



LIGA DE ENSINO DO RIO GRANDE DO NORTE
CENTRO UNIVERSITÁRIO DO RIO GRANDE DO NORTE

ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO INSTITUTO DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA E EXTENSÃO RURAL DO RN MEDIANTE O USO DE QUOCIENTES

Hálisson Dantas de Azevedo¹
Joana D'arc Medeiros Martins²

RESUMO

A contabilidade tem por objetivo a prestação de informações relevantes, no intuito de facilitar a tomada de decisões por parte dos seus usuários. Para tanto, a ciência contábil faz uso de técnicas e métodos diferenciados, como a elaboração de demonstrações contábeis e o estudo das mesmas através de quocientes calculados a partir das informações por elas veiculadas. O presente artigo tem como objetivo geral desenvolver uma análise nas demonstrações contábeis do Instituto de Assistência Técnica e Extensão Rural (EMATER/RN) através do uso de quocientes. Como objetivo específico, se tentará, através da referida análise, discorrer sobre aspectos da execução orçamentária, financeira e patrimonial da EMATER/RN, analisando o comportamento da receita prevista e arrecadada, da despesa fixada e executada, da receita e da despesa corrente e de capital, do ativo e passivo financeiro, bem como das variações patrimoniais, observando a existência e o comportamento do resultado orçamentário, do resultado financeiro, do superávit financeiro e do resultado patrimonial encontrados nos balanços orçamentário, financeiro, patrimonial e demonstração das variações patrimoniais. Para tanto, se fará uso da pesquisa bibliográfica e de um estudo de caso, utilizando-se as demonstrações contábeis acima citadas, nos exercícios de 2009 e 2010. Os resultados demonstraram a existência tanto de excesso quanto de insuficiência de arrecadação, déficit no equilíbrio orçamentário entre despesa fixada e receita prevista, economia orçamentária, resultado da execução orçamentária deficitário, aumento do resultado financeiro do exercício, superávit financeiro, aumento das despesas de capital e superávit patrimonial.

Palavras-Chaves:

Administração pública. Contabilidade governamental. Orçamento público. Balanços públicos. Quocientes.

¹ Discente do Curso de Pós Graduação Especialização em Contabilidade e Auditoria Governamental do Centro Universitário do Rio Grande do Norte.

² Docente do Curso de Pós Graduação Especialização em Contabilidade e Auditoria Governamental do Centro Universitário do Rio Grande do Norte.

ABSTRACT

Accounting aims to provide relevant information to facilitate decision making by its users. To this end, the science book makes use of different techniques and methods such as preparation of financial statements and the study using the same ratios calculated from the information conveyed by them. This article aims to develop a general analysis of the financial statements of the Institute of Technical Assistance and Rural Extension (EMATER / RN) through the use of ratios. Specific objectives were to attempt, through such an examination, discuss aspects of budget execution, financial and property EMATER / RN, analyzing the behavior of the expected revenue and collected, and enforced set of expenditure, revenue and current expenditure and capital, financial assets and liabilities, as well as the equity changes, noting the existence and behavior of the outcome budget, the financial result, the financial surplus and the result found in the balance sheet budgeting, financial, equity and statement of changes in equity. Thus, it will make use of literature and a case study, using the aforementioned financial statements for the years 2009 and 2010. For Carlos Gil (1996, p.48, 58), literature search "is developed from material already prepared, consisting mainly of books and scientific papers" and a case study "is characterized by deep and thorough study of one or a few objects in a way that allows its broad and detailed knowledge."

KeyWords:

Public administration. Governmental accounting. Public budget. Balance public. Quotients.

1 INTRODUÇÃO

As informações contidas nas demonstrações contábeis são utilizadas pelos gestores públicos para tomada de decisões que comporão a política de gestão e administração dos recursos públicos de determinada repartição.

Com o intuito de melhor subsidiar essas decisões, faz-se uso da técnica de análise e interpretação dos balanços públicos através de quocientes, que darão ao usuário da informação contábil (no caso aqui estudado, o administrador público) detalhes que o ajudem a identificar os fatos ocorridos durante a execução do orçamento.

Nesse sentido, o presente artigo se propõe a fazer uma análise das demonstrações contábeis de uma determinada Autarquia Estadual, qual seja, o Instituto de Assistência Técnica e Extensão Rural (EMATER/RN), lançando luz aos resultados veiculados pelas referidas demonstrações, com vistas ao auxílio na

tomada de decisões, residindo nesse ponto, a importância do estudo que aqui será desenvolvido.

Conforme dito no resumo acima, este trabalho tem como objetivo desenvolver uma análise nas demonstrações contábeis do referido órgão fazendo uso de quocientes obtidos a partir dos balanços orçamentário, financeiro, patrimonial e variações patrimoniais, investigando os resultados ali encontrados, e analisando também a execução orçamentária da receita (prevista e arrecadada) e da despesa, (fixada e executada).

Por fim, a metodologia aqui usada fará uso de uma pesquisa bibliográfica bem como de um estudo de caso (os conceitos dessas duas metodologias foram apresentados no resumo acima), utilizando-se das demonstrações contábeis da EMATER/RN nos exercícios financeiros de 2009 e 2010.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Segundo Di Pietro (2003), a Administração Pública pode ser vista sob dois aspectos:

- a) Aspecto Subjetivo – Designa os entes que exercem atividade administrativa, compreendendo pessoas jurídicas, órgãos e agentes públicos que têm o dever de exercer a função administrativa, uma das funções em que se divide o Estado, junto com a legislativa e a judiciária;
- b) Aspecto Objetivo – Nesse caso, a Administração Pública designa a natureza da atividade exercida por tais entes, se confundindo com a própria função administrativa, pertencente, essencialmente, ao Poder Executivo.

Sempre sujeita ao princípio da legalidade, a Administração Pública possui prerrogativas e privilégios a ela outorgados pela própria lei, dando-lhe aos seus atos supremacia em relação ao interesse particular.

Em relação a tal supremacia, assim se expressa Di Pietro (2003, p.65):

Isto significa que a Administração Pública possui prerrogativas ou privilégios, desconhecidos na esfera do direito privado, tais como a auto-executoriedade, a autotutela, o poder de expropriar, o de requisitar bens e serviços, o de ocupar temporariamente o imóvel alheio, o de instituir servidão, o de aplicar sanções administrativas, o de alterar e rescindir unilateralmente os contratos, o de impor medidas de polícia. Goza, ainda,

de determinados privilégios como a imunidade tributária, prazos dilatados em juízo, juízo privativo, processo especial de execução, presunção de veracidade de seus atos.

Em comparação com a administração privada, Castro (2010, p. 18) assim se expressa: A Administração Pública deve ser vista, juridicamente, como contraponto da administração privada. Lá, tudo é permitido, exceto o que a lei proíbe. Na área pública nada é permitido, somente o que a legislação autoriza.

Ainda segundo o mesmo autor,

A Administração pública Federal atual foi definida pelo Decreto-lei 200/67, que a dividiu em duas áreas: Administração Direta e Administração Indireta. A Administração Direta abrange os três poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) e compreende o conjunto de órgãos integrados, responsáveis pela condição da administração da União, como são os Ministérios. A administração Indireta compõe-se do conjunto de entes vinculados a cada Ministério. (BRASIL, 1967).

O autor ressalta que, embora o Decreto-lei 200/2007 seja aplicável à União, seus conceitos foram assimilados pelas demais esferas de governo.

Com relação às entidades que compõem a Administração Indireta, Di Pietro (2003, p. 361) afirma: Compõem a Administração Indireta, no direito positivo brasileiro, as autarquias, as fundações instituídas pelo poder público, as sociedades de economia mista e as empresas públicas.

Ressaltamos que a entidade objeto deste estudo é classificada como autarquia estadual, integrando, portanto, a estrutura da Administração Indireta do estado do Rio Grande do Norte, conforme Lei Estadual nº 6.486, de 5 de outubro de 1993.

Por fim, resta-nos ressaltar que todos os órgãos integrantes da Administração Pública, direta ou indireta, devem se submeter aos princípios básicos da Administração Pública elencados no *caput* do artigo 37 da Constituição Federal: A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

2.2 CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL

2.2.1 Conceito, Campo De Aplicação E Objeto

Contabilidade governamental, segundo Carvalho (2005, p. 74),

É o ramo da ciência contábil que tem por objetivo aplicar os conceitos, princípios e normas contábeis nos atos e fatos de gestões orçamentária, financeira e patrimonial e de compensação, nos órgãos de gestões da Administração Pública, direta e indireta e ainda fornecer informações tempestivas, compreensíveis e fidedignas à sociedade e aos gestores públicos.

Para Mota (2009, p.222),

A contabilidade pública é o ramo da ciência Contábil que aplica na administração pública as técnicas de registro dos atos e fatos administrativos, apurando resultados e elaborando relatórios periódicos, levando em conta as normas de Direito Financeiro (Lei 4.320/64), os princípios gerais de finanças públicas e os princípios de contabilidade.

Estando os órgãos e entidades públicas obrigadas a obedecer ao princípio da legalidade, a contabilidade governamental deverá basear-se nas normas vigentes, escriturando e registrando os atos e fatos da administração conforme disciplina a legislação.

Para tanto, a Lei 4.320/64 (que estabelece normas de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da união, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal) dispõe em seus artigos 90, 29 e 89 que:

A contabilidade deverá evidenciar, em seus registros, o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a despesa realizada à conta dos mesmos créditos e as dotações disponíveis. Caberá aos órgãos de contabilidade... organizar demonstrações mensais da receita arrecadada...para servirem de base à estimativa da receita, na proposta orçamentária.
A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira patrimonial e industrial. (BRASIL, 1964)

O campo de aplicação da contabilidade governamental, segundo Carvalho (2005), abrange todos os órgãos da Administração Direta, bem como as entidades integrantes da Administração indireta, ou seja, as autarquias, fundações públicas, empresas públicas e sociedade de economia mista, sendo que em relação as duas ultimas, só serão escrituradas pelas normas da contabilidade governamental caso recebam recursos dos orçamentos fiscal ou da seguridade social, relativo a pagamento de custeio.

Com relação ao objeto de estudo, a Resolução CFC nº 1.128/2008 (BRASIL, 2008) estabelece que “o objeto da contabilidade aplicada ao setor público é o patrimônio público”.

No entanto, Mota (2009, p.224) ressalta que “a contabilidade aplicada ao setor público não se limita a estudar, registrar e evidenciar um único objeto: patrimônio (e suas variações)”.

Para ele existem normas que impõem o registro e a análise do orçamento (conforme artigo 90 da Lei 4.320/64 acima transcrito), bem como de fatos e atos que, embora não compreendidas no patrimônio, possam vir de alguma forma a afetá-lo.

A resolução CFC 1.132/2008 (BRASIL, 2008) vai ao encontro desse pensamento, ao afirmar que:

O patrimônio das entidades do setor público, o orçamento, a execução orçamentária e financeira e os atos administrativos que provoquem efeitos de caráter econômico e financeiro no patrimônio da entidade devem ser mensurados ou avaliados monetariamente e registrados pela contabilidade.

2.2.2 Orçamento Público

Baleeiro, citado por Mota (2009, p.18) conceitua orçamento como:

um ato pelo qual o Poder Legislativo autoriza o Poder Executivo, por um certo período e em pormenor, a realização das despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins adotados pela política econômica e geral do país, assim como, a arrecadação das receitas criadas em lei.

Já Kohama (2001, p.63) afirma que o Orçamento é um ato de previsão de receita e fixação de despesa, para um determinado período de tempo, geralmente, um ano, e constitui documento fundamental das finanças do Estado, bem como da Contabilidade pública.

A partir da edição da Lei Federal 4.320/64, adotou-se no Brasil a técnica para elaboração de orçamentos chamada de Orçamento programa, que no dizer de Mota (2009, p.19), “consiste na interligação do planejamento com o orçamento por meio de programas de governo.”

Segundo o mesmo autor, são várias as vantagens advindas da utilização dessa técnica, tais como:

- Melhor planejamento das ações;
- Maior precisão das ações que o governo pretende realizar;
- Maior precisão na elaboração dos orçamentos e, conseqüentemente, mais condições para obtenções dos custos em razão de facilidade para identificação de duplicação de funções;
- Melhor controle da execução dos programas, pois é possível identificar os gastos e as realizações por programa, e sua comparação em termos absolutos e relativos; e
- Apresentação dos objetivos e dos recursos da instituição e do inter-relacionamento entre custos e programações.

No Brasil, são três os instrumentos de planejamento dos quais faz uso a Administração Pública, estando eles previstos no artigo 165 da Constituição Federal:

Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I – o plano plurianual;

II – as diretrizes orçamentárias;

III – os orçamentos anuais.

O plano plurianual, nas palavras de Kohama (2001, p.62)

É um plano de médio prazo, através do qual procura-se ordenar as ações do governo que levem ao atingimento dos objetivos e metas fixados para um período de quatro anos, ao nível do governo federal, e também de quatro anos ao nível dos governos estaduais e municipais.

Ressalte-se que nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade (Constituição Federal de 1988, artigo 167, § 1º) (BRASIL, 1988).

“A lei de diretrizes orçamentárias tem a finalidade de nortear a elaboração dos orçamentos anuais, compreendidos aqui o orçamento fiscal, o orçamento de investimentos das empresas e o orçamento da seguridade social, de forma a adequá-los às diretrizes, objetivos e metas da administração pública, estabelecidos no plano plurianual.” (KOHAMA, 2001, p.62)

Com relação ao orçamento anual, a Lei Federal 4.320/64 em seu art. 2º assim se expressa: A Lei de orçamento conterá a discriminação da receita e despesa, de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade.

Já a Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), em seu art. 165, § 5º diz que

A lei orçamentária anual compreenderá:

- I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;
- II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;
- III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Kohama (2001, p.63) alerta 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.”

Tal afirmação é pertinente, tendo em vista que a elaboração do orçamento deve obedecer, dentre outros, ao princípio da unidade, conforme art. 2º da Lei Federal 4.320/64, acima transcrito.

2.2.3 Conceituação e Classificação da Receita Orçamentária

O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público - MCASP, elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional, 4ª edição, trata a receita orçamentária, para fins contábeis, como “efetiva” ou “não-efetiva”, sendo efetiva quando aumenta a situação líquida patrimonial da entidade, constituindo-se em fato contábil modificativo ou aumentativo, e não-efetiva quando não altera a situação líquida patrimonial, constituindo-se em fato contábil meramente permutativo.

O Manual também trata e conceitua a receita orçamentária em dois sentidos:

Em sentido amplo, os ingressos de recursos financeiros nos cofres do Estado denominam-se Receitas Públicas, registradas como Receitas Orçamentárias, quando representam disponibilidades de recursos financeiros para o erário, ou Ingressos Extra-orçamentários, quando representam apenas entradas compensatórias.
Em sentido estrito, chamam-se públicas apenas as receitas orçamentárias. (BRASIL, 2011)

Ainda segundo o mesmo Manual, receitas orçamentárias:

São disponibilidades de recursos que ingressam durante o exercício orçamentário e constituem elemento novo para o patrimônio público.

Essas receitas pertencem ao Estado, transitam pelo patrimônio do Poder Público, aumentam-lhe o saldo financeiro, e, via de regra, por força do Princípio Orçamentário da Universalidade, estão previstas na Lei Orçamentária Anual. (BRASIL, 2011).

2.2.4 Classificações da Receita Orçamentária

As receitas orçamentárias são classificadas segundo os seguintes critérios (Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público - MCASP, elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional, 4ª edição):

- 1 – Natureza;
- 2 – Fonte/Destinação de Recursos; e
- 3 – Indicador de Resultado Primário.

Para este estudo, interessa-nos apenas a classificação quanto à natureza (mais especificamente a categoria econômica), assim subdividida, de acordo com o já referido Manual:

C	O	E	R	AA	SS
Categoria Econômica	Origem	Espécie	Rubrica	Alínea	Subalínea

2.2.4.1 CATEGORIA ECONÔMICA DA RECEITA

Segundo o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público - MCASP, elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional, 4ª edição, a classificação da receita quanto à categoria econômica poder ser:

Receitas 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

Receitas de Capital – Também aumentam as disponibilidades financeiras do Estado e são instrumentos de financiamento dos programas e ações orçamentários, a fim de se atingirem as finalidades públicas. Porém, de forma diversa das receitas correntes, as Receitas de Capital em geral não provocam efeito sobre o patrimônio. (BRASIL, 2011.)

De acordo com a Lei Federal 4.320/64, art. 11, § 4º, (BRASIL, 1964):

A classificação da receita obedecerá ao seguinte esquema:

RECEITAS CORRENTES
 RECEITA TRIBUTÁRIA
 Impostos
 Taxas
 Contribuições de Melhoria
 RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES
 RECEITA PATRIMONIAL
 RECEITA AGROPECUÁRIA
 RECEITA INDUSTRIAL
 RECEITA DE SERVIÇOS
 TRANSFERÊNCIAS CORRENTES
 OUTRAS RECEITAS CORRENTES
 RECEITAS DE CAPITAL
 OPERAÇÕES DE CRÉDITO
 ALIENAÇÃO DE BENS
 AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS
 TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL
 OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL

2.2.5 Conceituação e Classificação da Despesa Orçamentária

Emygdio, citado por Mota (2009, p.123) diz que despesa pública é “a aplicação certa quantia em dinheiro, por parte da autoridade ou agente público competente, dentro de uma autorização legislativa, para execução de um fim a cargo do governo”.

Para Kohama (2001, p. 109)

Constituem Despesa Pública os gastos fixados na lei orçamentária ou em leis especiais e destinados à execução dos serviços públicos e dos aumentos patrimoniais; à satisfação dos compromissos da dívida pública; ou ainda à restituição ou pagamento de importâncias recebidas a título de cauções, depósitos, consignações, etc.

O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público - MCASP, elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional, 4ª edição, traz as seguintes classificações para a despesa orçamentária: classificação institucional, funcional, por estrutura programática e por natureza.

Apresentaremos, segundo o citado Manual, apenas aquelas que são necessárias à elaboração do presente artigo.

1 – Classificação Institucional – Reflete a estrutura dos créditos orçamentários e está estruturada em dois níveis hierárquicos: órgão e unidade orçamentária.

O código da classificação institucional compõe-se de cinco dígitos, sendo os dois primeiros reservados à identificação do órgão e os demais para se referirem à unidade orçamentária.

2 – Classificação Funcional – esta classificação separa a despesa pública em funções e subfunções, referindo a área governamental em que a despesa está sendo executada (educação, saúde, segurança, etc).

Instituída pela Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999, do Ministério do Orçamento e Gestão, a classificação funcional é representada por cinco dígitos, sendo os dois primeiros relacionados com a função e os demais representando a subfunção.

3 – Classificação por Natureza - esta classificação compõe-se de Categoria Econômica, Grupo de Natureza da Despesa e Elemento de Despesa.

Conforme art. 12 da Lei Federal 4.320/64 (BRASIL, 1964),

A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:

DESPESAS CORRENTES

Despesas de Custeio

Transferências Correntes

DESPESAS DE CAPITAL

Investimentos

Inversões Financeiras

Transferências de Capital

O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público codifica a classificação pela categoria econômica da seguinte forma:

3 – Despesas Correntes

4 – Despesas de Capital

O grupo de natureza de despesa agrega elementos de despesa com características semelhantes quanto ao objeto de gasto, conforme esquema do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público:

GRUPO DE NATUREZA DA DESPEZA

1 – Pessoal e Encargos Sociais

2 – Juros e Encargos da Dívida

3 – Outras Despesas Correntes

4 – Investimentos

5 - Inversões Financeiras

6 – Amortização da Dívida

A modalidade de aplicação tem por finalidade indicar se os recursos são utilizados diretamente por órgão ou entidades no âmbito da mesma esfera de governo ou por outro ente da Federação e suas respectivas entidades. Permite também a eliminação de dupla contagem no orçamento. (Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público - MCASP, elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional, 4ª edição).

MODALIDADE DE APLICAÇÃO

20	TRANSFERÊNCIAS À UNIÃO
22	EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DELEGADA À UNIÃO
30	TRANSFERÊNCIAS A ESTADOS E AO DISTRITO FEDERAL
31	TRANSFERÊNCIAS A ESTADOS E AO DISTRITO FEDERAL - FUNDO A FUNDO
32	EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DELEGADA A ESTADOS E AO DISTRITO FEDERAL
40	TRANSFERÊNCIAS A MUNICÍPIOS
41	TRANSFERÊNCIAS A MUNICÍPIOS - FUNDO A FUNDO
42	EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DELEGADA A MUNICÍPIOS
50	TRANSFERÊNCIAS A INSTITUIÇÕES PRIVADAS SEM FINS LUCRATIVOS
60	TRANSFERÊNCIAS A INSTITUIÇÕES PRIVADAS COM FINS LUCRATIVOS
70	TRANSFERÊNCIAS A INSTITUIÇÕES MULTIGOVERNAMENTAIS
71	TRANSFERÊNCIAS A CONSÓRCIOS PÚBLICOS
72	EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DELEGADA A CONSÓRCIOS PÚBLICOS
80	TRANSFERÊNCIAS AO EXTERIOR
90	APLICAÇÕES DIRETAS
91	APLICAÇÃO DIRETA DECORRENTE DE OPERAÇÃO ENTRE ÓRGÃOS, FUNDOS E ENTIDADES INTEGRANTES DOS ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL
99	A DEFINIR

Segundo o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público - MCASP, elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional, 4ª edição o elemento de despesa

tem por finalidade identificar os objetos de gastos, tais como vencimentos e vantagens fixas, juros, diárias, material de consumo, serviços de terceiros prestados sob qualquer forma, subvenções sociais, obras e instalações, equipamentos e material permanente, auxílios, amortização e outros que a administração pública utiliza para a consecução de seus fins (BRASIL, 2011).

Segue abaixo alguns códigos representativos da classificação por elementos retirados do já citado Manual de Contabilidade:

01 – Aposentadorias, Reserva Remunerada e Reformas
 11 – Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Civil
 14 – Diárias – Pessoal Civil
 30 – Material de Consumo
 36 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física

2.2.6 Balanços Públicos

Segundo Mota (2009, p.503)

Cabe à Contabilidade Aplicada ao Setor Público desenvolver técnicas e demonstrações com a intenção de evidenciar os aspectos qualitativos e quantitativos dos fenômenos que afetam a gestão orçamentária, a gestão financeira e a gestão patrimonial que são, na sua maioria, decorrentes de decisões tomadas pelos gestores, mas também de situações inesperadas, aleatórias e imprevistas.

Mota (2009, p.503) complementa dizendo que:

A avaliação do desempenho, quanto à eficácia, eficiência e economicidade, dos responsáveis pela gestão pública requer o registro, a acumulação e a evidenciação de informações de natureza orçamentária, financeira e patrimonial. Especialmente no tocante à evidenciação dessas informações, a Lei 4.320/64 estabelece as demonstrações contábeis que devem ser elaboradas ao final de cada exercício.

Nesse sentido, o artigo 101 da Lei Federal 4.320/64 (BRASIL, 1964) dispõe que Os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais.

Nos artigos seguintes, o mesmo Diploma Legal assim se expressa (BRASIL, 1964):

Art. 102. O Balanço Orçamentário demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas.

Art. 103. O Balanço Financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentárias bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.

Parágrafo único. Os Restos a Pagar do exercício serão computados na receita extra-orçamentária para compensar sua inclusão na despesa orçamentária.

Art. 104. A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.

Art. 105. O Balanço Patrimonial demonstrará:

- I - O Ativo Financeiro;
- II - O Ativo Permanente;
- III - O Passivo Financeiro;
- IV - O Passivo Permanente;
- V - O Saldo Patrimonial;
- VI - As Contas de Compensação.

§ 1º O Ativo Financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários.

§ 2º O Ativo Permanente compreenderá os bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.

§ 3º O Passivo Financeiro compreenderá as dívidas fundadas e outros pagamento independa de autorização orçamentária.

§ 4º O Passivo Permanente compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.

§ 5º Nas contas de compensação serão registrados os bens, valores, obrigações e situações não compreendidas nos parágrafos anteriores e que, imediata ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio.

2.3 ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

2.3.1 Quocientes do Balanço Orçamentário

a) Quociente de Execução da Receita

Receita executada/Receita Prevista =

Segundo Kohama (2006, p.144)

Esse quociente deve representar o quanto foi realizado de Receita Executada em comparação com a Receita Prevista, e o resultado normal deverá ser 1 ou maior ou menor do que 1, porém, próximo de 1. Caso seja muito acima ou abaixo de 1, deve-se procurar as causas e possíveis justificativas convincentes.

b) Quociente do Equilíbrio Orçamentário

Despesa Fixada/Receita Prevista =

Para Kohama (2006, p.146) esse quociente deve demonstrar quanto a Despesa Fixada é maior do que a Receita Prevista, pois revelará também o quanto foi aberto de crédito adicional, e o resultado normal será 1 ou um pouco maior do que 1.

c) Quociente de Execução da Despesa

Despesa Executada/Despesa Fixada =

Para Kohama (2006, p.147)

Esse quociente demonstra quanto da despesa fixada foi utilizado em Despesa Executada, e o resultado menor do que 1 será considerado normal. Dificilmente ocorrerá um resultado 1 e jamais poderá ser maior do que 1, porque, nesse caso, executar-se-á despesa sem autorização.

d) Quociente do Resultado Orçamentário

Receita Executada/Despesa Executada =

Kohama (2006, p.148) diz que esse quociente deve demonstrar quanto da Receita Executada serve de cobertura para a Despesa Executada.

O Balanço Orçamentário geralmente apresenta déficit orçamentário, ou seja, as Despesas Executadas normalmente são maiores que as Receitas Executadas.

Tal situação, segundo Kohama (2006,) se deve ao fato de que a contabilidade pública faz uso do chamado regime misto, conforme artigo 35 da Lei Federal 4.320/64:

Pertencem ao exercício financeiro:

I – as receitas nele arrecadadas;

II – as despesas nele legalmente empenhadas.

Ou seja, a contabilidade pública utiliza, para as receitas, o regime de caixa, e, para as despesas, o regime de competência, razão pela qual o resultado orçamentário será, na maioria dos casos, deficitário.

2.3.2 Quocientes do Balanço Financeiro

a) Quociente financeiro Real da Execução Orçamentária

Receita Orçamentária/Despesa Orçamentária Paga =

Kohama (2006) observa que, para chegarmos ao valor da despesa orçamentária efetivamente paga, devemos subtrair os restos a pagar (processados e não processados) e adicionarmos, se for o caso, o serviço da dívida a pagar.

Esse quociente demonstra quanto à receita orçamentária que ingressa nos cofres públicos representa em relação à despesa orçamentária paga (KOHAMA, 2006).

b) Quociente da Execução Orçamentária Corrente

Receita Corrente/Despesa Corrente =

Kohama (2006,) alerta para o fato de que o resultado desse quociente não poderá ser menor do que 1, pois, caso contrário, evidenciará que os gastos correntes tiveram que ser cobertos pelas receitas de capital, entre as quais se

incluiriam aquelas provenientes de alienações de bens, o que é vedado pela Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000:

Art. 44. É vedada a aplicação da receita de capital derivada da alienação de bens e direitos que integram o patrimônio público para o financiamento de despesa corrente, salvo se destinada por lei aos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos. (BRASIL, 2000)

O resultado desse quociente indica quanto a receita corrente ingressado nos cofres públicos representa em relação à despesa corrente paga (KOHAMA, 2006).

c) Quociente da Execução Orçamentária de Capital

Receita de Capital/Despesa de Capital =

Esse quociente demonstrará quanto da receita de capital recebida foi utilizada no financiamento das despesas de capital (KOHAMA, 2006).

d) Quociente de Execução Extra-Orçamentária

Receita Extra-orçamentária/Despesa Extra-orçamentária =

Segundo Kohama (2006, p.163), “esse quociente deve demonstrar quanto de Receita Extra-orçamentária foi recebido, em confronto com a Despesa Extra-orçamentária paga.”

e) Quociente do Resultado da Execução Financeira

Receita (Orçamentária + Extra-orçamentária)/Despesa (Orçamentária + Extra-orçamentária) =

Ressalte-se que a inscrição de restos a pagar no exercício influenciará no resultado desse quociente por força do artigo 103 da Lei Federal 4.320/64: Os restos a pagar do exercício serão computados na receita extra-orçamentária para compensar sua inclusão na despesa orçamentária.

Kohama (2006, p.164) afirma que

Ao incluir os restos a pagar do exercício como receita extra-orçamentária, para compensar sua inclusão na despesa orçamentária, o dispositivo legal faz a equiparação da receita com a despesa, do ponto de vista da movimentação financeira constante do balanço financeiro.

Para kohama (2006, p 165), “esse quociente indicará o resultado do balanço financeiro.”

2.3.3 Quocientes do Balanço Patrimonial

a) Quociente da Situação Financeira

Ativo Financeiro/Passivo Financeiro =

Para Kohama (2006, p.174)

Esse quociente é de extrema utilidade pra se verificar a existência ou não de superávit financeiro apurado em balanço patrimonial, atendendo à determinação legal, inserida no § 2º, do art. 43, da Lei 4.320/64, pois, se o resultado for maior do que 1, haverá excesso de recursos financeiros que poderá ser utilizado para cobertura de créditos adicionais.

Ainda segundo o mesmo autor e obra, “Esse quociente demonstrará o quanto de créditos, valores realizáveis e valores numerários existem em relação aos compromissos e obrigações exigíveis em curto prazo.”

b) Quociente da Situação Permanente

Ativo Permanente/Passivo Permanente =

Para Kohama (2006, p.174)

A importância desse quociente reside no fato de que seu resultado demonstrará, por meio da relação entre a soma dos bens, créditos e valores, ou seja, bens e direitos de longo prazo e a soma das obrigações de longo prazo, o nível de endividamento apresentado no balanço patrimonial.

c) Quociente do Resultado Patrimonial

Soma do Ativo Real/Soma do Passivo Real =

Por Ativo real entende-se a soma entre o Ativo Financeiro e o Passivo Financeiro, e Passivo Real a soma entre o Passivo Financeiro e o Passivo Permanente (KOHAMA, 2006).

Segundo Kohama (2006, p.183), “por esse quociente será verificado o resultado apresentado pelo balanço patrimonial.”

2.3.4 Quocientes das Variações Patrimoniais

a) Quociente do resultado das Mutações Patrimoniais

Mutação Patrimonial Ativa/Mutação Patrimonial Passiva =

Esse quociente indicará se houve ou não diminuição patrimonial, provocada pelas variações patrimoniais ativas e passivas, decorrentes da execução orçamentária (KOHAMA, 2006).

b) Quociente do Resultado das Variações na Parte Permanente

Mutações Ativas+Independentes da Execução Orçamentária Ativa/Mutações Passivas+Independentes da Execução Orçamentária Passiva =

Segundo Kohama (2006, p.209), o resultado desse quociente indicará a existência de aumento ou diminuição no ativo e passivo permanente.

C) Quociente do Resultado das Variações Patrimoniais

Total das Variações Ativas/Total das Variações Passivas =

Esse quociente demonstrará a existência ou não de superávit patrimonial (KOHAMA, 2006, p.204).

3 ANÁLISE DOS RESULTADOS

3.1 ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

3.1.1 Do Balanço Orçamentário da EMATER

Quadro 1: Dados do Balanço Orçamentário

Tipo de Receita	2009		Diferença
	Prevista	Executada	
Receita Patrimonial	0,00	1.324.455,73	1.324.455,73
Receita de Serviços	600.000,00	156.662,66	-443.337,34
Transferências Correntes	16.684.000,00	9.697.405,60	-6.986.594,40
Outras Receitas Correntes	560.000,00	1.458.018,25	898.018,25
Transferências de Capital	4.171.000,00	3.116.450,00	-1.054.550,00
Alienação de Bens	0,00	0,00	0,00
Outras Receitas de Capital	240.000,00	0,00	-240.000,00
Totais	22.255.000,00	15.752.992,24	-6.502.007,76

Tipo de Receita	2010		Diferença
	Prevista	Executada	
Receita Patrimonial	40.000,00	2.060.642,15	2.020.642,15
Receita de Serviços	860.000,00	189.934,54	(670.065,46)
Transferências Correntes	18.538.000,00	25.246.851,50	6.708.851,50
Outras Receitas Correntes	315.000,00	588.370,62	273.370,62
Transferências de Capital	4.634.000,00	20.565.700,00	15.931.700,00
Alienação de Bens	0,00	19.427,50	19.427,50
Outras Receitas de Capital	135.000,00	0,00	(135.000,00)
Totais	24.522.000,00	48.670.926,31	24.148.926,31

Título/Despesa	2009	2010
Despesa Fixada	81.349.083,67	135.899.462,90
Despesa Execuada	54.175.700,87	79.003.848,24
Totais	-27.173.382,80	-56.895.614,66

Fonte: Balanço Orçamentário da EMATER/RN

a) Execução da Receita

Quociente de Execução da Receita	2009	2010
Receita Executada	0,71	1,98
Receita Prevista		

De início, vale ressaltar que a maior parte das receitas da EMATER/RN provém de recursos oriundos de convênios firmados com o Governo Federal (as chamadas Transferências Voluntárias) que no Balanço Orçamentário aparece com o título de “Transferências Correntes” e Transferências de Capital”, receitas essas que apresentaram significativo excesso de arrecadação em 2010, conforme se verifica nos dados acima.

Esse fato explica a existência, em 2010, de excesso de arrecadação, conforme Quociente da Execução da Receita acima calculado, excesso esse não

ocorrido em 2009, pois, nesse ano, a arrecadação de receitas com convênios ficou abaixo do previsto no orçamento.

Dos quocientes calculados acima, verifica-se que, em 2009, arrecadou-se aproximadamente 70% (setenta por cento) das receitas previstas no orçamento, enquanto que, em 2010, foi executado 98% a mais de receitas, em relação ao previsto.

b) Quociente do Equilíbrio Orçamentário

Quociente do Equilíbrio Orçamentário	2009	2010
Despesa Fixada	3,66	5,54
Receita Prevista		

Esses resultados indicam que, para cada R\$ 1,00 de receita prevista foram utilizados, respectivamente, R\$ 3,66 e R\$ 5,54 de despesa fixada, apresentando déficit em ambos os casos.

Esse déficit corresponde aos créditos suplementares abertos no exercício, cobertos, em parte pelo excesso de arrecadação calculado e em parte pela anulação, total ou parcial, de dotações.

c) Quociente de Execução da Despesa

Quociente de Execução da Despesa	2009	2010
Despesa Executada	0,67	0,58
Despesa Fixada		

Pelos resultados, constata-se que, para cada R\$ 1,00 de despesa fixada, foi executado, respectivamente, R\$ 0,67 e R\$ 0,58, mostrando-nos a existência de economia orçamentária, pois, mesmo havendo autorização no orçamento, não se executou as despesas em sua totalidade.

A existência de economia orçamentária nem sempre se constitui num fator positivo da execução do orçamento, pois poderá significar o não cumprimento de programas e ações previstos, sendo necessária uma análise mais detalhada do

orçamento para se verificar a existência ou não do não cumprimento de tais programas.

d) Quociente do Resultado Orçamentário.

Quociente do Resultado Orçamentário	2009	2010
Receita Executada	0,29	0,62
Despesa Executada		

Para cada R\$ 1,00 de despesa executada, temos respectivamente R\$ 0,29 e R\$ 0,62 de receita executada, demonstrando a existência de déficit de execução, considerando-se especificamente o Balanço Orçamentário.

No entanto, conforme descrito no item 2.3.1, a aplicação do regime misto na contabilidade pública contribui para a existência desse déficit encontrado no Balanço Orçamentário.

3.1.2 Do Balanço Financeiro

Quadro 2: Dados do Balanço Financeiro e Demonstrativo de Natureza da Receita e da Despesa

	2009	2010
Receitas Orçamentárias Correntes		
Receita Patrimonial	1.324.455,73	2.060.642,15
Receita de Serviços	156.662,66	189.934,54
Transferências Correntes	9.697.405,60	25.246.851,50
Outras Receitas Correntes	1.458.018,25	588.370,62
Total	12.636.542,24	28.085.798,81
Receitas Orçamentárias de Capital		
Transferências de Capital	3.116.450,00	20.565.700,00
Alienação de Bens	0,00	19.427,50
Total	3.116.450,00	20.585.127,50
Total Receitas Orçamentárias	15.752.992,24	48.670.926,31
Receita Extra-orçamentária*	107.597.557,79	137.535.504,80
Saldo do Exercício Anterior	20.863.011,37	19.428.961,25
Despesa Orçamentária	54.175.700,87	79.003.848,24
Despesa Extra-orçamentária	70.608.899,28	100.567.901,55
Saldo para o Exercício Seguinte	19.428.961,25	26.063.642,57
*Restos a Pagar Inscritos	2.352.041,82	3.792.896,40
*Transferências Financeiras Recebidas	35.669.024,24	36.239.840,42

Despesa Corrente	42.809.307,40	54.272.931,23
Despesa de Capital	11.366.393,47	24.730.917,01

Fonte: EMATER/RN, 2012

a) Quociente financeiro Real da Execução Orçamentária

Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária	2009	2010
Receita Orçamentária	0,30	0,65
Despesa Orçamentária - Restos a Pagar		

Esse quociente leva em conta, não o regime de competência, conforme vimos na análise do Resultado Orçamentário, mas sim o regime de caixa, tendo em vista que exclui os restos a pagar inscritos no exercício.

Mesmo com essa exclusão, continua a situação de déficit na execução da receita e da despesa, pois, para cada R\$ 1,00 de despesa paga, tem-se apenas R\$ 0,30 e R\$ 0,67, respectivamente, de receita arrecadada.

Porém, pelo Balanço Financeiro, percebemos que tal déficit foi coberto pela Receita Extra-orçamentária, mais especificamente pelos Repasses Financeiros recebidos do Tesouro Estadual, conforme a rubrica “Transferências Financeiras Recebidas”.

b) Quociente da Execução Orçamentária Corrente

Quociente da Execução Orçamentária Corrente	2009	2010
Receita Corrente	0,30	0,52
Despesa Corrente		

Esse resultado indica que, para cada R\$ 1,00 de despesa corrente, tem-se, respectivamente, R\$ 0,30 e R\$ 0,52 de receita corrente, caracterizando déficit de execução corrente, coberto pelos repasses financeiros do Tesouro Estadual – Transferências Financeiras Recebidas, pois não houve operações de crédito e o valor da alienação de bens foi insignificante em relação ao déficit encontrado.

c) Quociente da Execução Orçamentária de Capital

Quociente da Execução Orçamentária de Capital	2009	2010
Receita Capital	0,27	0,83
Despesa Capital		

Os quocientes indicam que, para cada R\$ 1,00 de despesa de capital, R\$ 0,27 e R\$ 0,83 foram cobertos pela receita de capital, caracterizando déficit de execução de capital.

Conforme já dito, a EMATER/RN executa seu orçamento com recursos provenientes, em sua imensa maioria, de receitas oriundas de convênios com o Governo Federal, tratando-se, portanto, de recursos vinculados a uma finalidade específica.

Como houve, nos dois exercícios financeiros aqui estudados, quais sejam, 2009 e 2010, saldo remanescente do exercício anterior, é de se supor que havia ainda saldos de receita de capital recebida anteriormente que foi utilizado nos anos posteriores e que serviu para cobrir o déficit de capital aqui encontrado.

d) Quociente da Execução Extra-orçamentária

Quociente da Execução Extra-orçamentária	2009	2010
Receita Extra-orçamentária	1,52	1,37
Despesa Extra-orçamentária		

O resultado indica que foram recebidos R\$ 1,52 e R\$ 1,37 de receita extra-orçamentária para cada R\$ 1,00 de despesa extra-orçamentária paga.

Isso indica um conseqüente aumento no passivo financeiro (Balanço Patrimonial), fato esse não considerado grave, tendo em vista ter havido aumento nas disponibilidades financeiras (caixa/bancos).

e) Quociente do Resultado da Execução Financeira

Quociente do Resultado da Execução Financeira	2009	2010
Receita (Orçamentária e Extra-orçamentária)	0,99	1,04
Despesa (Orçamentária e Extra-orçamentária)		

Quando analisamos a execução da receita e da despesa no Balanço Orçamentário, vimos que a aplicação do regime misto contribuiu para a ocorrência de déficit de execução da receita e da despesa.

No Balanço Financeiro, porém, com a inclusão dos restos a pagar no lado da receita extra-orçamentária, por força do artigo 103, parágrafo único, da Lei Federal 4.320/64, os efeitos do citado regime contábil deixa de existir, tendo em vista que, do

ponto de vista da execução financeira, a receita está sendo equiparada com a despesa.

Os resultados dos quocientes apontam para um aumento no Resultado Financeiro do Exercício, tendo em vista que, de um ano para o outro, houve acréscimo da receita (orçamentária e extra-orçamentária) em relação à despesa (orçamentária e extra-orçamentária).

3.1.2 Do Balanço Patrimonial

Quadro 3 – Dados do Balanço Patrimonial

	2009	2010
Ativo Circulante	19.561.585,20	26.582.187,70
Realizável a Longo Prazo	-	-
Ativo Permanente	38.589.262,37	60.443.409,60
Ativo Real	58.150.847,57	87.025.597,30
Passivo Circulante	3.233.935,21	4.838.851,91
Exigível a Longo Prazo	-	-
Passivo Real	3.233.935,21	4.838.851,91
Patrimônio Líquido	54.916.912,36	82.186.745,39
Ativo Compensado	498.555.701,30	728.373.825,24
Passivo Compensado	498.555.701,30	728.373.825,24

Fonte: Balanço Patrimonial da EMATER/RN

a) Quociente da Situação Financeira

Quociente da Situação Financeira	2009	2010
Ativo Financeiro	6,05	5,49
Passivo Financeiro		

De início ressalte-se uma impropriedade constatada em relação à nomenclatura utilizada no balanço patrimonial.

Ao invés dos termos “Ativo Financeiro” e “Passivo Financeiro”, encontram-se as expressões “Ativo Circulante” e “Passivo Circulante”, estando em desacordo com o artigo 105, incisos I e II da Lei 4.320/64.

Os resultados apontam para a existência de Superávit Financeiro, pois, para cada R\$ 1,00 de obrigações de curto prazo, a EMATER/RN dispõe respectivamente de R\$ 6,05 e R\$ 5,49 de recursos financeiros em caixa e bancos.

Esse superávit financeiro, nos termos do artigo 43, parágrafo 1º, inciso I da Lei Federal 4.320/64, se constitui em fonte de recursos para a abertura de crédito suplementar e especial.

b) Quociente da Situação Permanente

Tendo em vista a não existência de dívida fundada, nem tampouco outras dívidas que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate, conforme art. 105, parágrafo 4º da Lei Federal 4.320/64, não é possível calcular-se o Quociente da Situação Permanente, ou seja, não foi constatada a existência de passivo permanente no Balanço Patrimonial referente aos exercícios financeiros aqui estudados.

c) Quociente do Resultado Patrimonial

Quociente do Resultado Patrimonial	2009	2010
Soma do Ativo Real	17,98	17,98
Soma do Passivo Real		

Os resultados apontam para a existência de superávit patrimonial, pois a soma de bens, créditos e valores realizáveis é superior à soma dos compromissos exigíveis, a curto e longo prazo.

Todavia, os resultados obtidos por meio desse quociente foram extremamente comprometidos tendo em vista que a EMATER/RN, bem como todos os demais órgãos e entidades do Governo Estadual não realizam as devidas depreciações e reavaliações nos itens que compõem o ativo permanente, fato este considerado relevante, tendo vista que distorce as informações contidas no balanço patrimonial, em especial, o resultado patrimonial do exercício.

3.1.4 Das Variações Patrimoniais

Quadro 4: Dados das Variações Patrimoniais

	2009	2010
Receita Orçamentária	15.752.992,24	48.670.926,31
Mutações Patrimoniais	13.186.440,13	25.448.124,90
Interferências Ativas	35.360.102,49	36.239.840,42
Independentes da Execução Orçamentária	369.954,96	342.328,80
Total Variações Ativas	64.669.489,82	110.701.220,43
Despesa Orçamentária	54.175.700,87	79.003.848,24
Mutações Patrimoniais	-	-
Interferências Passivas	679.660,14	1.130.752,83
Independentes da Execução Orçamentária	2.483.990,01	3.296.786,33
Total Variações Passivas	57.339.351,02	83.431.387,40

Fonte: Demonstração das Variações Patrimoniais da EMATER/RN

a) Quociente do Resultado das Mutações Patrimoniais

Tendo em vista a não existência de mutações patrimoniais passivas nos exercícios financeiros estudados, não foi possível calcular o Quociente do Resultado das Mutações Patrimoniais.

Todavia, registre-se que houve aumento considerável das mutações patrimoniais ativas no item “Aquisição de Bens”, devido ao crescimento da despesa de capital.

b) Quociente do Resultado das Variações na Parte Permanente

Quociente do Resultado das Variações na Parte Permanente	2009	2010
Mutações Ativas+Independentes da Execução Orçamentária Ativa	26,18	33,68
Mutações Passivas+Independentes da Execução Orçamentária Passiva		

Os resultados encontrados indicam um acréscimo considerável do ativo permanente, representado pela soma dos bens, valores e créditos superior às respectivas baixas.

Isso se explica devido ao aumento em mais de 100% das despesas de capital, conforme se verifica no Balanço Financeiro, tendo em vista que, havendo crescimento das despesas com investimento, automaticamente ocorrerá o mesmo com os itens registrados no ativo permanente da Instituição.

c) Quociente do Resultado das Variações Patrimoniais

Quociente do Resultado das Variações Patrimoniais	2009	2010
Variações Ativas	1,13	1,33
Variações Passivas		

Esses resultados indicam a existência de Superávit Patrimonial, pois o total das variações ativas superou o das variações passivas.

Significa que a soma de todas as operações que acarretaram em acréscimos ao patrimônio da Entidade foi superior à soma de todas as operações que acarretaram em diminuição, ficando dessa forma evidenciado o resultado das variações patrimoniais.

3.2 Análise das Variações Patrimoniais

Conforme quocientes acima calculados e analisando os resultados encontrados, temos as seguintes análises:

a) Balanço orçamentário

Verificou-se a existência tanto de insuficiência como de excesso de arrecadação, devido à oscilação da rubrica “Transferências Correntes” e “Transferências de Capital”, provenientes dos recursos do Governo Federal (convênios).

Verificou-se também a existência de déficit no equilíbrio orçamentário entre despesa fixada e receita prevista, indicando que foi necessária a abertura de créditos suplementares.

Na execução da despesa, verificou-se a existência de economia orçamentária e no resultado orçamentário (receita e despesa executada) constatou-se déficit de execução, com as devidas ressalvas feitas relacionadas ao regime misto da contabilidade pública.

b) Balanço Financeiro

Mesmo com a exclusão dos restos a pagar (ou seja, utilizando-se do regime de caixa, tanto para as receitas como para as despesas), manteve-se a situação déficit na execução da receita e da despesa.

Com relação ao déficit na execução corrente, o mesmo foi coberto pelas Transferências Financeiras Recebidas do Tesouro Estadual, e o déficit na execução de capital coberto pelo saldo das “Transferências de Capital”.

Na execução extra-orçamentária, o aumento no passivo financeiro ocorrido por conta das receitas extra-orçamentárias não foi considerado grave devido ao aumento nas disponibilidades de caixa/bancos.

Por fim, foi constatada a existência de aumento no resultado financeiro do exercício, ressaltando-se que a inclusão dos restos a pagar no lado da receita extra-orçamentária, por força da Lei 4.320/64, inibiu os efeitos da aplicação do regime misto da contabilidade pública.

c) Balanço Patrimonial

Com relação a essa demonstração contábil, constatou-se algumas impropriedades em relação às nomenclaturas do ativo e passivo, que estavam em desacordo com a Lei 4.302/64.

Na análise dos quocientes, percebemos a existência de superávit financeiro e também a não existência de passivo permanente, o que impossibilitou o cálculo do Quociente da Situação Permanente.

Com relação ao resultado patrimonial, constatou-se a existência de superávit patrimonial, superávit este extremamente distorcido devido a não realização das devidas depreciações e reavaliações dos itens do ativo permanente.

d) Variações Patrimoniais

O quociente das mutações patrimoniais não pôde ser calculado devido à inexistência de mutações patrimoniais passivas.

Todavia, registrou-se considerável aumento das mutações ativas devido ao crescimento das despesas com investimento (despesas de capital).

Esse acréscimo nas despesas de capital foi confirmado no cálculo do Quociente do Resultado das Variações na Parte Permanente, constatando-se considerável aumento do ativo permanente.

No Quociente do Resultado das Variações Patrimoniais, verificou-se e confirmou-se a existência de Superávit Patrimonial, indicando crescimento do patrimônio, porém com as ressalvas já feitas em relação às depreciações e reavaliações.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo teve como objetivo desenvolver uma análise nas demonstrações contábeis do Instituto de Assistência Técnica e Extensão Rural (EMATER/RN) através do uso de quocientes.

Objetivou-se, através dessa análise, discorrer sobre aspectos da execução orçamentária, financeira e patrimonial da EMATER/RN, analisando o comportamento da receita prevista e arrecadada, da despesa fixada e executada, da receita e da despesa corrente e de capital, do ativo e passivo financeiro, bem como das variações patrimoniais, observando a existência e o comportamento do resultado orçamentário, do resultado financeiro, do superávit financeiro e do resultado patrimonial encontrados nos balanços orçamentário, financeiro, patrimonial e demonstração das variações patrimoniais, com o intuito de subsidiar o gestor público em suas tomadas de decisões, com vistas a melhor execução financeira do orçamento, procurando bem interpretar as informações e resultados veiculados pelas demonstrações acima citadas.

Para o cumprimento desses objetivos, utilizou-se das metodologias de pesquisa bibliográfica e de um estudo de caso dos balanços orçamentário, financeiro, patrimonial e variações patrimoniais da EMATER/RN, nos exercícios financeiros de 2009 e 2010.

Os resultados demonstraram a existência tanto de excesso quanto de insuficiência de arrecadação, déficit no equilíbrio orçamentário entre despesa fixada e receita prevista, economia orçamentária, resultado da execução orçamentária deficitário, aumento do resultado financeiro do exercício, superávit financeiro, aumento das despesas de capital e superávit patrimonial.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Lei Complementar Federal nº 101, de 4 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

BRASIL. **Lei Federal nº 4.320/64, de 17 de março de 1964.** Estabelece normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

CARVALHO, Deusvaldo. **Orçamento e Contabilidade Pública.** Rio de Janeiro: Campus, 2005.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público.** 3. Ed. São Paulo. Atlas, 2010.

DI PIETRO, Maria Silvia Zanella. **Direito Administrativo.** 17. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa.** 3. Ed. São Paulo. Atlas, 1996.

KOHAMA, Heilio. **Balanços Públicos: Teoria e Prática.** 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática.** 8. Ed. São Paulo. Atlas, 2001.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público.** Brasília: Gestão Pública, 2009.

BRASIL. Lei Estadual nº 6.486, de 5 de outubro de 1993. Transforma a EMATER/RN em Autarquia.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público Parte I. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/manuais.asp>. Acesso em 29/03/2012.

BRASIL. Portaria MPO nº 42/99. Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei nº 4.320, de

17 de março de 1964. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria42.pdf>>. Acesso em: 29/03/2012.

BRASIL. Resolução CFC 1.128/2008. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, objeto e campo de aplicação. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001128. Acesso em 29/03/2012.

BRASIL. Resolução CFC 1.132/2008. Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001132>. Acesso em: 29/03/2012.

BRASIL. Decreto-Lei 200/67. Dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para a reforma administrativa e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm>. Acesso em: 29/03/2012.