises de diversas naturezas, entre elas, a orçamentária.

No âmbito da contabilidade governamental, a informação é uma ferramenta importante para os administradores, pois esses têm de cumprir as determinações legais exigidas pela administração pública. Assim o Balanço Orçamentário, conforme previsto na Lei 4.320/64, “demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas” (BRASIL, 1964, art. 102). Ao final do exercício tem-se superávit ou déficit, que é a diferença, para mais ou para menos, na execução do orçamento.

Nele são evidenciadas as receitas previstas e arrecadadas e as despesas fixadas e realizadas, possibilitando confrontá-las e classificar o resultado obtido, conforme Araújo e Arruda (2009), em:

- a) Economia orçamentária: quando a despesa realizada é menor que a despesa fixada.
- b) Superávit orçamentário: quando a despesa realizada é menor que a receita arrecadada.
- c) Déficit orçamentário: quando a despesa realizada é maior que receita arrecadada.
- d) Excesso de arrecadação: quando a receita arrecadada é maior que a receita prevista.
- e) Frustração de arrecadação: quando a receita arrecadada é menor que receita prevista.

Piscitelli e Timbó (2012, p. 320) trazem que “na elaboração do orçamento, entretanto, parte-se de uma situação que a receita prevista é igual à despesa fixada”. Esse equilíbrio formal não significa que o orçamento esteja equilibrado do ponto de vista econômico, sendo comum só ser alcançado mediante a cobertura do déficit com operações de crédito. A LRF (BRASIL, 2000) também prevê o Balanço Orçamentário, que integra o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), de forma mais detalhada e de publicação bimestral. O RREO é composto de:

I – balanço orçamentário, que especificará, por categoria econômica, as:

- a) receitas por fonte, informando as realizadas e a realizar, bem como a previsão atualizada;
- b) despesas por grupo de natureza, discriminando a dotação para o exercício, a despesa liquidada e o saldo;

II – demonstrativos da execução das:

- a) receitas, por categoria econômica e fonte, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada no bimestre, a realizada no exercício e a previsão a realizar;
- b) despesas, por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando dotação inicial, dotação para o exercício, despesas empenhada e liquidada, no bimestre e no exercício; (BRASIL, 2000, art. 52).

No Balanço Orçamentário do RREO, as receitas se apresentam com sua previsão inicial que contém os valores constantes na LOA e permanecerão inalterados durante todo o exercício. Ao lado, a previsão atualizada, que mostra a reestimativa da receita decorrente de abertura de créditos adicionais, criação de natureza de receita não prevista na LOA, atualizações monetárias autorizadas por lei. Depois, as receitas realizadas, que são as arrecadadas pelo órgão ou por rede bancária.

A receita classifica-se em Receitas Correntes e de Capital, sendo compostas as receitas correntes pelas receitas tributárias, de contribuições, agropecuária, de serviços e outras, e também pelas oriundas de recebimento de recursos financeiros de outras pessoas de direito público ou privado as quais são destinadas a atender despesas correntes (BRASIL, 1964).

Já as receitas de capital provêm de recursos financeiros com origem em dívidas, da alienação de bens e direitos, e também pelas oriundas de recebimento de recursos financeiros de outras pessoas de direito público ou privado as quais são destinadas a atender despesas de capital e o superávit do orçamento corrente (BRASIL, 1964).

As receitas passam por alguns estágios durante sua execução. Conforme Araújo e Arruda (2009, p. 84) “os estágios da receita pública representam as fases percorridas pela receita na execução orçamentária”. São quatro estágios: previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento. Kohama (2013, p. 83) diz que a previsão “corresponde aos valores que a lei do orçamento consignar [...]”.

Já o lançamento consiste no ato administrativo utilizado pelo poder executivo, com o objetivo de verificar a ocorrência do fato gerador, de identificar o contribuinte e os respectivos valores ou vencimentos (KOHAMA, 2013). “São objeto de lançamento os impostos diretos e quaisquer outras rendas com vencimento determinado em lei, regulamento ou contrato” (BRASIL, 1964, art. 52).

A arrecadação, conforme Araújo e Arruda (2009, p. 85) “representa o momento em que o contribuinte liquida suas obrigações para com o Estado junto aos agentes arrecadadores”. E, segundo Piscitelli e Timbó (2012, p. 144), “só através do recolhimento, em conta específica, é que se pode dizer que os recursos estarão efetivamente disponíveis para utilização pelos gestores financeiros, de acordo com a programação que for estabelecida”. Logo, o recolhimento é a transferência do produto da arrecadação ao caixa do Tesouro.

Em se tratar das despesas orçamentárias, são definidas, segundo Araújo e Arruda (2009), como despesas públicas vinculadas à autorização legislativa, pois dependem dela e não podem efetivar-se na ausência de crédito orçamentário correspondente.

No balanço elas aparecem como dotação inicial que apresentam os créditos iniciais conforme a LOA, permanecendo, assim como a previsão inicial, inalterados durante o exercício. Depois, ao lado, está a dotação atualizada que representa a dotação inicial somada aos créditos abertos ou reabertos no exercício, deduzidos das respectivas anulações ou cancelamentos. Logo após, as despesas empenhadas, que representam os empenhos no exercício e por fim as despesas liquidadas.

Conforme Brasil (1964) a despesa classifica-se em duas categorias econômicas: Despesas Correntes e Despesas de Capital. As despesas correntes são, conforme Kohama (2013, p. 102), “gastos de natureza operacional, realizados pelas instituições públicas, para a manutenção e o funcionamento de seus órgãos”. São elas: pessoal e encargos sociais, juros e encargos da dívida e outras despesas correntes.

As despesas de capital, segundo o mesmo autor, “são aquelas que contribuem para a formação ou aquisição de um bem de capital”. Assim, pode-se dizer que são gastos feitos com o propósito de criar ou adquirir bens de capital usados que constituem incorporações ao patrimônio público. Compreendem os investimentos, as inversões financeiras, a amortização da dívida e a reserva de contingência. Conforme Brasil (1964), observam-se três estágios da despesa: o empenho, a liquidação e o pagamento.

O empenho da despesa consiste no ato da autoridade competente que cria a obrigação de pagamento por parte do Estado e não poderá exceder o limite dos créditos concedidos (BRASIL, 1964).

Liquidação, “é a verificação do direito adquirido pelo credor tomando por base os títulos e documentos comprobatórios do crédito” (BRASIL, 1964, art. 63).

Pagamento, “a ordem de pagamento é o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga” (BRASIL, 1964, art. 64). Além desses estágios, Kohama (2013) cita a fixação, também como estágio, quando é realizada a fixação da despesa na lei de orçamento.

Estes são os procedimentos que compõe o BO, o qual consiste em um dos anexos do RREO, previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal, e apresentou modificações em sua estrutura desde sua publicação, em 04 de maio de 2000, até os dias atuais, o que dificulta, porém não inviabiliza, a análise dos demonstrativos.

Assim como ocorre na contabilidade empresarial, a contabilidade pública também se utiliza da análise vertical e horizontal dos balanços. Sendo necessário, além dos cálculos resultantes das fórmulas, a interpretação dos resultados obtidos para, a partir disso, observar sua significância e o que agrega ao melhor andamento da Administração.

Conforme Perez Junior e Begalli (2009) a análise vertical mostra a composição percentual e a participação de cada conta em relação ao valor adotado como base. Ribeiro (2009) traz que o principal objetivo desta análise é mostrar a importância de cada conta na demonstração financeira a que pertence.

Conforme mostra Matarazzo (2003, p. 249) “É desejável que as conclusões baseadas na Análise Vertical sejam completadas pelas da Análise Horizontal”. Isso é importante para que as análises sejam centradas apenas nas evoluções de elementos significativos dentro do seu contexto.

Perez Junior e Begalli (2009) trazem que a análise horizontal visa evidenciar as variações que ocorreram nos valores monetários em determinado período de tempo. E para Ribeiro (2009), este tipo de análise possibilita o acompanhamento de cada uma das contas, ressaltando as tendências, seja de evolução ou retração. E Ainda, para Iudícibus (1998), a análise horizontal tem como objetivo mostrar o crescimento dos itens dos balanços e outros demonstrativos através dos períodos para assim caracterizar tendências. Por meio dessa análise podem-se comparar os valores de uma mesma conta ou grupo de contas em diferentes exercícios sociais.

Lima e Castro (2003, p. 187) trazem que “do confronto entre as receitas e despesas, podem-se avaliar o grau de planejamento e o desempenho da arrecadação em determinado período”. Por outro lado, Lyra, Lock e Maior (1998, p. 35) apresentam o Índice de Realização das Receitas, o qual “[...] evidencia o orçamento da receita, confrontando-o com a sua realização [...]” e demonstram que se o índice for “menor que 1 (um) indica que a previsão não correspondeu à realização, podendo espelhar ingerência do gestor na busca de recursos”, ainda “se o índice for maior que 1 (um) indica a entrada de recursos maior do que fora previsto, pode significar falha na previsão se a diferença for muito acentuada”.

Conforme Lima e Castro (2003) com o confronto das despesas pode-se analisar a postura da administração frente à autorização legislativa que limita a ação do dirigente. Segundo Lyra, Lock e Maior (1998, p. 35), ao apresentarem o Índice de Despesas Realizadas, o qual busca demonstrar a “[...] utilização dos recursos [...]”, esclarecem que “quando o quociente resulta em valor menor que 1 (um), indica que a fixação é maior que a execução”. Isso “evidencia a existência de dotação sem a utilização, ou seja, o gestor não gastou no que fora fixado. Pode também, demonstrar falhas na fixação das despesas. Caso o “índice igual a 1 (um), significa que os recursos foram utilizados conforme o estabelecido, ou seja, a fixação da despesa atendeu as necessidades”. E por fim os autores afirmam que “não poderá haver índice maior que 1 (um), nas despesas, pois a execução está vinculada a obrigação contraída, porém, pode ser indício de utilização de Créditos Adicionais”.

3 Metodologia

Trata-se de uma pesquisa documental e quanto à abordagem do problema, o estudo se caracteriza como quantitativo, pois são utilizados os resultados de cálculos dos índices da previsão e execução orçamentária para chegar às conclusões.

Selecionou-se, com base no tempo de permanência dos partidos políticos no poder executivo, os municípios gaúchos com população superior a cinquenta mil habitantes. Primeiramente foi feita uma pesquisa na página do Tribunal Regional Eleitoral – TRE (2016) para verificar o resultado das eleições e constatado o tempo de permanência dos partidos políticos no poder. A partir disso foi elaborada uma planilha, com base nos dados da Fundação de Economia e Estatística (2010), com os municípios que continham mais de cinquenta mil habitantes. Assim, verificou-se que havia quatro municípios que possuíam essa continuidade no poder executivo há dezesseis anos.

No *site* da Prefeitura Municipal de Bagé encontravam-se disponíveis os períodos a partir de 2004, porém os demais municípios somente a partir do exercício de 2005 tanto no sítio das prefeituras, como no da Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Assim, optou-se por realizar o estudo acerca do balanço orçamentário constante do RREO, referente ao bimestre novembro/dezembro, o qual possui os dados do bimestre e o acumulado de todo o ano, disponível no sítio da Prefeitura Municipal de Bagé, abordando o período de 2004 a 2014.

Quanto ao desenvolvimento do trabalho, foi utilizado o programa Microsoft Excel para realização dos cálculos dos índices dos balanços orçamentários dos períodos em análise, e depois foi feita a comparação do orçamento previsto com o que foi executado, através de análise temporal dos resultados. As tabelas de cálculos utilizadas no presente trabalho foram adaptadas de Paim (2007).

Os cálculos da análise vertical foram realizados para verificar a participação de cada receita em relação às receitas correntes e às receitas de capital. O cálculo é realizado atribuindo-se 100% para as receitas correntes e através de regra de três encontrando-se a participação de cada receita em relação à mesma. Assim, também foi feito com as demais, e igualmente para as receitas de capital. Esse mesmo procedimento foi utilizado para o cálculo da análise vertical das despesas. Para a análise dos resultados, dividiram-se os resultados para as receitas correntes e para as receitas de capital, verificando a composição de cada uma. Para

facilitar a análise, por entender que o período é longo, optou-se por calcular a média de participação de cada receita e assim fazer as comparações.

Para a análise horizontal, calculou-se a evolução de cada conta em relação ao período inicial, ou seja, o ano de 2004, tanto para as receitas como para as despesas. Então, atribuiu-se 100% para as contas no ano de 2004 e, através da regra de três, encontrou-se a variação para os demais anos. Da mesma maneira que na análise vertical, utilizou-se da média para comparar as evoluções de cada conta.

Os cálculos dos índices de realização da receita e da despesa foram feitos para verificar o quanto de receita foi realizado em relação à previsão orçamentária e o quanto de despesa foi executado em relação à fixação inicial. O índice de realização da receita é obtido através da divisão da receita realizada até o exercício pela previsão atualizada. Importante observar que no ano de 2004 havia uma diferença de nomenclatura, sendo execução no exercício dividido por previsão meta no exercício. Para as despesas no ano de 2004 utilizou-se da divisão da coluna liquidação no exercício pela coluna dotação com alteração. Nos demais anos, até 2007, dividiu-se a coluna despesa liquidada até o bimestre pela coluna dotação atualizada. A partir do ano de 2008, fez-se a soma das colunas despesa liquidada até o bimestre com os restos a pagar não processados e dividiu-se pela coluna da dotação atualizada.

Foi realizado o cálculo da participação dos créditos adicionais na dotação atualizada, para verificar o quanto de créditos é utilizado nas dotações. O percentual de participação dos créditos adicionais é obtido através da divisão do valor dos créditos adicionais pela dotação atualizada, e o resultado, multiplicado por 100.

Em relação à estrutura dos balanços, observa-se que no período de 2004, o balanço apresentava as receitas correntes por seus valores brutos e abaixo apresentava as deduções da receita corrente. Para os cálculos foi considerada a dedução nas receitas correntes. Já no ano de 2005, apesar do Manual do RREO trazer que as receitas deveriam ser apresentadas pelos valores brutos e as deduções, no balanço não há a evidência das deduções, por isso se considerou que os valores foram publicados pelos valores líquidos das deduções. Outro fato surgiu a partir do ano de 2007, que foram as classificações das receitas e despesas exceto intraorçamentárias e as intraorçamentárias. Para manter a coerência entre os demonstrativos, as mesmas foram somadas para a realização do cálculo dos índices. E os cálculos foram demonstrados em tabelas realizadas no programa Microsoft Excel, para visualização e comparação do comportamento dos componentes dos balanços orçamentários.

4 Resultados

Neste capítulo serão apresentados os cálculos realizados na pesquisa juntamente com as análises feitas acerca dos resultados encontrados. Iniciando-se pela análise vertical, verificou-se a composição das receitas correntes e de capital ao longo dos anos, conforme Tabela 1.

Tabela 1 – Análise Vertical das Receitas

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
RECEITAS	AV	AV	AV	AV	AV	AV	AV	AV	AV	AV	AV
RECEITAS CORRENTES	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Receita Tributária	22,59	23,83	23,02	22,23	20,29	22,30	21,38	22,13	23,00	24,37	23,45
Receita de Contribuições	5,79	4,56	5,01	4,19	7,83	7,69	8,40	7,26	4,59	8,38	8,79
Receita Patrimonial	0,99	1,45	1,54	1,48	3,83	2,29	2,88	4,17	5,11	-0,05	2,81
Receita Agropecuária	-	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Receita Industrial	-	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Receita de Serviços	0,30	0,47	0,10	0,05	0,04	0,14	0,06	0,40	0,24	0,32	0,31
Transferências Correntes	63,89	63,72	63,13	63,59	60,68	59,51	60,05	59,49	61,10	60,73	58,19
Outras Receitas Correntes	6,44	5,97	7,20	8,46	7,33	8,07	7,37	6,55	5,96	6,25	6,46
RECEITAS DE CAPITAL	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Operações de Crédito	20,46	42,85	17,99	0,98	12,72	79,63	13,29	37,77	19,01	0,00	0,00
Alienação de Bens	-	1,17	2,77	1,42	0,21	0,00	0,09	0,55	0,34	0,74	3,88
Amortização de Empréstimos	-	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Transferências de Capital	79,51	55,98	79,24	97,60	87,07	20,37	86,62	61,68	78,11	78,58	75,60
Outras Receitas de Capital	0,03	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2,54	20,68	20,52

Fonte: Prefeitura de Bagé (2016).

Elaboração: Adaptado de Paim (2007).

Constatou-se, em relação às Receitas Correntes, que a maior fonte de recursos são as Transferências Correntes, com participação média de 61,28%. Estas se caracterizam, como “recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes” (BRASIL, 1964, art. 11, § 1º). Conforme verificado nos demonstrativos, esses recursos referem-se às transferências intergovernamentais, ou seja, repasses de outras esferas de governo, estadual ou federal. A segunda maior fonte de recursos das receitas correntes, média de 22,60%, refere-se às Receitas Tributárias, com a arrecadação de impostos. Os restantes 16,12%, distribuídos em Outras Receitas Correntes, 6,91%, Receita de Contribuições, 6,59%, Receita Patrimonial, 2,41% e Receita de Serviços com 0,21%.

Em relação às Receitas de Capital, a de maior destaque foram as Transferências de Capital, com participação média de 72,76%. Na análise dessa conta, verificada através dos balanços, notou-se que as transferências se referem, principalmente, a convênios, os quais geralmente tratam de obras civis, como construção de escolas, hospitais, estradas, pavimentação asfáltica e outros. Importante ressaltar que há exigências para o recebimento desse tipo de recurso, então se o ente está recebendo, isso indica que ele cumpre com os requisitos estabelecidos na LRF, entre eles a dotação específica e faz a comprovação da sua situação que conforme o inciso IV do art. 25 exige que o ente esteja em dia quanto ao pagamento de tributos, cumpra os limites referentes à educação e saúde e outros. A segunda principal fonte de receitas de capital foram as Operações de Crédito Internas, com participação média de 22,25%. O restante, de 4,99%, distribuídos entre as contas de Outras Receitas de Capital com 3,97% e Alienação de Bens com 1,02%.

Tabela 2 – Análise Vertical das Despesas

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
DESPESAS	AV	AV	AV	AV	AV	AV	AV	AV	AV	AV	AV
DESPESAS CORRENTES	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Pessoal e Encargos Sociais	61,94	59,18	57,03	57,05	54,56	54,76	56,08	54,27	56,92	57,57	58,16
Juros e Encargos da Dívida	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,01	0,02	0,05	0,03	0,27	0,01
Outras Despesas Correntes	38,06	40,82	42,97	42,95	45,44	45,23	43,90	45,68	43,05	42,16	41,83
DESPESAS DE CAPITAL	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Investimentos	58,73	60,11	64,49	60,08	71,30	76,01	74,11	85,08	86,77	80,76	61,20
Inversões Financeiras	0,71	0,13	0,06	3,84	1,10	0,02	0,00	1,26	0,44	0,69	0,62
Amortização da Dívida	40,56	39,76	35,44	36,08	27,60	23,97	25,89	13,66	12,79	18,33	38,18

Fonte: Prefeitura de Bagé (2016).

Elaboração: Adaptado de Paim (2007).

Em relação às Despesas Correntes, conforme Tabela 2, verificou-se que, a maior aplicação dos recursos concentrou-se na conta de Pessoal e Encargos Sociais, com média de 57,05%. Deve-se atentar para os limites exigidos pela legislação que “a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, a seguir discriminados: Municípios, 60% (sessenta por cento)” (BRASIL, 2000, art. 19). A segunda aplicação de recursos está em Outras Despesas Correntes, média de 42,92%, sendo Juros e Encargos da Dívida com participação insignificante, somente 0,03%.

No grupo das Despesas de Capital verificou-se a conta de Investimentos com a maior aplicação de recursos, média de 70,79%. Essa conta apresenta valores, conforme o Manual de Demonstrativos Fiscais (2013), referentes a planejamentos e execução de obras, aquisição de imóveis necessários, equipamentos e material permanente. Isso indica que há coerência nas origens e aplicações dos recursos, pois os demonstrativos apresentam a maior receita de capital, como as Transferências de Capital, sendo aplicado em projetos de mesma natureza.

Depois constatou-se a conta Amortização da Dívida, essa com participação, média de 28,39%. Aqui também se verifica coerência entre receitas e despesas, pois nas receitas apresentaram-se as Operações de Crédito, o que significa que o ente cumpre com suas obrigações financeiras e contratuais. Os restantes 0,82% pertencem à conta Inversões Financeiras.

Com a análise horizontal, verificou-se a evolução das receitas e despesas. Com relação às Receitas Correntes (Tabela 3), houve uma evolução média de 105,69%. Isso significa que durante o período de análise houve o dobro de arrecadação, considerado ao período inicial. Já as Receitas de Capital (Tabela 3) apresentaram uma evolução média de 36,45%, o que significa que há uma tendência de arrecadação às Receitas Correntes.

Tabela 3 – Análise Horizontal das Receitas

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
RECEITAS	AH	AH	AH	AH	AH	AH	AH	AH	AH	AH	AH
RECEITAS CORRENTES	100	108,26	123,67	158,04	186,06	183,19	219,15	242,03	255,71	273,48	307,35
Receita Tributária	100	114,20	126,01	141,39	167,08	180,86	207,05	237,04	261,54	308,22	333,46
Receita de Contribuições	100	85,22	107,03	104,00	251,75	243,48	318,07	303,67	203,54	413,75	488,23
Receita Patrimonial	100	158,85	194,10	215,35	721,89	424,37	638,19	1.022,04	1.328,51	-14,80	914,11
Receita Agropecuária	100	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Receita Industrial	100	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Receita de Serviços	100	171,93	40,23	23,95	22,30	87,91	43,37	327,31	209,96	312,50	327,47
Transferências Correntes	100	107,97	152,00	142,99	176,70	170,64	205,64	225,36	245,67	271,63	292,68
Outras Receitas Correntes	100	100,38	138,15	188,61	211,79	229,08	250,56	246,09	237,70	276,97	321,93
RECEITAS DE CAPITAL	100	60,17	114,27	179,11	132,48	67,62	88,19	162,24	373,95	132,17	54,31
Operações de Crédito	100	126,02	100,45	8,56	82,35	263,19	57,31	299,57	347,44	0,00	0,00
Alienação de Bens	100	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Amortização de Empréstimos	100	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Transferências de Capital	100	42,36	113,89	219,86	145,08	17,32	96,07	125,86	367,35	130,62	51,64
Outras Receitas de Capital	100	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	29.569,62	85.031,94	34.664,65

Fonte: Prefeitura de Bagé (2016).

Elaboração: Adaptado de Paim (2007).

Notou-se que mesmo as contas que na análise vertical não se apresentavam com importante participação, aqui apresentaram crescimento ao longo dos anos. Por exemplo, as Receitas Patrimoniais apresentaram a maior evolução durante o período, sendo a média de crescimento de 460,26%. Esta receita, demonstrada nos balanços, é composta pela venda de Valores Mobiliários, negociados no mercado de capitais, mais especificamente, mercado de renda fixa, ou seja, “aqueles cuja remuneração ou retorno de capital pode ser dimensionado no momento da aplicação” (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016). Depois se têm as Receitas de Contribuições, com crescimento médio de 151,87% e Outras Receitas Correntes com 120,13%.

Já as Transferências Correntes e as Receitas Tributárias que apresentavam maior participação na análise vertical, aqui foram as que apresentaram menor crescimento, de 99,13% e 107,69%, respectivamente. A receita que menos evoluiu foi a de Serviços, com 56,69%, apenas.

Nas Receitas de Capital (Tabela 3), merece destaque a conta Outras Receitas de Capital que apresentaram um crescimento de 14.926,62% em relação ao período inicial. Porém na análise vertical elas se apresentaram com apenas 3,97% de participação. Os valores apresentados nessa conta referem-se a Receitas de Capital Diversas, ou seja, “arrecadação de receitas não contempladas no plano de contas” (Manual de Demonstrativos Fiscais, 2013). Observa-se que elas não apresentaram valores na maior parte do período, porém nos anos apresentados, 2004, 2012, 2013 e 2014, houve um aumento significativo em relação ao primeiro ano.

As Transferências de Capital apresentaram um crescimento de 31,01% e as Operações de Crédito de 28,49%, sendo que estas representam as maiores participações nas Receitas de Capital conforme a análise vertical.

Tabela 4 – Análise Horizontal das Despesas

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
DESPESAS	AH	AH	AH	AH	AH	AH	AH	AH	AH	AH	AH
DESPESAS CORRENTES	100	114,18	135,95	151,47	188,18	211,11	230,55	268,40	313,60	343,12	362,22
Pessoal e Encargos Sociais	100	109,10	125,18	139,52	165,79	186,65	208,77	235,19	297,15	318,94	356,04
Juros e Encargos da Dívida	100	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Outras Despesas Correntes	100	122,45	153,46	170,91	224,62	250,87	265,87	322,07	365,68	380,07	416,64
DESPESAS DE CAPITAL	100	117,98	160,59	156,93	219,10	212,98	132,51	267,40	381,41	203,27	131,11
Investimentos	100	120,74	176,34	160,52	266,02	275,63	167,21	387,38	596,46	279,51	157,42
Inversões Financeiras	100	22,03	14,21	847,73	338,16	7,11	0,00	474,88	248,76	260,98	130,95
Amortização da Dívida	100	115,67	140,34	139,60	149,08	125,87	84,59	90,01	127,29	91,84	142,19

Fonte: Prefeitura de Bagé (2016).

Elaboração: Adaptado de Paim (2007).

Na análise horizontal das despesas correntes (Tabela 4), notou-se evolução média de 131,88%. Já as despesas de capital apresentaram evolução média de 98,33%.

Nota-se aqui a coerência entre Receitas Correntes e Despesas Correntes, o que significa que o recurso está sendo aplicado conforme sua finalidade. Com relação às Despesas Correntes, destacam-se as Outras Despesas Correntes apresentando evolução média de 167,26%. Essa conta, conforme o Manual de Demonstrativos Fiscais (2013), refere-se a valores de aquisição de material de consumo, pagamento de diárias, contribuições, auxílio-alimentação, transporte, além de outras não classificáveis nos demais grupos da Despesa Corrente.

A conta de Pessoal e Encargos Sociais, que representou a maior execução de despesas conforme a análise vertical, cresceu em média 114,23%.

Nas Despesas de Capital verificou-se a maior evolução na conta de Investimentos, média de 158,72%. Importante destacar que essa conta já se apresentou como a principal

aplicação de recursos na análise vertical, o que significa que ela continuou crescendo durante o período de análise.

A conta Amortização da Dívida evoluiu em média de 20,65%, já as Inversões Financeiras que se apresentavam com a menor participação na análise vertical, apresentaram uma evolução de 134,48%. Isso significa que além do ente investir em projetos de novas obras, ele investe, também, em “bens que já estão em utilização pelo ente” (BRASIL, 1964, Art. 12, § 5º).

Tabela 5 – Análise Vertical do total das Receitas

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
	AV	AV	AV	AV	AV	AV	AV	AV	AV	AV	AV
Rec. Correntes	91,06	95,07	92,06	89,91	93,77	96,67	96,38	94,11	88,04	95,86	98,45
Rec. Capital	8,94	4,93	7,94	10,09	6,23	3,33	3,62	5,89	11,96	4,14	1,55
REC. TOTAL	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

Fonte: Prefeitura de Bagé (2016).

Elaboração: Adaptado de Paim (2007).

Tabela 6 – Análise Vertical do total das Despesas

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
	AV	AV	AV	AV	AV	AV	AV	AV	AV	AV	AV
Desp. Correntes	86,37	85,98	84,29	86,55	84,48	86,27	91,69	86,42	83,54	90,95	94,09
Desp. Capital	13,63	14,02	15,71	13,45	15,52	13,73	8,31	13,58	16,46	8,50	5,91
Amortização Dívida/ Refinanciamento	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,55	0,00
DESP. TOTAL	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

Fonte: Prefeitura de Bagé (2016).

Elaboração: Adaptado de Paim (2007).

Conforme apresenta a Tabela 5 foi possível verificar que, durante a análise, as receitas correntes representaram a principal fonte de recursos do município. Na Tabela 6, assim como nas receitas, têm-se as despesas correntes representando a maior aplicação de recursos durante o período analisado. Esses resultados confirmam as evoluções na análise horizontal que indicavam a tendência para as arrecadações de receitas correntes e aplicação em despesas correntes. Nesses gráficos foi possível perceber um crescimento uniforme das receitas e despesas correntes enquanto que as de capital apresentavam variações muito significativas durante o período.

Na análise do índice de realização das receitas, conforme Tabela 7, verificou-se que, nas Receitas Correntes, houve arrecadação total, sendo aceitável uma pequena diferença, e até mesmo um leve excesso de arrecadação.

Tabela 7 – Índice de Realização das Receitas

INDICE REALIZAÇÃO RECEITAS	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Receitas Correntes	1,10	1,00	1,00	0,96	0,99	0,93	1,03	1,03	0,93	0,94	0,92
Receita Tributária	1,12	0,98	0,95	0,98	1,01	0,96	1,03	0,99	0,93	0,98	0,98
Receita de Contribuições	1,09	1,05	1,20	0,85	0,97	0,93	1,11	0,90	0,58	1,04	0,83
Receita Patrimonial	1,01	1,85	1,33	1,29	1,37	0,74	1,58	1,88	1,30	-0,01	0,88
Receita Agropecuária	0,00	0,02	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Receita Industrial	-	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Receita de Serviços	8,97	1,01	0,74	0,39	0,81	3,42	0,96	1,09	0,92	1,04	1,29
Transferências Correntes	1,05	0,99	0,97	0,95	0,98	0,93	1,00	1,04	0,96	0,99	0,91
Outras Receitas Correntes	1,57	1,16	1,23	1,04	0,94	1,04	1,03	0,98	0,89	0,91	1,06
Receitas de Capital	2,55	0,72	2,14	0,45	0,23	0,20	0,22	0,48	0,51	0,14	0,16
Operações de Crédito	0,54	0,44	0,53	0,01	0,20	0,47	0,11	0,49	0,42	0,00	0,00
Alienação de Bens	-	0,00	0,00	375,34	1,05	0,00	0,07	2,59	11,86	0,92	2,57
Amortiz. de Empréstimos	-	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Transferências de Capital	58,61	1,39	6,25	0,85	0,24	0,06	0,26	0,47	0,53	0,15	0,22
Outras Receitas de Capital	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,56	3,73	0,69
Subtotal das Receitas	1,16	0,98	1,04	0,86	0,83	0,83	0,91	0,97	0,85	0,76	0,86
Op. Crédito/refinanc.	-	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL	1,16	0,98	1,04	0,86	0,83	0,83	0,91	0,97	0,85	0,76	0,86

Fonte: Prefeitura de Bagé (2016).

Elaboração: Adaptado de Paim (2007).

Situação distinta ocorreu nas Receitas de Contribuições, nos anos de 2007, índice de 0,85, de 2012, com índice 0,58, e de 2014, índice de 0,83. Na Receita Patrimonial ocorreu redução no ano de 2009, com índice de 0,74 e ano 2014 com índice de 0,88. A Receita de Serviços que apresentou um alto índice no ano de 2004, 8,97, reduziu para 0,74 em 2006, para 0,39 em 2007 aumentando para 0,81 em 2008, e manteve-se com arrecadação total e acima do total a partir desse período. A conta Outras Receitas Correntes apresentou uma leve redução no ano de 2012, porém nos demais, houve em geral, um leve excesso de arrecadação.

Nas Receitas de Capital houve mais que o dobro de arrecadação prevista, nos anos de 2004 e 2006, porém nos demais, obteve uma significativa redução. Merece destaque a conta Alienação de Bens, que obteve índice bem elevado no ano de 2007 e 2012, e a conta Transferências de Capital no ano de 2004 e 2006.

Com relação ao total das receitas nota-se leve excesso de arrecadação no início do período e queda no final do período, ficando a arrecadação na média de 91% do previsto. Conforme Tabela 8, nas Despesas Correntes, verificou-se, em geral, boa aplicação dos recursos, porém em 2007 e 2011, o ente apresentou um baixo índice, sendo 0,88 e 0,72, respectivamente.

Tabela 8 – Índice de Realização das Despesas

ÍNDICE REALIZAÇÃO DESPESAS	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Despesas Correntes	0,93	0,90	0,93	0,88	0,92	0,95	0,93	0,72	0,96	0,97	0,91
Pessoal e Encargos Sociais	0,98	0,99	0,99	0,98	0,07	0,99	0,98	0,99	0,99	1,07	0,95
Juros e Encargos da Dívida	-	0,00	0,00	0,00	0,00	0,90	0,95	1,00	1,00	1,00	0,62
Outras Despesas Correntes	0,87	0,80	0,85	0,76	0,86	0,90	0,86	0,94	0,93	0,85	0,87
Despesas de Capital	0,45	0,54	0,59	0,40	0,36	0,45	0,28	0,61	0,56	0,26	0,33
Investimentos	0,32	0,41	0,48	0,29	0,29	0,39	0,23	0,57	0,52	0,22	0,23
Inversões Financeiras	0,98	0,55	0,36	0,92	0,63	0,06	0,00	0,97	0,99	0,64	0,99
Amortização da Dívida	1,00	1,00	1,00	0,99	1,00	0,96	1,00	1,00	1,00	1,00	0,95
Subtotal das Despesas	0,81	0,82	0,84	0,74	0,72	0,80	0,76	0,88	0,85	0,75	0,01
Amortização da Dívida/Refinanciamento	-	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,52	0,00
TOTAL	0,81	0,82	0,84	0,74	0,72	0,80	0,76	0,88	0,85	0,75	0,01

Fonte: Prefeitura de Bagé (2016).

Elaboração: Adaptado de Paim (2007).

A conta de Pessoal e Encargos Sociais apresentou, inclusive, execução acima da fixação, porém no ano de 2008 apresentou o índice de 0,07, ou seja, executou apenas 7% da fixação. Os Juros e Encargos da Dívida haviam sido executados de forma satisfatória sua fixação orçamentária, mas reduziu esse índice para 0,62 em 2014. As Outras Despesas Correntes, somente apresentaram índices aceitáveis em 2009, 2011 e 2012, sendo menor que 0,80 nos demais períodos.

As Despesas de Capital apresentaram o maior índice, 0,61, no ano de 2011. Os Investimentos obtiveram índices bem baixos de 2004 a 2010, melhorando um pouco em 2011 e 2012, com 0,57 e 0,52, nesta ordem, porém voltou a cair nos últimos dois anos da análise. As Inversões Financeiras também tiveram grandes oscilações, iniciando o período com 0,98, caíram bastante nos anos de 2005, 2006, 2008, 2009 e 2013, sendo os demais conforme o primeiro. Destaque à conta Amortização da Dívida que apresentou uma excelente execução, sendo o menor índice, de 0,95 em 2014.

Ainda sobre as despesas, com a análise do total, verificou-se que o ente não aproveita de forma eficiente a fixação orçamentária, apresentando o maior índice de execução, 88%, no ano de 2011. Percebe-se, ainda, que a execução das despesas é um pouco abaixo da realização das receitas, o que significa que a insuficiência de arrecadação influencia a execução das despesas.

Os resultados mostram que pode ter havido falhas no momento da previsão e fixação dos orçamentos, pois os mesmos não são realizados em sua totalidade. Conforme Lima e Castro (2003) as receitas podem ser arrecadadas a maior ou a menor que a prevista, mas as despesas não podem apresentar execuções acima da fixação, pois só pode ser emitidos empenhos até o valor do crédito orçamentário disponível, o que não acontece no ano de 2013 com as despesas de Pessoal e Encargos Sociais.

Para complementar a análise das despesas, foi realizado o cálculo da participação dos créditos adicionais nas dotações atualizadas (Tabela 9). Notou-se que as Despesas de

Capital utilizam-se mais dos créditos adicionais, média de 39,21%, enquanto que as Despesas Correntes, média de apenas 16,12%. Porém foi a conta de Juros e Encargos da Dívida que apresentaram a maior participação dos créditos na dotação.

Tabela 9 – Participação Percentual dos Créditos Adicionais nas Dotações Atualizadas

PARTIC. CRÉDITOS ADICIONAIS	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Despesas Correntes	0,39	17,50	15,72	19,48	22,89	14,49	21,68	17,58	22,55	12,06	12,98
Pessoal e Encargos Sociais	10,13	11,97	7,54	8,84	14,33	10,75	20,26	5,76	19,27	12,09	17,36
Juros e Encargos da Dívida	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	100,00	82,76	75,15	38,99	94,77	0,00
Outras Despesas Correntes	15,05	24,02	25,04	29,60	31,92	18,60	23,24	29,54	26,61	11,57	7,43
Despesas de Capital	48,67	30,55	54,00	58,25	75,19	22,35	16,28	34,00	55,87	11,96	24,19
Investimentos	57,73	2,88	56,69	71,49	82,32	28,09	22,35	37,55	58,90	13,00	33,24
Inversões Financeiras	1,52	-266,07	-321,82	-15,43	-76,53	-1209,43	-122,72	-26,24	-31,69	13,28	-63,26
Amortização da Dívida	13,18	38,84	45,74	-9,85	-22,25	-2,37	-48,87	1,05	19,47	-8,68	-34,34
Subtotal das Despesas	20,28	19,35	23,13	27,74	37,92	15,18	19,37	19,49	29,66	10,80	14,10

Fonte: Prefeitura de Bagé (2016).

Elaboração: Adaptado de Paim (2007).

Assim, em relação ao total das despesas verificou-se que, em geral, o orçamento conta com uma pequena participação de créditos adicionais, no máximo 37,92%, o que significa que são realizadas pequenas reestimativas de despesas.

Importante destacar que as contas de Inversões Financeiras e Amortização da Dívida utilizaram-se de créditos adicionais para redução de sua Dotação Inicial. Isso pode apresentar uma estratégia para esconder créditos ou para realizar a anulação de créditos e assim poder abrir em outras rubricas.

Um fato importante para ser mencionado, verificado nos demonstrativos, trata da existência de superávits nos períodos iniciais da análise, até o ano de 2008. Porém em 2009, 2012 e 2013, eles apresentaram déficits, o que significa que as receitas realizadas foram menores que as despesas executadas. Vale ressaltar que nos anos de 2008 e 2009, o país passou por uma forte crise econômica, o que pode explicar ter havido déficit neste ano.

5 Considerações finais

A partir do objetivo do presente estudo analisou-se o comportamento da execução orçamentária no município de Bagé-RS, durante o período de 2004 a 2014 onde foi verificado, por meio da análise vertical, que a principal fonte de recursos do município, nas Receitas Correntes, são as Transferências Correntes, mais especificamente as transferências intergovernamentais, recursos recebidos de outros entes de governo, Estadual ou Federal.

Nas Receitas de Capital têm-se as Transferências de Capital como fonte principal, que corresponde a convênios, o que indica que o município cumpre as exigências da legislação quanto a apresentar dotação específica de contraprestação e também de comprovação de regularidade quanto ao pagamento de tributos e financiamentos, cumprimento dos limites constitucionais relacionados à educação e saúde. Essa constatação significa que o ente não tem capacidade de gerar receita suficiente para fazer face às despesas que estão sendo executadas, principalmente se não forem as transferências obrigatórias.

Referente às aplicações de recursos, nas Despesas Correntes, encontrou-se a maior parte destinada a conta de Pessoal e Encargos Sociais, indicando que há maior gasto com o quadro de servidores. Nas Despesas de Capital têm-se os Investimentos com a maior participação, que significa que há planejamentos e execução de obras, instalações e aquisição de imóveis para essa finalidade.

A análise horizontal trouxe a evolução dos componentes do balanço indicando crescimento maior nas receitas e despesas correntes que nas de capital. Nas Receitas Correntes destacou-se as contas Receitas Patrimoniais, o que significa que o ente obteve maiores negociações de seus títulos no mercado de capitais. Uma constatação importante através dessa análise foi o contínuo crescimento das despesas com Pessoal e Encargos Sociais e Investimentos, que haviam sido apresentados na análise vertical como as maiores aplicações de recursos. Isso vem confirmar, de certa forma, os gastos do município.

Cabe destacar que a conta de Pessoal e Encargos Sociais não foi a que apresentou maior evolução e sim a conta Outras Despesas Correntes que se refere à manutenção da máquina pública, ou seja, aquisição de material de consumo, pagamento de diárias, contribuições, auxílio-alimentação, transporte, além de outras não classificáveis nos demais grupos da Despesa Corrente.

Por último foram analisados os índices de realização das receitas e realização das despesas. Estes revelaram, nas receitas, que no início do período de análise havia uma maior realização, inclusive um leve excesso de arrecadação, porém, esse índice foi caindo quando se aproximava do término do período. Isso indica que o orçamento apresenta ineficiência da gestão na busca dos recursos, pois não arrecadou o que fora previsto.

Com relação às despesas, notou-se a insuficiência da arrecadação das receitas, pois não houve a execução em sua totalidade, indicando economia na realização das despesas. Isso pode acarretar limitação na realização de investimentos em projetos, pois o valor disponível para a realização do mesmo é menor.

Assim pôde-se concluir que a execução do orçamento poderia ter sido mais eficiente, pois não foi arrecadado o que previa e, assim, não houve a eficiente aplicação, pois a não arrecadação trouxe limitação na execução das despesas. Apesar da análise vertical e horizontal constatar que o governo investe em novos projetos para cumprir as demandas sociais, a análise dos índices trouxe que a execução do orçamento não se realizou conforme fora orçado e a execução não obteve evolução com o avançar dos anos, ao invés disso, obteve bons índices nos períodos iniciais e baixou os índices no final do período.

Por fim, observa-se que durante o período da análise, os demonstrativos se apresentaram com muitas diferenças, em vista de cada ano ter uma nova Portaria da STN, instituindo um novo Manual do RREO e alterando a estrutura dos demonstrativos. Mesmo os

demonstrativos sendo apresentados conforme exigido pelos manuais, tornou-se necessário fazer adaptações para a realização dos cálculos, os quais dificultam as análises e podem limitar a qualidade dos resultados alcançados. Infere-se que, apesar das dificuldades na análise, a pesquisa pôde esclarecer a execução orçamentária do município de Bagé-RS.

Referências

- ARAÚJO, I.; ARRUDA, D. **Contabilidade pública: da teoria à prática**. 2. ed. revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BRASIL. Lei n. 4320, 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. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 mar. 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 20 ago. 2016.
- _____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 22 ago. 2016.
- _____. Lei n. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 05 mai. 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 12 ago. 2016.
- FUNDAÇÃO DE ECONOMIA E ESTATÍSTICA. **População por município, faixa etária e sexo**. 2010, Rio Grande do Sul. Disponível em: <http://www.fee.rs.gov.br/indicadores/populacao/censos-demograficos/>. Acesso em: 25 ago. 2016.
- IUDÍCIBUS, S. **Análise de balanço**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- KOHAMA, H. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- LIMA, D. V.; CASTRO, R. G. **Contabilidade pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- LYRA, A. S. G.; LOCK, F. N.; MAIOR, V. C. S. Mensuração da Gestão Pública. In: CONVENÇÃO DOS CONTABILISTAS DE PERNAMBUCO, 4., 1998, Pernambuco. **Anais CRC-PE**, Pernambuco, 1998. p. 33-44.
- MATARAZZO, D. C. **Análise financeira de balanços: abordagem básica e gerencial**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- NASCIMENTO, L. S.; CHERMAN, B. C. **Tópicos contemporâneos de contabilidade pública**, incluindo: lei de responsabilidade fiscal e exercícios resolvidos de concursos. Vem concursos, 2005. Disponível em: <http://pt.slideshare.net/Padme/apostila-topicos-conta-publica-lrf-exerc-resolvidos-concursos>. Acesso em: 21 ago. 2016.
- PAIM, V. M. **Análise dos balanços orçamentários da União referente aos anos de 2004, 2005 e 2006**. 2007. Trabalho de conclusão de curso (Curso de Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Santa Maria. Santa Maria, 2007.
- PEREZ JUNIOR, J. H.; BEGALLI, G. A. **Elaboração e análise das demonstrações contábeis: atualizada conforme a Lei 11638/07e MP n. 449/08**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- PISCITELLI, R. B.; TIMBÓ, M. Z. F. **Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública**. 12. ed. revista ampliada e atualizada até março 2012. São Paulo: Atlas, 2012.
- PREFEITURA DE BAGÉ. **Relatório Resumido da Execução Orçamentária**. 2016. Disponível em: http://www.bage.rs.gov.br/contas_publicas.php. Acesso em: 20 ago. 2016.
- RIBEIRO, O. M. **Estrutura e Análise de Balanços Fácil**. 8. ed. ampliada e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2009.
- MORAES, Maria Luiza Moraes; LOCK, Fernando do Nascimento; ESPICH, Denise; SANFELICE, Gabriela Martins. Análise do comportamento da execução orçamentária – o caso de Bagé/RS. **Revista Democracia Digital e Governo Eletrônico**, Florianópolis, v. 1, n. 17, p. 188-206, out. 2018.

- SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Aplicações Financeiras** – renda fixa e renda variável. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaFisica/IRPF/2006/perguntas/AplicFinanRenFixaRenVariavel.htm>. Acesso em: 15 ago. 2016.
- SILVA, L. M. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- TRIBUNAL REGIONAL ELEITORAL. **Resultado das eleições**. 2016. Disponível em: <http://www.tre-rs.jus.br/index.php?nodo=278>. Acesso em: 22 ago. 2016.