

CONTABILIDADE PÚBLICA: UM ESTUDO SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DA ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO DO EXÉRCITO

Gustavo Grossi Silveira Campos¹

Resumo. Os Balanços Públicos possuem uma característica muito própria de apresentação, até porque sua elaboração está baseada na escrituração dos atos e fatos das entidades públicas e obedece às condições, metodologia e regras consubstanciadas na contabilidade pública. Por sua vez, a contabilidade pública está estruturada e organizada em sistemas específicos, como orçamentário, financeiro, patrimonial e contas de compensação, para melhor atender aos aspectos legais, regulamentares e técnicos. O objetivo deste trabalho é analisar as demonstrações contábeis da Escola de Formação Complementar do Exército, de acordo com os princípios de contabilidade pública, verificando, assim, a situação da instituição, suas deficiências e referências. A contabilidade pública é o conhecimento especializado da ciência contábil que aplica no processo gerador de informações os conceitos, princípios e normas contábeis na gestão patrimonial de uma entidade governamental, de sorte a oferecer à sociedade informações amplas e acessíveis sobre a gestão do patrimônio público. O tema foi escolhido devido à grande complexidade da prática da contabilidade pública e à dificuldade de interpretação e análise das demonstrações públicas. Para a realização desta pesquisa será realizado um estudo exploratório juntamente com um estudo de caso e a coleta de dados será feita através de pesquisa bibliográfica, além de consultas à Internet. O resultado da pesquisa revela a grande importância de analisarem-se as contas públicas, pois realizando-se uma análise minuciosa das demonstrações contábeis da Organização Militar em estudo, obteve-se uma visão mais transparente da gestão dos recursos públicos sobre sua responsabilidade.

Palavras-chave: Entidades públicas. Demonstrações contábeis. Patrimônio público.

Abstract. The public accounts have a presentation that has specific characteristics, because their preparation is based on the bookkeeping of the acts and facts from the public entities and meets the requirements, methodology and rules embodied in the public accounts. The Public accounts are structured and organized into specific systems, such as budget, finances, assets and accounts, to better meet the legal, regulatory and technical aspects. The aim of this study is to analyze the statements of the School of Supplementary Staff

¹ 1º Tenente do Quadro Complementar de Oficiais. Bacharel em Ciências Contábeis, Escola de Formação Complementar do Exército (EsFCEEx), Salvador, Brasil.

of the Army, according to the principles of public accounting, verifying the situation of the institution, its shortcomings and references. The public accounting is the expertise of the accounting science that applies in the process of generating information concepts, accounting principles and standards in managing of the assets of a governmental entity to offer society widely accessible information on the management of public assets. The theme was chosen because of the complexity of the practice of public accounting and the difficulty to interpret and analyze public demonstrations. For this research we will conduct an exploratory study together with a case study and data collection that will be held through a literature review, and consultations to the Internet. The search result shows the great importance of examining the public accounts because if carrying out detailed analysis of the financial statements of the Military Organization studied, we obtained a more transparent management of public resources on their responsibility.

Keywords: Public entities. Statements. Public property.

1 Introdução

A Contabilidade Pública é aplicada às pessoas jurídicas de Direito Público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), suas respectivas autarquias e fundações criadas ou mantidas pelo Poder Público e, excepcionalmente, às empresas públicas e sociedades de economia mista, quando estas últimas fizerem emprego de recursos públicos constantes dos orçamentos anuais. No Brasil, a Contabilidade Pública também é aplicada às entidades privadas que são financiadas por contribuições parafiscais, a exemplo das organizações do Sistema S – SESI, SENAI, SENAC, SENAR e

similares.

No âmbito do Exército Brasileiro, o órgão responsável pela programação e execução da contabilidade é a Diretoria de Contabilidade – DCont. A visão de futuro da referida Diretoria é a de ser uma instituição de excelência em contabilidade, finanças e custos, seguindo sempre os seus valores, crenças, princípios e atributos que são: responsabilidade, probidade e dedicação. Além disso, o Secretário de Economia e Finanças do Exército, em suas diretrizes, tem como premissa básica o compromisso com a qualidade da gestão dos recursos orçamentários, financeiros e

patrimoniais, dos processos e dos sistemas administrativos e das auditorias de avaliação da gestão dos recursos disponibilizados para o Comando do Exército.

De posse das informações supracitadas, o objetivo desse trabalho é analisar as demonstrações contábeis da Escola de Formação Complementar do Exército (EsFCEEx), verificando as deficiências bem como as eficiências da referida Organização Militar. Inicialmente serão apresentadas as fundamentações teóricas, seguidas da metodologia aplicada, das análises realizadas e dos resultados obtidos.

2 Referencial teórico

2.1 Balanços públicos

No que diz respeito às demonstrações contábeis, Mota (2009, p. 503) admite que

A gestão das finanças das entidades do setor público pode ser segregada sob três perspectivas: orçamentária, financeira e patrimonial. As normas que regulam a atividade financeira do Estado são suficientemente claras, em diversos trechos, acerca da necessidade de se controlar, acompanhar e avaliar todos os aspectos e fenômenos que

afetam as áreas orçamentária, financeira e patrimonial.

2.1.1 Balanço Orçamentário

Conforme Lima e Castro (2007, p. 170), o Balanço Orçamentário possui quatro colunas tanto do lado da receita como do lado da despesa. Na primeira coluna da receita, aparecem os títulos por categoria econômica e subcategoria; a segunda apresenta o total da receita prevista; na terceira é demonstrado o montante da execução da receita e, finalmente, na quarta coluna, aparece o cálculo da diferença existente entre a receita prevista e a realizada. Do lado da despesa, na primeira coluna registram-se os títulos por tipo de crédito, a categoria econômica e grupo de despesa; a segunda e a terceira apresentam, respectivamente, a despesa fixada e a executada e, a quarta coluna, a diferença entre as duas últimas.

2.1.2 Balanço Financeiro

De acordo com o art.103 da Lei 4.320/64, o papel do Balanço Financeiro é demonstrar o fluxo de caixa da entidade, evidenciando

todos os ingressos e dispêndios de recursos no exercício, conjugados com os saldos de disponibilidades do exercício anterior e aqueles que passarão para o exercício subsequente.

2.1.3 Balanço Patrimonial

Lima e Castro (2007, p. 184) admitem que o Balanço Patrimonial é o demonstrativo que evidencia a posição das contas que constituem o Ativo e o Passivo, apresentando a situação estática dos bens, direitos e obrigações e indicando o valor do saldo patrimonial da Entidade.

2.1.4 Demonstração das Variações Patrimoniais

Segundo o art. 104 da Lei 4.320/64, a Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e tem como objetivo apurar as alterações verificadas no patrimônio e, conseqüentemente, o resultado do exercício.

A Demonstração das Variações Patrimoniais pode ser comparada à Demonstração do Resultado do

Exercício exigida pela Lei 6.404/76, porque é nessa demonstração que se faz a apuração do resultado do exercício. (MOTA, 2009, p. 522)

2.2 Análise e interpretação de balanços públicos

Para Kohama (2009, p. 139) analisar é proceder a uma investigação dos fatos ocorridos baseando-se nos dados que são apresentados pelas quatro peças que compõem o conjunto dos denominados Balanços Públicos: Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais.

Os quocientes utilizados nas análises são sugeridos por vários autores, em especial, por Heilio Kohama em sua obra “Balanços Públicos”. A seguir, serão demonstrados os quocientes que serão utilizados para a análise das contas contábeis da EsFCEX.

2.2.1 Quocientes do balanço orçamentário

A análise e interpretação dos dados apresentados nesse balanço orçamentário devem ser feitas

basicamente comparando-se os elementos previstos com os que foram devidamente executados. Dessa forma, torna-se possível, através dos resultados, detectar possíveis falhas ou deficiências na gestão do orçamento.

2.2.1.1 Quociente de execução da receita

O quociente de execução da receita é obtido através da divisão da Receita Executada pela Receita Prevista. A interpretação desse quociente pode ser feita considerando-se qual o montante de receita orçamentária foi arrecadado para cada R\$1,00 de receita orçamentária prevista, o que evidenciará um excesso ou frustração de arrecadação.

2.2.1.2 Quociente de equilíbrio orçamentário

O quociente de equilíbrio orçamentário é calculado dividindo-se a Despesa Orçamentária Fixada pela Receita Orçamentária Prevista. Este quociente demonstra o valor de Despesa Orçamentária Fixada foi utilizado para cada R\$1,00 de Receita Orçamentária Prevista.

(KOHAMA, 2009, p. 146)

2.2.1.3 Quociente de execução da despesa

O quociente de execução da despesa é obtido, segundo Lima e Castro (2007, p. 196), através da divisão da Despesa Executada pela Despesa Fixada. A interpretação desse quociente leva-nos a constatar qual o valor de Despesa Orçamentária Executada para cada R\$1,00 de Despesa Orçamentária Fixada.

2.2.1.4 Quociente do resultado orçamentário

O quociente do resultado orçamentário é obtido procedendo-se à divisão da Receita Executada pela Despesa Executada. A finalidade desse quociente é demonstrar o montante de receita executada para cada R\$1,00 de despesa executada.

2.2.2 Quocientes do balanço financeiro

Torna-se necessário observar que no Balanço Financeiro são demonstrados os movimentos financeiros do exercício, isto é, a

somatória das operações realizadas durante o exercício, e não o saldo das contas. A seguir serão apresentados os quocientes que foram julgados adequados e importantes para análise e interpretação dos resultados que são apresentados pelos Balanços Financeiros da EsFCEX.

2.2.2.1 Quociente da execução orçamentária

O quociente da execução orçamentária é obtido pela divisão da Receita Orçamentária pela Despesa Orçamentária. Conforme admite Kohama (2009, p. 158), esse quociente deve demonstrar quanto a receita orçamentária representa para o pagamento da despesa orçamentária.

2.2.2.2 Quociente da execução orçamentária corrente

O quociente da execução orçamentária corrente resulta da divisão da Receita Corrente pela Despesa Corrente. Ele deve demonstrar quanto a receita corrente recebida representa em relação à despesa corrente paga.

2.2.2.3 Quociente da execução orçamentária de capital

Obtém-se o quociente da execução orçamentária de capital dividindo-se a Receita de Capital pela Despesa de Capital. Esse quociente demonstra quanto a receita de capital recebida representa em relação à despesa de capital paga.

2.2.2.4 Quociente da execução extra-orçamentária

O quociente da execução extra-orçamentária resulta da divisão da Receita Extra-orçamentária pela Despesa Extra-orçamentária. Esse quociente demonstra quanto a receita extra-orçamentária recebida representa em relação à despesa extraorçamentária paga.

2.2.2.5 Quociente do resultado da execução financeira

O quociente do resultado da execução financeira é obtido através da divisão da Receita – Orçamentária + Extraorçamentária – pela Despesa – Orçamentária + Extraorçamentária. Sobre o assunto Kohama (2009, p. 164) admite que por esse quociente

verificar-se-á o resultado do exercício financeiro que está sendo demonstrado pelo balanço financeiro.

2.2.3 Quocientes do balanço patrimonial

O Balanço Patrimonial é uma das peças mais importantes no trabalho de análise e interpretação dos Balanços Públicos. A seguir serão apresentados os quocientes que foram julgados adequados e importantes para análise e interpretação dos resultados que são apresentados pelos Balanços Patrimoniais da EsAEx.

2.2.3.1 Quociente da situação financeira

Obtém-se o quociente da situação financeira dividindo-se o Ativo Financeiro pelo Passivo Financeiro. Segundo Kohama (2009, p. 174), esse quociente é de extrema utilidade para se verificar a existência de superávit financeiro apurado em Balanço Patrimonial.

2.2.3.2 Quociente da situação permanente

O quociente da situação permanente resulta da divisão do Ativo Permanente pelo Passivo Permanente. Lima e Castro (2007, p. 203) admitem que o resultado esperado seja maior ou, pelo menos, igual a 1,00.

2.2.3.3 Quociente do resultado patrimonial

O quociente do resultado patrimonial é obtido através da divisão da Soma do Ativo Real pela Soma do Passivo Real. Kohama (2006, p. 183) diz que por esse quociente será verificado o resultado apresentado pelo Balanço Patrimonial.

2.2.4 Quocientes da demonstração das variações patrimoniais

A Demonstração das Variações Patrimoniais, que registra as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, é que indicará o resultado patrimonial do exercício. A seguir serão apresentados os quocientes que foram julgados

adequados e importantes para análise e interpretação dos resultados que são apresentados pelas Demonstrações das Variações Patrimoniais da EsFCEX.

2.2.4.1 Quociente do resultado das mutações patrimoniais

O quociente do resultado das mutações patrimoniais resulta da divisão da Mutação Patrimonial Ativa pela Mutação Patrimonial Passiva.

O resultado desse quociente, segundo Lima e Castro (2007, p. 201), será considerado positivo caso seja maior que 1,00, pois a despesa orçamentária realizada causou aumento maior do que a receita orçamentária arrecadada.

2.2.4.2 Quociente do resultado das variações patrimoniais

O quociente do resultado das variações patrimoniais é calculado através da divisão do Total das Variações Ativas pelo Total das Variações Passivas. Esse quociente demonstra o resultado patrimonial do exercício.

3 Referencial metodológico

3.1 Tipo de pesquisa e instrumentos

O presente trabalho requer análise sobre dados numéricos, sendo assim, o tipo de pesquisa que está sendo proposto quanto à forma de abordagem do problema irá classificar-se como quantitativa. (RODRIGUES, 2007)

Quanto ao objetivo geral classifica-se como uma pesquisa descritiva, pois visa descrever as características de determinada população ou fenômeno, com o estabelecimento de relações entre variáveis. (RODRIGUES, 2007)

Quanto ao método adotado para o desenvolvimento da pesquisa, tem-se o bibliográfico, pois esse tipo de pesquisa é desenvolvido com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. Quanto à natureza, será uma pesquisa aplicada, pois objetiva a produção de conhecimentos dirigidos à solução de problemas reais específicos.

3.2 Questões de estudo

O presente trabalho possui as seguintes questões de estudo:

· Qual o método que será utilizado para analisar as demonstrações contábeis da EsFCEx?

· Quais quocientes serão utilizados para proceder a análise das demonstrações contábeis da EsFCEx?

· Em que situação encontram-se as contas contábeis da EsFCEx?

4 Apresentação e análise dos dados

Nesta seção, foram analisados

os resultados dos quocientes selecionados aplicados às demonstrações contábeis da EsFCEx. Cabe ressaltar que os Balanços Orçamentários da EsFCEx fornecidos pelo SIAFI dos anos de 2007, 2008 e 2009 não apresentaram saldo nas contas de previsão de receitas e de fixação de despesas. Desse modo, não serão estudados os quocientes dessa demonstração para o caso da EsFCEx.

4.1 Quocientes do balanço financeiro

	2007	2008	2009
Quociente da execução orçamentária	0,95	0,92	0,96
Quociente da execução orçamentária corrente	1,01	0,98	0,99
Quociente da execução orçamentária de capital	0,00	0,00	0,00
Quociente da execução extra-orçamentária	1,31	1,60	1,53
Quociente do resultado da execução financeira	1,00	1,00	1,00

Tabela 1 – Quocientes do Balanço Financeiro.

Fonte: SIAFI.

4.2 Quocientes do balanço patrimonial

	2007	2008	2009
Quociente da situação financeira	1,00	1,00	1,00
Quociente da situação permanente	53,29	34,80	29,96
Quociente do resultado patrimonial	393,64	9176,16	X

Tabela 2 – Quocientes do Balanço Patrimonial.

Fonte: SIAFI.

4.3 Quocientes da demonstração das variações patrimoniais

	2007	2008	2009
Quociente do resultado das mutações patrimoniais	0,26	0,29	0,33
Quociente do resultado das variações patrimoniais	1,01	1,22	1,05

Tabela 3 – Quocientes da Demonstração das Variações Patrimoniais.

Fonte: SIAFI.

5 Conclusão

Os Balanços Públicos são peças fundamentais na compreensão e no acompanhamento da gestão dos recursos públicos, pois neles são demonstrados os resultados dos exercícios das entidades públicas. Os elementos que compõem esse conjunto de informações são: o Balanço Orçamentário, o Balanço Financeiro, o Balanço Patrimonial e a Demonstração das Variações Patrimoniais, sendo esta última apenas um complemento do Balanço Patrimonial.

Uma das formas mais eficientes de se verificar a situação de uma entidade pública é através da análise e interpretação por quocientes. Analisar nada mais é que proceder a uma investigação dos fatos ocorridos baseando-se nos dados que são apresentados pelas quatro peças que compõem o conjunto dos denominados Balanços Públicos. Tudo isso é possível, pois segundo a Lei 4.320/64, os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos

custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Analisando as demonstrações contábeis da EsFCEx, foi possível constatar que a situação orçamentária e financeira da Organização Militar, nos anos de 2008 e 2009, estava positiva. No entanto, no ano de 2009, tanto a situação orçamentária quanto a financeira mostraram-se com pontos negativos, evidenciando algumas diminuições proporcionais nos resultados, provavelmente ligadas ao grande valor na alienação de bens em 2009. Mesmo assim, torna-se necessário apenas um acompanhamento desses pontos nos próximos exercícios, pois os resultados apresentam uma boa situação.

A situação patrimonial da Escola é referência. Apresentou superávit em todos os anos analisados e, especialmente no ano de 2009, apresentou um ativo real líquido de R\$ 5.149.998,77, sendo o seu Passivo real igual a R\$ 0,00. Esse resultado é muito bom e revela uma situação patrimonial bastante positiva. Nos três exercícios analisados, além de

constantes evoluções, a Escola apresentou também superávit patrimonial, o que revela que as variações ativas foram superiores às variações passivas. Pode-se concluir, também, que as variações patrimoniais independentes da execução orçamentária apresentaram um resultado positivo apenas em 2008, sofrendo uma leve diminuição em 2009. Cabe ressaltar que as mutações patrimoniais apresentaram resultados negativos nos três anos em estudo. Esse resultado provavelmente é consequência do alto valor das desincorporações de ativos ocorridas no período em relação às incorporações de ativos e desincorporações de passivos.

Por fim, com a conclusão do trabalho, fica a certeza de que os objetivos foram alcançados. Fica como recomendação para a EsFCEX apenas o acompanhamento das contas contábeis nos próximos exercícios para que sejam evitados alguns problemas, pois a situação da Escola mostrou-se muito boa. A Contabilidade Pública, apesar de sua complexidade, é uma área muito interessante da Ciência Contábil e que deveria despertar maior interesse principalmente dos

demais profissionais contábeis, para que todos possam acompanhar a gestão dos recursos públicos que está sendo praticada por seus representantes.

Para trabalhos futuros, recomenda-se sempre a comparação dos resultados encontrados com os resultados de exercícios anteriores, para que se possa acompanhar a evolução de algumas contas contábeis que, analisadas isoladamente, podem levar a interpretações equivocadas.

Referências

ANDRADE, Maria Margarida de. **Redação científica: Elaboração do TCC passo a passo**. São Paulo: Factash, 2007.

BRASIL. **Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em 09/06/2010.

_____. **Medida Provisória nº. 2185 de 24 de agosto de 2001.**

Estabelece critérios para a consolidação, a assunção e o refinanciamento, pela União, da dívida pública mobiliária e outras que especifica, de responsabilidade dos Municípios. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em 09/06/2010.

EXÉRCITO BRASILEIRO.
Diretoria de Contabilidade.

Disponível em <www.dcont.eb.mil.br>. Acesso em 22/04/2010.

KOHAMA, Heilio. **Balancos Públicos: teoria e prática.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. **Contabilidade Pública: teoria e prática.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade Pública.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público.** 1. ed. Brasília: Gestão Pública, 2009.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. **Contabilidade Pública: Uma abordagem da administração financeira pública.** 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. **Contabilidade Pública: Uma abordagem da administração financeira pública.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

RODRIGUES, André Figueiredo. **Como elaborar referência bibliográfica.** 6. ed. São Paulo: Humanitas, 2007.

_____. **Como elaborar e apresentar monografias.** 2. ed. São Paulo: Humanitas, 2007.

_____. **Como elaborar citações e notas de rodapé.** 4. ed. São Paulo: Humanitas, 2007.