

UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS - UFGD
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ECONOMIA
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

JONNY MELLO DA CUNHA CARDIM

QUALIDADE DA INFORMAÇÃO DOS RELATÓRIOS CONTÁBEIS DE PROPÓSITO
GERAL DO MUNICÍPIO DE DOURADOS-MS

DOURADOS/MS

2019

JONNY MELLO DA CUNHA CARDIM

**QUALIDADE DA INFORMAÇÃO DOS RELATÓRIOS CONTÁBEIS DE
PROPÓSITO GERAL DO MUNICÍPIO DE DOURADOS-MS**

Trabalho de Graduação apresentado à Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia da Universidade Federal da Grande Dourados, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Me. Juarez Marques Alves.

Banca: Prof.^a Dra. Maria Aparecida Farias de Souza Nogueira.

Prof. Dr. Antônio Carlos Vaz Lopes.

Dourados/MS

2019

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP).

C267q Cardim, Jonny Mello Da Cunha
Qualidade da Informação dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral do Município de
Dourados-MS [recurso eletrônico] / Jonny Mello Da Cunha Cardim. -- 2019.
Arquivo em formato pdf.

Orientador: Prof. Me. Juarez Marques Alves.
TCC (Graduação em Ciências Contábeis)-Universidade Federal da Grande Dourados, 2019.
Disponível no Repositório Institucional da UFGD em:
<https://portal.ufgd.edu.br/setor/biblioteca/repositorio>

1. Qualidade da Informação Contábil. 2. Dívida Pública. 3. Relatórios Contábeis de Propósito
Geral. 4. Transparência Pública. I. Alves, Prof. Me. Juarez Marques. II. Título.

Ficha catalográfica elaborada automaticamente de acordo com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).

©Direitos reservados. Permitido a reprodução parcial desde que citada a fonte.

QUALIDADE DA INFORMAÇÃO DOS RELATÓRIOS CONTÁBEIS DE PROPÓSITO
GERAL DO MUNICÍPIO DE DOURADOS-MS

JONNY MELLO DA CUNHA CARDIM

Esta monografia foi julgada adequada para aprovação na atividade acadêmica específica de Trabalho de Graduação II, que faz parte dos requisitos para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia – FACE da Universidade Federal da Grande Dourados – UFGD.

Apresentado à Banca Examinadora integrada pelos professores:

Professor Me. Juarez Marques Alves
Presidente

Professora Dra. Maria Aparecida Farias de Souza Nogueira
Avaliadora

Professor Dr. Antônio Carlos Vaz Lopes
Avaliador

Dedico essa pesquisa primeiramente a Deus, autor do meu destino, companheiro de todos os momentos. Ao meu querido filho e amigo Davi Da Silva Cardim, que compreendeu os momentos de ausência. Ao amor da minha vida, minha esposa Thays da Silva Cardim, que sempre foi uma grande companheira e parceira de todas as horas.

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao mestre Juarez Marques Alves, responsável pela orientação desse trabalho, professor dedicado e atencioso. Sempre com as portas de seu escritório abertas para recepcionar com carinho seus alunos, mostrando a ligação da teoria com a prática contábil, pois a maior virtude de um homem está em liderar pelo exemplo, tornou a subida desta montanha íngreme, uma agradável caminhada.

Também sou grato aos docentes Dra. Maria Aparecida Farias de Souza Nogueira e Dr. Antônio Carlos Vaz Lopes, que apoiaram e contribuíram com as revisões da pesquisa. E por fim, a todos que direta ou indiretamente fizeram parte da minha formação, o meu muito obrigado.

RESUMO

Neste trabalho, é evidenciada a qualidade da informação contábil prestada pelo município de Dourados-MS aos seus usuários primários. Realizado mediante acompanhamento e análise da divulgação da dívida consolidada do município, publicada nos Relatórios Contábeis de Propósito Geral entre os anos de 2008 e 2018. Para tanto, foi necessário compreender os conceitos de Administração Pública, seus objetivos e como ela se relaciona com seus administrados. Entender os princípios da publicidade, eficiência e a transparência na gestão pública. Conhecer os dispositivos legais que norteiam todo o processo de gestão de recursos públicos. A investigação teve como objetivo geral, evidenciar a qualidade da informação dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral, divulgados nos portais de transparência sobre o município de Dourados-MS. A pesquisa foi desenvolvida usando o método comparativo, analisando valores informados sobre a dívida consolidada, demonstrada de diversas maneiras em relatórios distintos, porém referenciando o mesmo fato econômico em uma mesma data de consolidação, possibilitando a verificabilidade da informação. Na pesquisa bibliográfica, se reuniu todos os dados que serviram de base para a investigação. Os documentos abordados, foram todos retirados dos portais da transparência, por meio eletrônico. Foram analisados setenta e um demonstrativos contábeis. Houve descrição de valores similares ou divergentes, para que houvesse indicativo da qualidade da informação. O resultado, relatórios em formatos que dificultam a busca por informações. Divergência nos saldos apresentados na maioria dos anos, refletindo ineficiência na transparência da gestão pública, falta de fiscalização do órgão competente, incapacidade de controle social, publicidade sem eficiência, falta de transparência.

Palavras-chave: Qualidade da Informação Contábil; Dívida Pública; Relatórios Contábeis de Propósito Geral; Transparência Pública.

ABSTRACT

In this paper, the quality of the accounting information provided by the municipality of Dourados-MS to its primary users is evidenced. It was carried out through monitoring and analyzing the disclosure of the consolidated debt of the municipality, published in the General Purpose Accounting Reports between 2008 and 2018. Therefore, it was necessary to understand the concepts of public administration, its goals and how it relates to your administered. Understand the principles of publicity, efficiency and transparency in public management. Know the legal provisions that guide the entire process of managing public resources. The research aimed to show the quality of information of the General Purpose Accounting Reports published in the transparency website of Dourados-MS. This work was conducted using the comparative method, analyzing reported values on consolidated debt, demonstrated in different ways in different reports, but referring to the same economic fact on the same consolidation date, allowing the verifiability of the information. In literature, all the data that served as basis for the research were gathered. The documents were all taken from the transparency website, by electronic means. Seventy-one financial statements were analyzed. There were descriptions of similar or divergent values, so that there was indicative of the quality of the information. The result, reports in formats that make it difficult to search for information. Divergence in the amount reported in most years, reflecting inefficiency in the transparency of public management, lack of supervision by the competent body, inability to control socially, publicity without efficiency, lack of transparency.

Keywords: Quality of Accounting Information; Public Debt; General Purpose Accounting Reports; Public Transparency.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Transição de Exercício - Período de 2007 Para 2008	30
Tabela 2 - Relatórios de Gestão Fiscal – Exercício de 2008	31
Tabela 3 - Relatório Resumido de Execução Orçamentária – Exercício de 2008	31
Tabela 4 - Transição de Exercício - Período de 2008 para 2009	32
Tabela 5 – Relatórios de Gestão Fiscal – Exercício de 2009.....	33
Tabela 6 - Relatório Resumido de Execução Orçamentária – Exercício de 2009.....	33
Tabela 7 - Transição de Exercício - Período de 2009 Para 2010	34
Tabela 8 - Relatórios de Gestão Fiscal – Exercício de 2010	35
Tabela 9 - Relatório Resumido de Execução Orçamentária – Exercício de 2010.....	35
Tabela 10 - Transição de Exercício - Período de 2010 Para 2011	36
Tabela 11 - Relatórios de Gestão Fiscal – Exercício de 2011	37
Tabela 12 - Relatório Resumido de Execução Orçamentária – Exercício de 2011	37
Tabela 13 - Transição de Exercício - Período de 2011 Para 2012	38
Tabela 14 - Relatórios de Gestão Fiscal – Exercício de 2012	39
Tabela 15 - Relatório Resumido de Execução Orçamentária – Exercício de 2012.....	39
Tabela 16 - Transição de Exercício - Período de 2012 Para 2013.....	40
Tabela 17 - Relatórios de Gestão Fiscal – Exercício de 2013	41
Tabela 18 - Relatório Resumido de Execução Orçamentária – Exercício de 2013.....	41
Tabela 19 - Transição de Exercício - Período de 2013 Para 2014.....	42
Tabela 20 - Relatórios de Gestão Fiscal – Exercício de 2014	43
Tabela 21 - Relatório Resumido de Execução Orçamentária – Exercício de 2014.....	44
Tabela 22 - Transição de Exercício - Período de 2014 Para 2015.....	45
Tabela 23 - Relatórios de Gestão Fiscal – Exercício de 2015	46
Tabela 24 - Relatório Resumido de Execução Orçamentária – Exercício de 2015.....	46
Tabela 25 - Transição de Exercício - Período de 2015 Para 2016.....	47
Tabela 26 - Relatórios de Gestão Fiscal – Exercício de 2016	48
Tabela 27 - Relatório Resumido de Execução Orçamentária – Exercício de 2016.....	48
Tabela 28 - Transição de Exercício - Período de 2016 Para 2017.....	49
Tabela 29 - Relatórios de Gestão Fiscal – Exercício de 2017	50
Tabela 30 - Relatório Resumido de Execução Orçamentária – Exercício de 2017.....	50
Tabela 31 - Transição de Exercício - Período de 2017 Para 2018.....	51
Tabela 32 - Relatórios de Gestão Fiscal – Exercício de 2018	52
Tabela 33 - Relatório Resumido de Execução Orçamentária – Exercício de 2018.....	52
Tabela 34 - Transição de Exercício - Período de 2018 Para 2019.....	53
Tabela 35 - Resumo das Tabelas de Evidenciação de Transição de Exercício.....	54

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

UFGD = Universidade Federal da Grande Dourados

FACE = Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia

ART = Artigo

LRF = Lei de Responsabilidade Fiscal

NBC TSP = Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

RCPGs = Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público

STN = Secretaria do Tesouro Nacional

CF = Constituição Federal

PTM = Portal da Transparência do Município

RGF = Relatório de Gestão Fiscal

RREO = Relatório Resumido de Execução Orçamentária

BP = Balanço Patrimonial

COC = Cadastro de Operações de Crédito

CDP = Cadastro da Dívida Pública

SICONFI = Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor público brasileiro

SADIPEM = Sistema de Análise da Dívida Pública, Operações de Crédito e Garantias da União, Estados e Municípios

Sumário

INTRODUÇÃO	12
1.1 PROBLEMA DA PESQUISA	13
1.2 OBJETIVOS	14
1.2.1 Objetivo Geral	14
1.2.2 Objetivos Específicos	14
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	16
2.1 A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E A TRANSPARÊNCIA	16
2.2 DISPOSITIVOS LEGAIS	17
2.3 ORÇAMENTO PÚBLICO	20
2.3.1 Documentos Utilizados	21
2.3.2 Oscilações na Execução Orçamentária	22
2.3.3 Dívida	23
2.4 QUALIDADE DA INFORMAÇÃO PRESTADA	24
3 METODOLOGIA.....	26
3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA	26
3.2 DEFINIÇÃO DA ÁREA/POP.-ALVO/AMOSTRA/UNID. ANÁLISE	26
3.2 TÉCNICAS DE COLETA DE DADOS	27
3.4 TÉCNICAS DE ANÁLISE DE DADOS	27
4 RESULTADO E DISCUSSÕES	29
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	58
REFERÊNCIAS	60

INTRODUÇÃO

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 prevê a publicidade com o sendo um dos princípios da administração pública. A Lei Complementar nº 101/2000, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), além de se constituir um marco para a gestão pública, aborda a necessidade de transparência e ampla divulgação dos atos públicos e cita o uso de meio eletrônico como forma de acesso público. A Lei Complementar nº 131/2009, além de alterar a LRF, criou um novo tipo de abordagem sobre a transparência, envolvendo o acompanhamento da sociedade em tempo real das atividades realizadas pelos agentes públicos. Ela também efetuou um detalhamento pormenorizado das informações e criou prazos diferenciados para a União, estados e municípios se adequarem, visualizando que, a partir de 2013, todos estariam divulgando suas contas. Por meio da Lei nº 12.527/11 foram criadas regras mais definidas para a transparência no Brasil, buscando assegurar o direito fundamental de acesso à informação.

O Portal da Transparência do Governo Federal foi lançado em novembro de 2004 por iniciativa da Controladoria Geral da União, porém apenas em 30 de junho de 2005, por intermédio do Decreto nº 5.482, foi criado o dispositivo sobre a divulgação de dados e informações pelos órgãos e entidades da administração pública federal, utilizando como ferramenta o portal na Rede Mundial de Computadores. A discriminação de quais informações e dados deveriam ser apresentados nos respectivos portais, foi regulada pela Portaria Interministerial nº 140, de 16 de março de 2006, que também estabelecia outras regras sobre divulgação

Diante dos diversos casos de corrupção envolvendo escândalos no cenário da administração pública, observa-se a necessidade do controle da coisa pública por parte da sociedade, pois é dever do estado divulgar seus atos e ser transparente no uso de suas atribuições. A qualidade da informação divulgada facilita a compreensão e torna o cidadão capaz de participar na gestão e no controle da administração pública. Informações orçamentárias e de execução orçamentária, fidedignas e relevantes, devem estar acessíveis nos diversos portais da transparência, conforme preconiza a legislação, servindo de canal facilitador da fiscalização e controle da sociedade.

As diversas legislações relevantes ao tema da pesquisa são apresentadas em um contexto lógico e intuitivo. A abordagem à contabilidade pública permite que seja observado e entendido o funcionamento da máquina pública, evidenciando documentos previstos em legislação, suas finalidades, aplicabilidade para o exercício da gestão pública, e como é

possível o acompanhamento das contas públicas, com destaque na esfera municipal.

Esta pesquisa aborda a qualidade da informação prestada à sociedade no Portal da Transparência da Prefeitura de Dourados-MS e no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor público brasileiro (SICONFI), vinculado à Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Observa-se em um primeiro momento se no portal da transparência existem os documentos principais de interesse dos usuários primários e se há nos Relatórios Contábeis de Propósito Geral (RCPG): os Balanços Anuais; os Relatórios Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal, todos em suas versões simplificadas desses documentos. Verificou-se a existência de ferramentas de pesquisa que possibilitem a objetividade e a fácil compreensão do usuário. Os documentos devem estar disponíveis em diversos formatos eletrônicos e disponíveis para *download*.

A qualidade da informação foi verificada em um segundo momento, no qual se confrontou o saldo da conta referente à dívida a longo prazo do município, não considerando valores pertencentes às obrigações trabalhistas e previdenciárias, mas sim valores advindos de operações de crédito, caracterizadas por despesa com juros, encargos, amortizações e refinanciamentos.

O escopo do trabalho está evidenciado na divulgação do Balanço Anual, Relatório de Gestão Fiscal e no Relatório Resumido de Execução Orçamentário, todos consolidados entre 2008 a 2018. A informação do saldo no registro contábil deverá ser equivalente e correspondentes entre os diversos relatórios, divulgados em momentos distintos, e principalmente, se os dados encontrados são verificáveis e passíveis de confirmação. Foram colocados à prova, de maneira sistêmica, balanços patrimoniais consolidados da cidade de Dourados, com ênfase no saldo final e inicial das contas contábeis de exercícios subsequentes, visando confirmar informações e evidenciar possíveis divergências nos saldos das contas.

1.1 PROBLEMA DA PESQUISA

A pesquisa de Viviane Ferreira Fukushima (2018), cujo o tema foi “**A Importância da Transparência e das Características Qualitativas na Gestão Pública: Estudo de Caso do Município de Amambai – MS**”, o apontou que houve divulgação dos instrumentos de Gestão Fiscal daquele município, denotando transparência, contudo, quando comparado os valores do saldo das contas dos Balanços Patrimoniais divulgados, no site do Portal da Transparência do município de Amambai-MS em relação ao da Secretaria do Tesouro Nacional, houve divergência. O trabalho evidenciou ausência de características qualitativas da informação contábil do município analisado.

Nesta senda, e devido a importância e relevância do assunto, esta pesquisa se propõe a responder ao seguinte questionamento: Os Relatórios Contábeis de Propósito Geral, que refletem a Gestão Pública do município de Dourados-MS, possuem características qualitativas?

1.2 OBJETIVOS

Objetivo é o que norteia as ações que se destinam a obtenção de um resultado, podem ser desencadeados em uma sequência tal, que no final da consecução, atinjam um ou mais objetivos maiores. Nos trabalhos científicos ressaltam as incógnitas a serem desvendadas.

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar a qualidade da informação dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral divulgados nos portais de transparência sobre o município de Dourados-MS.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Constatar se os RCPG de Dourados-MS estão disponíveis nos portais da transparência da prefeitura e no SICONFI.
- Identificar em quais formatos estão disponíveis estes relatórios.
- Confrontar os saldos das contas que envolvem dívidas a longo prazo.
- Verificar se há divergência entre os relatórios consolidados.
- Analisar a qualidade da informação.
- Experimentar do ponto de vista do cidadão a compreensão dos dados contábeis do setor público municipal.
- Examinar as notas explicativas com ênfase no entendimento do usuário primário.

1.3 JUSTIFICATIVA

A transparência na Administração Pública aparece como uma ferramenta da sociedade para fiscalizar e acompanhar em tempo real o orçamento, desde seu planejamento até a sua execução. Com os diversos portais da transparência em funcionamento, a Secretaria do Tesouro Nacional realiza a coleta, tratamento e divulgação centralizada das informações sobre as operações de gerenciamento fiscal dos governos em suas diversas esferas. Cabe à sociedade observar se os mesmos são capazes de fornecer informações relevantes. Esta pesquisa pretende analisar, de maneira específica, a qualidade da informação dos relatórios gerados pela Prefeitura Municipal de Dourados-MS, considerando o ponto de vista de um

cidadão comum que busca entender a dívida a longo prazo de seu município, de maneira que possa avaliar a gestão do governante eleito com seu voto, com a finalidade de tomar decisões de voto e cobrança tempestivamente, com capacidade de tomar decisões em tempo hábil para corrigir o rumo de seu futuro e de sua nação.

A pesquisa busca alcançar toda a sociedade douradense, trazendo para o centro das discussões a administração pública municipal, subsidiar com informações os órgãos públicos ora envolvidos na elaboração e divulgação dos Relatórios Contábeis de propósito Geral disponíveis nos sítios eletrônicos de transparência, gerando uma reflexão sobre oportunidade de melhoria e fiscalização. Apresenta aos acadêmicos das Ciências Sociais Aplicadas outras possibilidades pesquisas na área da contabilidade pública, visando despertar a curiosidade para a administração pública, bem como tornar-se mais participativo e crítico ao orçamento público. Visa ainda, demonstrar um caminho de cidadania com direito e dever de participação no orçamento municipal, buscando um ciclo positivo de planejamento, execução e avaliação do executado para melhoria constante da gestão pública.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo serão abordados os assuntos que tratam da Administração Pública, as legislações que envolvem o processo de gestão, divulgação e transparência no trato dos recursos públicos. Serão desenvolvidos os conceitos de Orçamento Público e suas ferramentas, entendido os motivos das oscilações de arrecadação de recursos e das despesas, bem como a necessidade da Dívida Pública. Haverá descrição das características da qualidade da informação contábil, e como elas se relacionam com a transparência.

2.1 A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E A TRANSPARÊNCIA

No Estado Democrático de Direito toda a informação sobre as atividades da gestão pública deve passar pelo aval da sociedade. Vislumbra-se a democracia como sendo indispensável para a evolução do convívio humano. Esta ideia traz consigo o senso da responsabilidade e a necessidade do amadurecimento pessoal. O representante eleito observa o uso do poder que lhe é conferido pela população e o interesse coletivo acima de suas vontades e anseio pessoal (LAFER, 2016).

A transparência e as prestações de contas dos gastos públicos constituem requisitos indispensáveis para a realização do exercício social, pois permite aproximar o governo e a sociedade e atua como agente da democracia, da eficiência e da mudança (BEZERRA; BORGES; VALMORBIDA, 2012, p. 68).

A Administração Pública não pode ser gerida como uma organização particular, pois se utiliza de recursos públicos, recursos advindos da sociedade a que pertencem. Neste contexto se observa a necessidade da prestação de contas de seus atos em documentos que sejam capazes de fornecer informação de fácil compreensão ao usuário, ou seja, a qualquer cidadão (KOHAMA, 2016).

A transparência na gestão pública inclui a divulgação de questões que são do interesse geral como regulamentos, programas, planos, atos administrativos (de administração, permissão, licença, autorização, aprovação, dispensa, homologação, visto, lançamento tributário, etc.), licitações, contratos administrativos (de obras públicas, de prestação de serviços, de fornecimento de coisas móveis, de concessão de obras, serviços e de uso de bem público etc.), entre outras informações constantes de seus arquivos (LENZIL et al, 2017, p. 227).

A publicidade dos atos dos agentes públicos, visa o acompanhamento da sociedade sobre os rumos do país, estado ou município. À medida que a informação é divulgada em tempo hábil para afetar a tomada de decisão, a sociedade passa a ter a capacidade de controlar e modificar possíveis distorções e anomalias provocadas por administração de maus gestores

públicos.

A corrupção possui vários componentes, dentre eles a falta de informação ou a falta de compreensibilidade dos dados divulgados são raízes deste problema. A obrigatoriedade, por si só, de divulgação de projetos, planos, e relatórios de prestação de contas governamentais, não garantem que os números contidos nos mesmos, são realmente condizentes com o que na verdade está acontecendo.

Uma base de elaboração fidedigna é necessária, onde os algarismos de um relatório de nada valem, se não demonstrarem uma situação, real seja de endividamento ou seja de captação de receitas.

O princípio da publicidade parte de um pressuposto essencial da democracia: o público, por ser o comum a todos, deve ser do conhecimento de todos e não ser guardado em sigilo nas arcas do Estado. A transparência propiciada pela publicidade e fortalecida pela liberdade de expressão dá aos governados condições de controle da ação dos governantes (LAFER, 2016, p.14).

Posto a necessidade da publicidade, reconhecida inclusive na Constituição do Brasil, cresce de importância sua aplicação prática no cotidiano do cidadão comum. Os usuários primários, cidadão e seus representantes eleitos devem ter acesso às informações que envolvem os recursos arrecadados e obrigações assumidas pelo governo. Passivos, principalmente de transações financeiras, devem ser evidentes: contratos, motivos da contratação, capacidade de pagamento e destinação da contra partida.

As receitas estimadas e o acompanhamento de sua execução, que afetam naturalmente a realização das despesas, devem estar próximos da realidade no período que irão acontecer, levando em conta as receitas arrecadadas no exercício anterior, as mudanças na economia que poderão afetar positivamente ou não sua execução. Todos esses dados se apoiam na contabilidade pública.

No Brasil, com o passar dos anos foram criados dispositivos legais que aproximaram o orçamento público da população. A implementação de diversos avanços coloca a sociedade em melhores condições de fiscalização e controle da coisa pública. As principais mudanças acompanharam os avanços tecnológicos, como o acesso à *internet*, onde houve melhoria de regulamentação no campo da elaboração e consolidação dos relatórios contábeis de propósito geral, sua divulgação, transparência, fiscalização e responsabilização.

2.2 DISPOSITIVOS LEGAIS

A Constituição do Brasil (1988), promulgada em 5 de outubro, já abrangia a publicidade como um dos seus princípios conforme:

Art. 37. 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 e, também, ao seguinte: (BRASIL, 1988, p. 47).

Porém, em se tratando da época e da acessibilidade às informações por meios eletrônicos, como a *internet*, a publicidade citada pode ser considerada um termo ainda arcaico, que ainda não alcançava a transparência na gestão pública e muito menos a participação da sociedade: apenas, informava os atos já praticados pela máquina pública.

Com a Lei de Responsabilidade Fiscal do ano de 2000, houve um avanço na administração pública, em relação à responsabilização dos agentes públicos e o controle do endividamento, acontecendo por intermédio da utilização dos recursos públicos dentro de cronograma que inicia com o planejamento do orçamento público, sua execução, e a aprovação das contas do ente.

A autorização e fiscalização do poder legislativo para despesas e receitas, delimitaram na esfera federal, estadual e municipal, a atuação dos gestores na máquina pública, servindo de marco e norte, sendo uma resposta da sociedade aos atos praticados em favor de interesses particulares em detrimento ao interesse comum. Para Santos (2015):

A LRF, além de prever a responsabilização dos agentes, foi também responsável por introduzir no ordenamento jurídico nacional obrigações para o gestor público de todos os poderes que compõe a federação, quais sejam o Executivo, o Legislativo e o Judiciário, lhes impondo um atuar fiscal de modo a delinear desde a elaboração até a execução dos orçamentos públicos (SANTOS, 2015, p. 30).

A palavra transparência aparece na LRF como ferramenta de controle e de fiscalização da administração pública, sendo fator primordial para a justiça social, considerando que, de alguma maneira, o gestor vai ter que apresentar suas diretrizes de governo, contidas quando elaborado o plano plurianual, que apresenta objetivo e metas para um período de quatro anos de governança na esfera correspondente.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias constitui um detalhamento do plano plurianual e, por consequência, cria o confronto entre receitas esperadas e despesas anuais, orientando o planejamento da Lei Orçamentária Anual. Desta maneira, antes que se execute o orçamento com pelo menos um ano de antecedência, a sociedade terá ciência dos rumos que o governo, seja em qualquer esfera, pretende tomar e, se essa direção está refletindo na execução, fazendo com que a publicidade da intenção, antes mesmo da confecção do orçamento, seja visualizada, observando grande salto para uma gestão transparente.

A LRF traz em seu artigo 48 a divulgação por meio eletrônico que aparece como um degrau alcançado na evolução da máquina pública nacional, abrindo as portas para a era da

informação:

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos (BRASIL, 2000 p. 27).

Em novembro de 2004, por iniciativa da Controladoria Geral da União, foi criado o Portal da Transparência do Governo Federal, porém o dispositivo legal veio por intermédio do Decreto nº 5.482, de 30 de junho de 2005 que, neste momento, abrangia apenas a administração pública federal, direta e indireta, no âmbito do governo Federal.

Art.1º O Portal da Transparência do Poder Executivo Federal, sítio eletrônico à disposição na Rede Mundial de Computadores - Internet, tem por finalidade veicular dados e informações detalhadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, compreendendo, entre outros, os seguintes procedimentos (BRASIL, 2005, p. 1).

A Portaria Interministerial nº 140, de 16 de março de 2006, disciplinou a divulgação de dados e informações pelos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, por meio da rede mundial de computadores, a *internet*. A portaria ainda programou o que deveria ser divulgado, ampliando de maneira qualitativa o que já estava previsto na LRF, e citando qual domínio deveria ser utilizado para divulgação dos dados por meio eletrônico:

Art. 5º O acesso às páginas de Transparência Pública de cada órgão e entidade da Administração Pública Federal, deverá ser efetuado por meio de atalho em imagem gráfica, conhecida como banner, com identidade visual específica para a Transparência Pública, constante da página inicial de seu respectivo sítio, sempre em endereço estruturado como “www.domínio do órgão/transparência”. § 1º As informações a que se refere esta Portaria também poderão ser obtidas na página do Portal da Transparência do Governo Federal, por meio dos endereços eletrônicos www.transparencia.gov.br, www.portaldatransparencia.gov.br ou www.portaltransparencia.gov.br (BRASIL, 2006, p. 1).

A Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009, que acrescenta dispositivo à Lei de Responsabilidade Fiscal, onde mais um avanço na transparência se percebe, adicionou o acompanhamento em tempo real dos atos da gestão pública,

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos; II – liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, **em tempo real**, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público; III – adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A (BRASIL, 2009, p. 1).

A referida lei também incluiu as esferas estadual e municipal, no contexto das divulgações em meios eletrônicos, estabelecendo prazos para o cumprimento do dispositivo, delimitando 2013 como marco, para que todos os municípios estivessem adequados à legislação.

A Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, que regula o acesso à informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. nº 216 da Constituição Federal, institui, além de outras coisas, os dados mínimos que os diversos portais da transparência deve conter:

Art. 8º É dever dos órgãos e entidades públicas promover, independentemente de requerimentos, a divulgação em local de fácil acesso, no âmbito de suas competências, de informações de interesse coletivo ou geral por eles produzidas ou custodiadas. § 1º Na divulgação das informações a que se refere o **caput**, deverão constar, no mínimo - registro das competências e estrutura organizacional, endereços e telefones das respectivas unidades e horários de atendimento ao público; II - registros de quaisquer repasses ou transferências de recursos financeiros; III - registros das despesas; IV - informações concernentes a procedimentos licitatórios, inclusive os respectivos editais e resultados, bem como a todos os contratos celebrados; V - dados gerais para o acompanhamento de programas, ações, projetos e obras de órgãos e entidades; e VI - respostas a perguntas mais frequentes da sociedade (BRASIL, 2011, p. 3).

Observa-se a caminhada em direção à transparência da gestão pública, com a evolução de dispositivos legais, ocasionando por consequência diminuição da corrupção, e eficiência na utilização dos recursos públicos. Cabe à sociedade se adequar a utilização destas ferramentas de transparência, fiscalizando.

Os diversos portais da transparência devem divulgar de maneira ampla todas as informações referentes ao Plano Plurianual, Lei de diretrizes Orçamentárias, Lei Orçamentaria Anual, chegando à execução orçamentária em tempo real, cabendo à sociedade verificar a qualidade das informações prestadas nos portais, e melhorá-las pleiteando mudanças na legislação. Assim, uma elaboração qualitativa traz informações relevantes a ponto de modificar a tomada de decisão e compreensivas, possibilitando que os relatórios contábeis de propósito geral, sejam entendidos pelos usuários primários destas informações.

2.3 ORÇAMENTO PÚBLICO

A Administração pública tem por finalidade gerir recursos da sociedade para proporcionar as garantias legais previstas em sua carta magna, como saúde, educação, segurança, entre outros.

Para isso, ela utiliza o Orçamento Público como ferramenta, abrangendo o planejamento, aprovação das leis orçamentárias, execução das leis e avaliação do que foi

realizado e consolidado em relatórios.

2.3.1 Documentos Utilizados

Os principais componentes do orçamento público são: Planos Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA). Na evidenciação da aplicação dos recursos, os demonstrativos contábeis utilizado são: Balanço Anual (DCA), Relatório de Gestão Fiscal (RGF), Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), Cadastro da Dívida Pública (CDP), este último criado em 2014 em substituição ao Cadastro de Operação de Crédito (COC).

O poder executivo é o responsável em estabelecer as leis do Plano Plurianual, das Diretrizes Orçamentárias e Orçamento Anual. O Plano plurianual é confeccionado no primeiro ano de mandato do poder executivo, para um período de quatro anos, ou seja, quem propôs o segue nos três anos posteriores, obrigando o substituto, em caso de não reeleição, a seguir o plano em seu primeiro ano de mandato, e a partir daí o ciclo se repete (BRASIL, 2000).

Desta maneira facilita à continuidade do planejamento, diminuindo as oscilações do interesse do gestor em detrimento às necessidades da população. Segundo Kohama (2016, p. 41), “O plano plurianual 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”.

No plano plurianual encontram-se os objetivos, diretrizes e metas de médio prazo a serem atendidos, sendo a direção para a execução orçamentária. A continuidade destes planos faz com que o planejamento em médio e longo prazo dos governos, das diversas esferas, se materialize (PISCITELLI, 2019).

A Lei de Diretrizes Orçamentárias tem obrigatoriedade anual, serve de ligação entre o médio prazo (PPA) e o curto prazo (LOA). Contém o confronto entre receitas e despesas já executadas em exercícios anteriores bem como sua projeção futura, entrelaça obrigações previdenciárias, modificações em legislações tributárias e redimensiona as metas para o curto prazo (KOHAMA, 2016).

A Lei Orçamentária Anual é o centro da sistemática do gasto público, posterior à LDO, sendo a base operacional. Reflete a intenção dos gestores, demonstradas anteriormente quando do planejamento de médio prazo. Evidencia como ocorrerá o atendimento das necessidades da população. No período de um ano estão contidas neste dispositivo, as receitas estimadas e a fixação das despesas. Proposta pelo executivo e aprovada pelo legislativo, se torna o caminho a ser percorrido pela administração pública, afetando o cotidiano de todos.

O Balanço anual está dividido em balanço orçamentário e patrimonial e demonstra o que foi realizado no período de um exercício financeiro. O balanço orçamentário evidencia o confronto entre a receita prevista e realizada, a dotação inicial da despesa em relação ao executado no período. Tem por objetivo demonstrar o equilíbrio do orçamento traduzido em superávit ou não, bem como em que estágio se encontra os valores referentes as despesas liquidadas ou não, e registrar se for o caso, a sua transposição para o próximo exercício como restos a pagar (KOHAMA, 2016).

O balanço patrimonial contempla todos os bens e direitos, obrigações e atos potenciais, que podem se transformar em ativos ou passivos. Contempla ativos e passivos financeiros e permanentes circulantes ou não. Tem por objetivo demonstrar por meio de uma fotografia como está a situação patrimonial em 31 de dezembro do ano em questão (PISCITELLI, 2019).

O relatório de gestão fiscal divulgado a cada quadrimestre demonstra os gastos em relação à receita corrente líquida, sendo os valores que estão sendo executados no exercício, a curto prazo, traduzidos em percentuais, existindo delimitação deste quociente pela LRF. O administrador, de posse destes dados, analisa como está o andamento da entrada de recursos e ajusta as despesas para que possa alinhar-se com os limites estabelecidos (BRASIL, 2000).

O aspecto orçamentário compreende a apuração e evidenciação, por meio da contabilidade, dos indicadores estabelecidos pela LRF, dentre os quais se destacam os da despesa com pessoal, das operações de crédito e da dívida consolidada, além da apuração da disponibilidade de caixa, do resultado primário e do resultado nominal, a fim de verificar-se o equilíbrio das contas públicas. O Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) representam os principais instrumentos para evidenciar esse aspecto (SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO, 2018, p. 20).

Como a própria nomenclatura já sugere o relatório resumido de execução orçamentária, traz as mesmas finalidades do balanço orçamentário anual, porém antecipa as informações entre as receitas e despesas previstas e realizadas e o andamento dos estágios da despesa. De caráter bimestral, facilita o acompanhamento do orçamento, para tomada de decisão do gestor observando o fluxo de caixa (BRASIL, 2000).

2.3.2 Oscilações na Execução Orçamentária

Contudo, como todo planejamento antecipado estar suscetível a variações intempestivas não esperada, englobando desde mudanças na economia até catástrofes naturais, existe a possibilidades de haver aumento ou diminuição de despesas ou receitas.

Havendo acréscimo na execução das receitas, naturalmente poderá haver mais gastos com investimento; porém, se a estimativa de receita não se tornar realidade e acompanhar a LOA, será necessário readequar as despesas anteriormente fixadas, criar dívidas, ou outra medida pertinente na gestão dos recursos (BRASIL, 2000).

Por outro lado, as despesas não esperadas também criam necessidade de aumento de gasto, cabendo ao gestor contornar a situação com destinação de créditos adicionais advindos de outras áreas, desde que em alguns casos previstos, haja autorização do poder legislativo (KOHAMA, 2016).

A melhor das hipóteses e o alvo de toda administração pública ou privada, é a diminuição das despesas, algo positivo, tornando a administração mais confortável. Neste contexto, e para todas estas ações, poder executivo e legislativo conversam de maneira harmônica e decidem as melhores decisões a serem tomadas, o que em muitas situações convergem em necessidade de contratação de empréstimos junto à Instituições Financeiras (BRASIL, 2000).

2.3.3 Dívida

Em diversas situações o Poder Executivo se obriga a buscar recursos de terceiros para suprir insuficiências de caixa, realizar investimentos e melhorias na gestão pública. Assim como o orçamento doméstico está passível de endividamento, como por exemplo para aquisição de algum bem que não pode ser pago à vista por limitação de salário, e quando parcelado, pode ser alcançado, ou por uma necessidade urgente em que se adiante uma parte do valor a que se tem direito, para atendimento da necessidade que se coloca, o mesmo ocorre com o orçamento público, porém em escala e tomada de decisão distintos, por se tratar de recurso e benefícios da sociedade, que possuem regras específicas.

A Lei de Responsabilidade Fiscal prevê e regula de que maneira o gestor público poderá se utilizar das dívidas para gerir as necessidades dos administrados. O endividamento está vinculado, em regra geral, à receita líquida, com percentuais que, se forem ultrapassados, deverão ser reconduzidos a patamares previstos, buscando ao longo do tempo a diminuição do endividamento, haja visto que a assunção deste perfil de obrigação, muitas vezes pode ultrapassar o período de governo, engessando a administração de gestores futuros.

Piscitelli (2019) classifica as dívidas em flutuante e consolidada/fundada. A flutuante ocorre num prazo de até doze meses, como exemplo, operações de crédito por antecipação de receitas e restos a pagar. Já a consolidada ou fundada tem sua exigibilidade num prazo superior a 12 meses, e necessita de autorização legislativa, como emissão de títulos, e

financiamento de obras e serviços.

Os RCPG's apresentam as diversas facetas da dívida fundada. No BP as dívidas a longo prazo aparecem no passivo não-circulante. No balanço orçamentário e no RREO, são evidenciadas nas contas de despesas com juros e encargos da dívida, amortizações, operações de crédito e despesas com serviços da dívida; no relatório de gestão fiscal, no anexo 2, dívida consolidada, e com informações que comparam o limite previsto e o realizado, traduzidos em percentuais, entre outros dados de outros demonstrativos.

Porém, os algarismos apresentados nestes relatórios, devem estar sobre a égide das normas de contabilidade aplicada ao setor público, intencionado a demonstrar de maneira fidedigna os fatos em sua integralidade e veracidade.

Não havendo qualidade na divulgação das informações contábeis, os princípios da administração pública estampados no artigo 37 da CF, publicidade e eficiência, estarão em contradição, por conseguinte à finalidade da divulgação de informações não será atingida, dado que Coeficientes e percentuais, não fidedignos, contribuem para diminuir a eficácia dos limites estabelecidos pela LRF, ocasionando a incapacidade ou controle errado da dívida pública.

2.4 QUALIDADE DA INFORMAÇÃO PRESTADA

O princípio da eficiência incluído no artigo nº 37 da CF, por emenda constitucional nº 19/1998, traz em seu núcleo a qualidade do serviço prestado, norteando a prestação de contas. Quando elaborado o documento contábil por entes federativos, este deve sobretudo conter a qualidade necessária para que alcance seu objetivo finalístico que é informar aos usuários primários a real situação em que se encontra o patrimônio público. Não sendo assim atenderão apenas ao princípio da publicidade de maneira parcial. Quando a informação divulgada é eficiente, existe a transparência da gestão e a qualidade da informação faz parte deste processo.

Posto que a característica qualitativa torna a informação útil e existe subjetividade no termo qualidade, existe certa dificuldade em qualificar os RCPG's. Contudo, a mensuração da qualidade da informação contábil foi objetivada na NBC TSP estrutura conceitual de 23 de setembro de 2016, que é a norma que trata da estrutura conceitual para elaboração e divulgação de informação contábil de propósito geral pelas entidades do setor público, trazendo em seu capítulo 3, as características qualitativas sendo elas a relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade, verificabilidade.

A relevância existe quando a informação é capaz de influenciar o cumprimento dos objetivos ou possui valor confirmatório de expectativa presente ou passada. A representação fidedigna ocorre quando corresponde fielmente a fenômenos econômicos e está completa, neutra e livre de erros (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016).

A compreensibilidade é atendida quando os usuários prontamente compreendem os dados, alicerçando sua base de conhecimento de maneira clara e sucinta. A tempestividade, significa ter disponível em tempo hábil, tem relação com a capacidade de utilização da informação para prestação de conta, responsabilização e tomada de decisão.

Comparabilidade é a capacidade de identificar semelhanças ou diferenças entre dois ou mais itens da informação. Verificabilidade, assegura o usuário que a informação contida no RCPG's representa fielmente os fenômenos econômicos a que se propõe, implicando em que dois observadores esclarecidos e independentes possam chegar a um consenso geral sobre a informação como, por exemplo, onde o fenômeno econômico, a mensuração ou método de representação, foram aplicados sem erro material (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016).

Havendo qualidade nas informações contábeis é possível que o usuário acompanhe relatório a relatório o que realmente vem acontecendo com as contas públicas, ou determinada conta do RCPG de interesse, ano após ano. Além disso, cria a capacidade de controle e fiscalização aos administrados.

3 METODOLOGIA

No trabalho científico, a metodologia é a ferramenta que valida os resultados encontrados. Aquilo que se pretende encontrar como resposta de um problema apresentado, muitas vezes, é distinto, do que realmente é apresentado de maneira empírica. Isso ocorre porque os métodos e técnicas, a serem aplicados na coleta e no tratamento de dados, faz com que o pesquisador deixe de ser condutor e passe a ser conduzido por sua pesquisa. (GIL, 2019).

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Segundo Gil (2019), no campo das ciências sociais, as pesquisas quanto aos objetivos gerais podem se classificar em: pesquisas exploratórias, que tem como propósito tornar o problema mais explícito ou construir hipóteses, ocorre quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada; pesquisas descritivas, tendo como objetivo a descrição de características de determinado fenômeno; pesquisas explicativas, busca identificar fatores que determinam ou contribuem para a ocorrências de fenômenos.

Desta maneira, esta pesquisa não é exploratória, pois já existe conhecimento amplo sobre o tema abordado, não havendo construção de novas hipóteses. Não possui caráter explicativo, pois não irá identificar os motivos ou fatores que determinam os aspectos da qualidade das informações contábeis nos RCPGs. Contudo, esta pesquisa possui caráter descritivo em seus objetivos mais amplos, pois busca descrever as características qualitativas encontradas nas informações contábeis, estabelecendo relações entre as variáveis

A pesquisa ainda pode se classificar segundo sua natureza como: quantitativa, quando se utiliza de números e medidas estatísticas que possibilitam descrever fenômenos e verificar a existência de relação entre as variáveis; qualitativa, quando usa dados qualitativos, com o propósito de estudar as experiências vivida das pessoas e ambientes sociais complexos; como pesquisa de métodos mistos, que se vale das duas ferramentas anteriores. (Gil, 2019)

Portanto, quanto a natureza esta pesquisa tem como ferramenta o método misto, onde serão coletados e analisados os dados do orçamento público municipal de Dourados-MS por meio eletrônico.

3.2 DEFINIÇÃO DA ÁREA/POP.-ALVO/AMOSTRA/UNID. ANÁLISE

O modelo de análise está apoiado em análise da evolução da dívida consolidada do município de Dourados-MS entre os anos de 2008 a 2018. Será deduzido do saldo total das

obrigações a longo prazo, quando identificado, os valores referentes a obrigações trabalhistas e previdenciárias. Os dados estão disponíveis nos seguintes relatórios contábeis de propósito geral: Balanço Anual, Relatório de Gestão Fiscal, Relatório Resumido de Execução Orçamentária, Cadastro de Operação de Crédito (de 2007 a 2013), Cadastro da Dívida Pública (2014 a 2018).

3.2 TÉCNICAS DE COLETA DE DADOS

Ainda segundo (GIL, 2019), a técnica de coleta de dados que utiliza fonte documental, pode ser classificada em primária, secundária e terciária. Fontes primárias são aquelas se apresentam da forma como foram produzidas por seus autores. Correspondem aos documentos originais, contemporâneos ao evento ou período a que se refere a pesquisa. Exemplos de fontes primárias são: legislação, periódicos, correspondências, diários, autobiografias, discursos, fotografias, obras artísticas, documentos governamentais, documentos de empresas. Assim, esta pesquisa utiliza como técnica de coleta de dados a pesquisa documental, com fontes primárias.

Os documentos eletrônicos, principalmente os extraídos da internet, são um recurso técnico da sociedade moderna, disposto ao uso do consultante (FACHIN 2017). Desta maneira, e por motivo de haver previsão legal de disponibilidades dos documentos que refletem a gestão do recurso público do município, serão utilizados todos os relatórios contábeis de propósito geral disponíveis em sítios eletrônico da Secretaria do Tesouro Nacional e outras fontes governamentais da internet.

Todos os Balanços Anuais, RGF, RREO e COC serão retirados do sítio eletrônico do sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI). O CDP será obtido no *site* de Sistema de Análise da Dívida Pública, Operações de Crédito e Garantias da União, estados e Municípios (SADIPEM), todas plataformas da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), o portal da transparência da Prefeitura Municipal de Dourados-MS será utilizado em segundo plano, já que o STN é o responsável pela conformidade contábil produzida por todo as unidades federativas.

3.4 TÉCNICAS DE ANÁLISE DE DADOS

A contabilidade proporciona um acompanhamento das contas, caracterizado pelo saldo final e inicial/ anterior no decorrer da consolidação e divulgação de um mesmo modelo de relatório. A partir desta possibilidade a contabilidade pública facilita este acompanhamento,

demonstrando um mesmo fenômeno, evidenciado por valores possíveis de confirmação em outros relatórios. Ferramenta que será utilizada, principalmente para analisar os saldos que envolvem as transições de exercício.

Consiste em investigar coisas ou fatos e explicá-los segundo suas semelhanças e diferenças. Geralmente, o método comparativo aborda duas séries ou fatos de natureza análoga, tomados de meios sociais ou de outra área do saber, a fim de se detectar o que é comum a ambos (FACHIN 2017, p. 37).

Quanto ao tratamento dos dados coletados será utilizada comparabilidade, como método de evidenciação das características qualitativas. Após identificadas as contas que envolvem as obrigações de longo prazo em cada relatório, será verificada a data base em que se referem os valores, para realizar o acompanhamento ano a ano. O resultado esperado será a correspondência dos saldos em todos os relatórios, evidenciando a qualidade ou não da informação prestada, tema do trabalho.

4 RESULTADO E DISCUSSÕES

Em consulta ao portal eletrônico da Secretaria do Tesouro Nacional foi observado que os Relatórios Contábeis de Propósito Geral do município de Dourados-MS disponibilizados, de anos anteriores ou não, possuem a informação “retificado” ou “homologado”, o que prejudica o acompanhamento das informações pois, se um RGF do ano de 2016, consultado em 2019, está com a informação “retificado” e não consta a informação da homologação, fica a dúvida se esse relatório foi homologado ou não; neste caso, portanto, não é possível verificar se as informações contidas nos relatório são fidedignas. Outro ponto verificado é se os relatórios possuíam em suas respectivas notas explicativas informação da retificação, e em nenhum foi encontrada a informação da retificação.

No tocante a formato, o STN disponibiliza os arquivos com extensão PDF, XLS e XBRL. Já a Prefeitura Municipal de Dourados-MS disponibiliza em seu portal da transparência alguns documentos originais digitalizados em imagem PDF. Por este motivo, não é possível fazer busca de palavras no arquivo, são eles: os Balanços Gerais dos anos de 2014 a 2017 e os Relatórios de Gestão Fiscal dos anos de 2015 a 2017. Somado a esta dificuldade está o fato de o balanço geral estar fracionado em muitos arquivos digitalizados, como se segue: ano de 2014 (9 arquivos); 2015 (15 arquivos); 2016 (19 arquivos); e 2017 (32 arquivos), por este motivo os relatórios da pesquisa foram todos retirados do portal eletrônico do STN.

Segue em sequência os relatórios de análise dos anos de 2008 a 2018, em tabelas de três modelos, sendo eles de transição de exercício, relatório de gestão fiscal e relatório resumido de execução orçamentária. As tabelas que tratam a transição de exercício evidenciam a correspondência entre os saldos das contas referentes as dívidas de longo prazo consolidados em 31 de dezembro.

Os relatórios utilizados neste modelo de tabela são, Cadastro de Operações de Crédito e Cadastro da Dívida Pública (A); Balanço Patrimonial (A); RGF do 3º quadrimestre (A) e RGF 1º quadrimestre (A+1).

Já as tabelas de relatórios de gestão fiscal buscam demonstrar a divulgação dos saldos da conta “Dívida Consolidada - DC (I)” nos Relatório de Gestão Fiscal dentro do mesmo ano. O terceiro modelo de tabela, contém dados dos relatórios de execução orçamentárias, sendo saldo em 31 DEZ (A), as realizações de receitas de capital de operações de crédito, as despesas referentes a juros e encargos da dívida, amortizações, e saldo da dívida em 31 DEZ (A+1).

Tabela 1 – Transição de Exercício - Período de 2007 Para 2008

RCPG	Cadastro de Operações de Crédito	Relatório Resumido de Execução Fiscal	Relatório de Gestão Fiscal	Quadro de Dados Contábeis Consolidados	Relatório de Gestão Fiscal
Anexo	(COC)	Anexo VI	Anexo 2	Balanco Patrimonial.	Anexo 2
Exercício	2007	6º Bimestre 2007	3º quadrimestre 2007	2007	1º quadrimestre 2008
Localização da conta	Demonstrativo das Operações de Crédito.	Dívida Fiscal Líquida	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida	Passivo não-circulante	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida
Nomenclatura	Total da Dívida Consolidada = (I+II+III)	Dívida Consolidada (I)	Dívida Consolidada - DC (I)	Exigível a Longo Prazo	Dívida Consolidada - DC (I)
Saldo (R\$)	120.177.844,09	120.177.844,09	118.724.202,46	120.177.844,09	118.724.202,46
Data Saldo	31/12/07	31/12/07	31/12/07	31/12/07	31/12/07
Observação	-	-	-	-	Saldo exercício anterior.

Fonte: Elaboração do autor, com dados retirados do SICONFI.

O exigível a longo prazo do Balanço patrimonial de 2007, abrangeu as contas “Operações de Crédito Internas - Longo Prazo”, “Obrigações Legais e Tributárias” e “Obrigações a Pagar”.

A tabela nº 1 evidencia os valores divulgados da dívida consolidada nos anos de 2007 e 2008, envolvendo cinco RCPGs com saldo em 31 DEZ 07. O valor de R\$ 120.177.844,09 é confirmado em três relatórios, já o valor de R\$ 118.724.202,46 aparece em dois relatórios, a divergência encontrada é de R\$ 1.453.641,63, considerando a diferença entre o maior e o menor valor apresentado.

Este resultado não é o esperado e demonstra a falta de eficiência na consolidação dos RCPGs observados. Os saldos tratando de um mesmo fenômeno econômico em uma mesma data de consolidação, deveriam ser idênticos. Isto revela a falta das seguintes características qualitativas: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade, verificabilidade.

Tabela 2 - Relatórios de Gestão Fiscal – Exercício de 2008

RCPG	RGF 1º Quadrimestre	RGF 2º Quadrimestre	RGF 3º Quadrimestre
Anexo	Anexo 2	Anexo 2	Anexo 2
Localização da conta	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida
Nomenclatura	Dívida Consolidada - DC (I)	Dívida Consolidada - DC (I)	Dívida Consolidada - DC (I)
Saldo da conta até 1º quadrimestre	R\$ 116.488.724,42	R\$ 116.488.724,42	R\$ 116.488.724,42
Saldo da conta até 2º quadrimestre	-	R\$ 116.266.681,00	R\$ 116.266.681,00
Saldo da conta até 3º quadrimestre	-	-	R\$ 119.207.923,45
Observação			

Fonte: Elaboração do autor, com dados retirados do SICONFI.

A tabela nº 2 evidencia os valores divulgados da dívida consolidada no ano de 2008, com saldo divulgado a cada quadrimestre. O valor de R\$ 116.488.742,42 consolidado no 1º quadrimestre de 2008, se confirma no 2º e 3º RGF/2008, bem como o saldo do 2º quadrimestre de 2008 R\$ 116.266.681, se confirma do 3º RGF/2008. Não houve divergência de valores, resultado esperado nesta tabela, demonstra eficiência na consolidação dos RGF/2008. Há evidenciação das seguintes qualidades da informação contábil: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade, verificabilidade, quando observado estes relatórios isoladamente.

Tabela 3 - Relatório Resumido de Execução Orçamentária – Exercício de 2008

RCPG	RREO 6º Bimestre	RREO 6º Bimestre	RREO 6º Bimestre	RREO 6º Bimestre
Anexo	Anexo 6	Anexo 1	Anexo 1	Anexo 6
Localização da Conta	Dívida Fiscal Líquida	Despesas	Despesas	Dívida Fiscal Líquida
Nomenclatura	Dívida Consolidada (I)	Juros e Encargos da Dívida	Amortização da Dívida	Dívida Consolidada (I)
Saldo (R\$)	120.177.844,09	2.657.466,42	7.466.747,66	181.614.472,66
Período	Em 31/12/2007	Executado (jan. Dez)	Executado (jan. Dez)	Em 31/12/2008
Observação	Houve realização de receita de capital com operações de Crédito Externas no valor de R\$ 694.783,00 .			

Fonte: Elaboração do autor, com dados retirados do SICONFI.

A tabela nº 3 evidencia os valores divulgados da dívida consolidada em 31 DEZ 07; despesas realizadas durante o ano de 2008 com juros, encargos e amortização da dívida; realização de receitas de capital com operações de crédito em 2008; e dívida consolidada em 31 DEZ 08. Houve divergência de R\$ 70.866.059,65 no valor em 31 DEZ 08, quando aplicada a equação:

$$120.177.844,09 (-) 2.657.466,42 (-) 7.466.747,66 (+) 694.783,00 (=) \mathbf{110.748.413,00}$$

Podem ser considerados vários motivos para essa inconsistência. Contudo, todos os motivos convergem para a consolidação contábil errada das variáveis representadas na equação. O resultado demonstra ineficiência na consolidação do 6º RREO/2008. Não há evidência da qualidade da informação contábil, isto revela a falta das seguintes características qualitativas: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade, verificabilidade.

Tabela 4 - Transição de Exercício - Período de 2008 para 2009

RCPG	Cadastro de Operações de Crédito	Relatório Resumido de Execução Fiscal	Relatório de Gestão Fiscal	Quadro de Dados Contábeis Consolidados	Relatório de Gestão Fiscal
Anexo	(COC)	Anexo VI	Anexo 2	Balanco Patrimonial.	Anexo 2
Exercício	2008	6º Bimestre 2008	3º quadrimestre 2008	2008	1º quadrimestre 2009
Localização da conta	Demonstrativo das Operações de Crédito.	Dívida Fiscal Líquida	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida	Passivo não-circulante	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida
Nomenclatura	Total da Dívida Consolidada = (I+II+III)	Dívida Consolidada (I)	Dívida Consolidada - DC (I)	Exigível a Longo Prazo	Dívida Consolidada - DC (I)
Saldo (R\$)	181.614.472,66	181.614.472,66	119.207.923,45	181.614.472,66	119.207.923,45
Data Saldo	31/12/08	31/12/08	31/12/08	31/12/08	31/12/08
Observação	-	-	-		Saldo exercício anterior

Fonte: Elaboração do autor, com dados retirados do SICONFI.

O exigível a longo prazo do Balanço Patrimonial de 2008, abrangeu as contas “Obrigações Legais e Tributárias” e “Outras Exigibilidades”.

A tabela nº 4 evidencia os valores divulgados da dívida consolidada nos anos de 2008 e 2009, envolvendo cinco RCPGs com saldo em 31 DEZ 08. O valor de R\$ 181.614.472,66 é confirmado em três relatórios, já o valor de R\$ 119.207.923,45 aparece em dois relatórios. A divergência encontrada é de R\$ 62.406.549,21, considerando a diferença entre o maior e o menor valor apresentado.

Este resultado não é o esperado e demonstra a falta de eficiência na consolidação dos RCPGs observados. Os saldos tratando de um mesmo fenômeno econômico em uma mesma data de consolidação, deveriam ser idênticos. Isto revela a falta das seguintes características qualitativas: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade, verificabilidade.

Tabela 5 – Relatórios de Gestão Fiscal – Exercício de 2009

RCPG	RGF 1º Quadrimestre	RGF 2º Quadrimestre	RGF 3º Quadrimestre
Anexo	Anexo 2	Anexo 2	Anexo 2
Localização da conta	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida
Nomenclatura	Dívida Consolidada - DC (I)	Dívida Consolidada - DC (I)	Dívida Consolidada - DC (I)
Saldo da conta até 1º quadrimestre	R\$ 115.582.572,60	R\$ 115.582.572,60	R\$ 115.582.572,60
Saldo da conta até 2º quadrimestre	-	R\$ 112.726.439,39	R\$ 112.726.439,39
Saldo da conta até 3º quadrimestre	-	-	R\$ 133.742.718,60
Observação			

Fonte: Elaboração do autor, com dados retirados do SICONFI.

A tabela nº 5 evidencia os valores divulgados da dívida consolidada no ano de 2009, com saldo divulgado a cada quadrimestre. O valor de R\$ 115.582.572,60 consolidado no 1º quadrimestre de 2009, se confirma no 2º e 3º RGF/2009, bem como o saldo do 2º quadrimestre de 2009 R\$ 112.726.439,39, se confirma do 3º RGF/2009. Não houve divergência de valores, resultado esperado nesta tabela, demonstra eficiência na consolidação dos RGF/2009. Há evidenciação das seguintes qualidades da informação contábil: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade, verificabilidade, quando observado estes relatórios isoladamente.

Tabela 6 - Relatório Resumido de Execução Orçamentária – Exercício de 2009

RCPG	RREO 6º Bimestre	RREO 6º Bimestre	RREO 6º Bimestre	RREO 6º Bimestre
Anexo	Anexo 6	Anexo 1	Anexo 1	Anexo 6
Localização da Conta	Dívida Fiscal Líquida	Despesas	Despesas	Dívida Fiscal Líquida
Nomenclatura	Dívida Consolidada (I)	Juros e Encargos da Dívida	Amortização da Dívida	Dívida Consolidada (I)
Saldo (R\$)	181.614.472,66	2.616.865,50	8.723.020,26	252.928.870,78
Período	Em 31/12/2008	Executado (jan. Dez)	Executado (jan. Dez)	Em 31/12/2009
Observação				

Fonte: Elaboração do autor, com dados retirados do SICONFI.

A tabela nº 6 evidencia os valores divulgados da dívida consolidada em 31 DEZ 08; despesas realizadas durante o ano de 2009 com juros, encargos e amortização da dívida; e dívida consolidada em 31 DEZ 09. Houve divergência de R\$ 82.654.283,88, no valor em 31 DEZ 09, quando aplicada a equação: $181.614.472,66(-) 2.616.865,50 (-) 8.723.020,26 (=)$
170.274.586,90

Podem ser considerados vários motivos para essa inconsistência. Contudo, todo os

motivos convergem para a consolidação contábil errada das variáveis representadas na equação. O resultado demonstra ineficiência na consolidação do 6º RREO/2009. Não há evidenciação da qualidade da informação contábil, isto revela a falta das seguintes características qualitativas: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade, verificabilidade.

Tabela 7 - Transição de Exercício - Período de 2009 Para 2010

RCPG	Cadastro de Operações de Crédito	Relatório Resumido de Execução Fiscal	Relatório de Gestão Fiscal	Quadro de Dados Contábeis Consolidados	Relatório de Gestão Fiscal
Anexo	(COC)	Anexo VI	Anexo 2	Balço Patrimonial.	Anexo 2
Exercício	2009	6º Bimestre 2009	3º quadrimestre 2009	2009	1º quadrimestre 2010
Localização da conta	Demonstrativo das Operações de Crédito.	Dívida Fiscal Líquida	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida	Obrigações Exigíveis a Longo Prazo	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida
Nomenclatura	Total da Dívida Consolidada = (I+II+III)	Dívida Consolidada (I)	Dívida Consolidada - DC (I)	Operações de Crédito Internas - Longo Prazo	Dívida Consolidada - DC (I)
Saldo (R\$)	133.681.762,18	181.614.472,66	133.742.718,60	133.681.762,18	41.515.810,00
Data Saldo	31/12/09	31/12/09	31/12/09	31/12/09	31/12/09
Observação	-	-	-	Passivo não-circulante	Saldo exercício anterior.

Fonte: Elaboração do autor, com dados retirados do SICONFI.

A estrutura da demonstração do balanço patrimonial de 2009 foi modificada, o exigível a longo prazo, foi consolidado diferenciando as dívidas previdenciárias das demais.

A tabela nº 7 evidencia os valores divulgados da dívida consolidada nos anos de 2009 e 2010, envolvendo cinco RCPGs com saldo em 31 DEZ 09. O valor de R\$ 133.681.762,18 é confirmado em três relatórios, o valor de R\$ 181.614.472,66 aparece em apenas no 6º RREO/2009, e o valor de R\$ 41.515.810,00 aparece apenas no 1º RGF/2010. A divergência encontrada é de R\$ 140.098.662,70, considerando a diferença entre o maior e o menor valor apresentado.

Este resultado não é o esperado e demonstra a falta de eficiência na consolidação dos RCPGs observados. Os saldos tratando de um mesmo fenômeno econômico em uma mesma data de consolidação, deveriam ser idênticos. Isto revela a falta das seguintes características qualitativas: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade, verificabilidade.

Tabela 8 - Relatórios de Gestão Fiscal – Exercício de 2010

RCPG	RGF 1º Quadrimestre	RGF 2º Quadrimestre	RGF 3º Quadrimestre
Anexo	Anexo 2	Anexo 2	Anexo 2
Localização da conta	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida
Nomenclatura	Dívida Consolidada - DC (I)	Dívida Consolidada - DC (I)	Dívida Consolidada - DC (I)
Saldo da conta até 1º quadrimestre	R\$ 40.409.690,00	R\$ 40.409.690,00	R\$ 40.409.690,00
Saldo da conta até 2º quadrimestre	-	R\$ 44.756.910,00	R\$ 44.756.910,00
Saldo da conta até 3º quadrimestre	-	-	R\$ 47.855.820,00
Observação			

Fonte: Elaboração do autor, com dados retirados do SICONFI.

A tabela nº 8 evidencia os valores divulgados da dívida consolidada no ano de 2010, com saldo divulgado a cada quadrimestre. O valor de R\$ 40.409.690,00 consolidado no 1º quadrimestre de 2010, se confirma no 2º e 3º RGF/2010, bem como o saldo do 2º quadrimestre de 2010 R\$ 44.756.910,00, se confirma do 3º RGF/2008. Não houve divergência de valores, resultado esperado nesta tabela, demonstra eficiência na consolidação dos RGF/2010. Há evidenciação das seguintes qualidades da informação contábil: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade, verificabilidade, quando observado estes relatórios isoladamente.

Tabela 9 - Relatório Resumido de Execução Orçamentária – Exercício de 2010

RCPG	RREO 6º Bimestre	RREO 6º Bimestre	RREO 6º Bimestre	RREO 6º Bimestre
Anexo	Anexo 6	Anexo 1	Anexo 1	Anexo 6
Localização da Conta	Dívida Fiscal Líquida	Despesas	Despesas	Dívida Fiscal Líquida
Nomenclatura	Dívida Consolidada (I)	Juros e Encargos da Dívida	Amortização da Dívida	Dívida Consolidada (I)
Saldo (R\$)	252.867.914,36	2.466.720,00	7.610.290,00	302.019.310,70
Período	Em 31/12/2009	Executado (jan. Dez)	Executado (jan. Dez)	Em 31/12/2010
Observação	Houve realização de receita de capital com Operações de Crédito Internas no valor de R\$ 6.478.050,00 , Operações de Crédito Externas no valor de R\$ 335.560,00 .			

Fonte: Elaboração do autor, com dados retirados do SICONFI.

A tabela nº 9 evidencia os valores divulgados da dívida consolidada em 31 DEZ 09; despesas realizadas durante o ano de 2010 com juros, encargos e amortização da dívida; realização de receitas de capital com operações de crédito em 2010; e dívida consolidada em 31 DEZ 10. Houve divergência de R\$ 52.414.796,34, no valor em 31 DEZ 10, quando aplicada a equação:

$$252.867.914,36 (-) 2.466.720,00 (-) 7.610.290,00 (+) 6.813.610,00 (=) 249.604.514,40$$

Podem ser considerados vários motivos para essa inconsistência. Contudo, todos os motivos convergem para a consolidação contábil errada das variáveis representadas na equação. O resultado demonstra ineficiência na consolidação do 6º RREO/2010. Não há evidência da qualidade da informação contábil, isto revela a falta das seguintes características qualitativas: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade, verificabilidade.

Tabela 10 - Transição de Exercício - Período de 2010 Para 2011

RCPG	Cadastro de Operações de Crédito	Relatório Resumido de Execução Fiscal	Relatório de Gestão Fiscal	Quadro de Dados Contábeis Consolidados	Relatório de Gestão Fiscal
Anexo	(COC)	Anexo VI	Anexo 2	Balanco Patrimonial.	Anexo 2
Exercício	2010	6º Bimestre 2010	3º quadrimestre 2010	2010	1º quadrimestre 2011
Localização da conta	Demonstrativo das Operações de Crédito.	Dívida Fiscal Líquida	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida	Passivo não-circulante	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida
Nomenclatura	Total da Dívida Consolidada = (I+II+III)	Dívida Consolidada (I)	Dívida Consolidada - DC (I)	Exigível a Longo Prazo	Dívida Consolidada - DC (I)
Saldo (R\$)	121.548.643,83	302.019.310,70	47.855.820,00	121.548.643,83	47.855.820,00
Data Saldo	31/12/10	31/12/10	31/12/10	31/12/10	31/12/10
Observação	-	-	-	-	Saldo exercício anterior.

Fonte: Elaboração do autor, com dados retirados do SICONFI.

Para efeito do saldo da conta exigível a longo prazo do balanço patrimonial de 2010, foram subtraídos os valores referentes a dívidas previdenciárias.

A tabela nº 10 evidencia os valores divulgados da dívida consolidada nos anos de 2010 e 2011, envolvendo cinco RCPGs com saldo em 31 DEZ 10. O valor de R\$ 121.548.643,83 é confirmado em dois relatórios, o valor de R\$ 302.019.310,70 aparece apenas no 6º RREO/2010, e o valor de R\$ 47.855.820,00 é confirmado em dois relatórios. A divergência encontrada é de R\$ 254.163.490,70, considerando a diferença entre o maior e o menor valor apresentado.

Este resultado não é o esperado e demonstra a falta de eficiência na consolidação dos RCPGs observados. Os saldos tratando de um mesmo fenômeno econômico em uma mesma data de consolidação, deveriam ser idênticos. Isto revela a falta das seguintes características qualitativas: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade, verificabilidade.

Tabela 11 - Relatórios de Gestão Fiscal – Exercício de 2011

RCPG	RGF 1º Quadrimestre	RGF 2º Quadrimestre	RGF 3º Quadrimestre
Anexo	Anexo 2	Anexo 2	Anexo 2
Localização da conta	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida
Nomenclatura	Dívida Consolidada - DC (I)	Dívida Consolidada - DC (I)	Dívida Consolidada - DC (I)
Saldo da conta até 1º quadrimestre	R\$ 46.322.830,00	R\$ 46.322.830,00	R\$ 117.486.150,00
Saldo da conta até 2º quadrimestre	-	R\$ 44.746.830,00	R\$ 114.123.500,00
Saldo da conta até 3º quadrimestre	-	-	R\$ 110.411.710,00
Observação			

Fonte: Elaboração do autor, com dados retirados do SICONFI.

A tabela nº 11 evidencia os valores divulgados da dívida consolidada no ano de 2011, com saldo divulgado a cada quadrimestre. O valor de R\$ 46.322.830,00 consolidado no 1º quadrimestre de 2011, se confirma no 2º RGF/2011, porém é modificado no 3º RGF/2011 para R\$ 117.486.150,00. O mesmo ocorre com o saldo do 2º quadrimestre de 2011 que passa de R\$ 44.756.830,00, para R\$ 114.123.500,00 no 3º RGF/2011. Essa alteração em saldo anteriormente consolidado, poderia ocorrer, desde que o fato novo que causou tal mudança, estivesse contido nas notas explicativas do 3º RGF/2011, o que neste caso não ocorre.

Houve divergência de R\$ 71.163.320,00 no saldo do 1º quadrimestre/2011, e de R\$ 69.376.670,00 no 2º quadrimestre/2011. Resultado não esperado nesta tabela, demonstra ineficiência na consolidação dos RGF/2011. Não há evidenciação das seguintes qualidades da informação contábil: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade, verificabilidade.

Tabela 12 - Relatório Resumido de Execução Orçamentária – Exercício de 2011

RCPG	RREO 6º Bimestre	RREO 6º Bimestre	RREO 6º Bimestre	RREO 6º Bimestre
Anexo	Anexo 6	Anexo 1	Anexo 1	Anexo 6
Localização da Conta	Dívida Fiscal Líquida	Despesas	Despesas	Dívida Fiscal Líquida
Nomenclatura	Dívida Consolidada (I)	Juros e Encargos da Dívida	Amortização da Dívida	Dívida Consolidada (I)
Saldo (R\$)	302.019.310,70	2.838.600,00	11.136.940,00	181.741.369,59
Período	Em 31/12/2010	Executado (jan. Dez)	Executado (jan. Dez)	Em 31/12/2011
Observação	Houve realização de receitas de capital com Operações de Crédito Internas no valor de R\$ 17.308.300,00.			

Fonte: Elaboração do autor, com dados retirados do SICONFI.

A tabela nº 12 evidencia os valores divulgados da dívida consolidada em 31 DEZ 10; despesas realizadas durante o ano de 2011 com juros, encargos e amortização da dívida;

realização de receitas de capital com operações de crédito em 2011; e dívida consolidada em 31 DEZ 11. Houve divergência de R\$ 123.610.701,10, no valor em 31 DEZ 11, quando aplicada a equação:

$$302.019.310,7 (-) 2.838.600,00 (-) 11.136.940,00 (+) 17.308.300,00 (=) 305.352.070.70$$

Podem ser considerados vários motivos para essa inconsistência. Contudo, todos os motivos convergem para a consolidação contábil errada das variáveis representadas na equação. O resultado demonstra ineficiência na consolidação do 6º RREO/2011. Não há evidência da qualidade da informação contábil, isto revela a falta das seguintes características qualitativas: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade, verificabilidade.

Tabela 13 - Transição de Exercício - Período de 2011 Para 2012

RCPG	Cadastro de Operações de Crédito	Relatório Resumido de Execução Fiscal	Relatório de Gestão Fiscal	Quadro de Dados Contábeis Consolidados	Relatório de Gestão Fiscal
Anexo	(COC)	Anexo VI	Anexo 2	Balço Patrimonial.	Anexo 2
Exercício	2011	6º Bimestre 2011	3º quadrimestre 2011	2011	1º quadrimestre 2012
Localização da conta	Demonstrativo das Operações de Crédito.	Dívida Fiscal Líquida	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida	Exigível a Longo Prazo	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida
Nomenclatura	Total da Dívida Consolidada = (I+II+III)	Dívida Consolidada (I)	Dívida Consolidada - DC (I)	Obrigações a Pagar	Dívida Consolidada - DC (I)
Saldo (R\$)	132.826.569,34	181.741.369,59	110.411.710,00	132.826.569,34	132.826.569,42
Data Saldo	31/12/11	31/12/11	31/12/11	31/12/11	31/12/11
Observação	-	-	-	Passivo não-circulante	Saldo exercício anterior.

Fonte: Elaboração do autor, com dados retirados do SICONFI.

A tabela nº 13 evidencia os valores divulgados da dívida consolidada nos anos de 2011 e 2012, envolvendo cinco RCPGs com saldo em 31 DEZ 11. O valor de R\$ 132.826.569,34 é confirmado em dois relatórios, o valor de R\$ 181.741.369,59 aparece apenas no 6º RREO/2011, o valor de R\$ 110.411.710,00 aparece apenas no 3º RGF/2011 e o valor de R\$ 132.826.569,42 aparece apenas no 1º RGF/2012. A divergência encontrada é de R\$ 71.329.659,59, considerando a diferença entre o maior e o menor valor apresentado.

Este resultado não é o esperado e demonstra a falta de eficiência na consolidação dos RCPGs observados. Os saldos tratando de um mesmo fenômeno econômico em uma mesma data de consolidação, deveriam ser idênticos. Isto revela a falta das seguintes características

qualitativas: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade, verificabilidade.

Tabela 14 - Relatórios de Gestão Fiscal – Exercício de 2012

RCPG	RGF 1º Quadrimestre	RGF 2º Quadrimestre	RGF 3º Quadrimestre
Anexo	Anexo 2	Anexo 2	Anexo 2
Localização da conta	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida
Nomenclatura	Dívida Consolidada - DC (I)	Dívida Consolidada - DC (I)	Dívida Consolidada - DC (I)
Saldo da conta até 1º quadrimestre	R\$ 128.831.721,82	R\$ 128.831.721,82	R\$ 128.831.721,82
Saldo da conta até 2º quadrimestre	-	R\$ 124.302.745,55	R\$ 124.302.745,55
Saldo da conta até 3º quadrimestre	-	-	R\$ 122.108.505,70
Observação			

Fonte: Elaboração do autor, com dados retirados do SICONFI.

A tabela nº 14 evidencia os valores divulgados da dívida consolidada no ano de 2012, com saldo divulgado a cada quadrimestre. O valor de R\$ 128.831.721,82 consolidado no 1º quadrimestre de 2012, se confirma no 2º e 3º RGF/2012, bem como o saldo do 2º quadrimestre de 2012 de R\$ 124.302.745,55, se confirma no 3º RGF/2012. Não houve divergência de valores, resultado esperado nesta tabela, demonstra eficiência na consolidação dos RGF/2012. Há evidenciação das seguintes qualidades da informação contábil: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade, verificabilidade, quando observado estes relatórios isoladamente.

Tabela 15 - Relatório Resumido de Execução Orçamentária – Exercício de 2012

RCPG	RREO 6º Bimestre	RREO 6º Bimestre	RREO 6º Bimestre	RREO 6º Bimestre
Anexo	Anexo 6	Anexo 1	Anexo 1	Anexo 6
Localização da Conta	Dívida Fiscal Líquida	Despesas	Despesas	Dívida Fiscal Líquida
Nomenclatura	Dívida Consolidada (I)	Juros e Encargos da Dívida	Amortização da Dívida	Dívida Consolidada (I)
Saldo (R\$)	132.826.569,34	2.919.391,83	12.364.868,89	132.108.505,70
Período	Em 31/12/2011	Executado (jan. Dez)	Executado (jan. Dez)	Em 31/12/2012
Observação	Houve realização de receitas de capital com Operações de Crédito Internas no valor de R\$ 3.848.107,12 .			

Fonte: Elaboração do autor, com dados retirados do SICONFI.

A tabela nº 15 evidencia os valores divulgados da dívida consolidada em 31 DEZ 11; despesas realizadas durante o ano de 2012 com juros, encargos e amortização da dívida; realização de receitas de capital com operações de crédito em 2012; e dívida consolidada em 31 DEZ 12. Houve divergência de R\$ 10.718.089,96, no valor em 31 DEZ 12, quando

aplicada a equação:

$$132.826.569,34 (-) 2.919.391,83 (-) 12.364.868,89 (+) 3.848.107,12 (=) 121.390.415,70$$

Podem ser considerados vários motivos para essa inconsistência. Contudo, todos os motivos convergem para a consolidação contábil errada das variáveis representadas na equação. O resultado demonstra ineficiência na consolidação do 6º RREO/2012. Não há evidência da qualidade da informação contábil, isto revela a falta das seguintes características qualitativas: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade, verificabilidade.

Tabela 16 - Transição de Exercício - Período de 2012 Para 2013

RCPG	Cadastro de Operações de Crédito	Relatório Resumido de Execução Fiscal	Relatório de Gestão Fiscal	Quadro de Dados Contábeis Consolidados	Relatório de Gestão Fiscal
Anexo	(COC)	Anexo VI	Anexo 2	Balanco Patrimonial.	Anexo 2
Exercício	2012	6º Bimestre 2012	3º quadrimestre 2012	2012	1º quadrimestre 2013
Localização da conta	Demonstrativo das Operações de Crédito.	Dívida Fiscal Líquida	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida	Passivo não-circulante	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida
Nomenclatura	Total da Dívida Consolidada = (I+II+III)	Dívida Consolidada (I)	Dívida Consolidada - DC (I)	Obrigações a Pagar	Dívida Consolidada - DC (I)
Saldo (R\$)	132.108.505,70	132.108.505,70	122.108.505,70	132.108.505,70	132.108.505,70
Data Saldo	31/12/12	31/12/12	31/12/12	31/12/12	31/12/12
Observação	-	-	-	-	Saldo exercício anterior.

Fonte: Elaboração do autor, com dados retirados do SICONFI.

No Balanço Patrimonial de 2012 foram desconsiderados os saldos das contas que tratam de dívidas trabalhistas e previdenciárias, devido à composição distinta da obrigação. Possivelmente houve erro de digitação no saldo da conta do 3º RGF/2012.

A tabela nº 16 evidencia os valores divulgados da dívida consolidada nos anos de 2012 e 2013, envolvendo cinco RCPGs com saldo em 31 DEZ 12. O valor de R\$ 132.108.505,70 é confirmado em quatro relatórios, o valor de R\$ 122.108.505,70 aparece apenas no 3º RGF/2012. A divergência encontrada é de R\$ 10.000.000,00, considerando a diferença entre o maior e o menor valor apresentado.

Este resultado não é o esperado e demonstra a falta de eficiência na consolidação dos RCPGs observados. Os saldos tratando de um mesmo fenômeno econômico em uma mesma data de consolidação, deveriam ser idênticos. Isto revela a falta das seguintes características

qualitativas: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade, verificabilidade.

Tabela 17 - Relatórios de Gestão Fiscal – Exercício de 2013

RCPG	RGF 1º Quadrimestre	RGF 2º Quadrimestre	RGF 3º Quadrimestre
Anexo	Anexo 2	Anexo 2	Anexo 2
Localização da conta	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida
Nomenclatura	Dívida Consolidada - DC (I)	Dívida Consolidada - DC (I)	Dívida Consolidada - DC (I)
Saldo da conta até 1º quadrimestre	R\$ 127.581.031,09	R\$ 127.581.031,09	R\$ 127.581.031,09
Saldo da conta até 2º quadrimestre	-	R\$ 124.862.970,74	R\$ 124.862.970,74
Saldo da conta até 3º quadrimestre	-	-	R\$ 121.363.074,40
Observação			

Fonte: Elaboração do autor, com dados retirados do SICONFI.

A tabela nº 17 evidencia os valores divulgados da dívida consolidada no ano de 2013, com saldo divulgado a cada quadrimestre. O valor de R\$ 127.581.031,09, consolidado no 1º quadrimestre de 2013, se confirma no 2º e 3º RGF/2013, bem como o saldo do 2º quadrimestre de 2013 de R\$ 124.862.970,74, se confirma no 3º RGF/2013. Não houve divergência de valores, resultado esperado nesta tabela, demonstra eficiência na consolidação dos RGF/2013. Há evidenciação das seguintes qualidades da informação contábil: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade, verificabilidade, quando observado estes relatórios isoladamente.

Tabela 18 - Relatório Resumido de Execução Orçamentária – Exercício de 2013

RCPG	RREO 6º Bimestre	RREO 6º Bimestre	RREO 6º Bimestre	RREO 6º Bimestre
Anexo	Anexo 6	Anexo 1	Anexo 1	Anexo 6
Localização da Conta	Dívida Fiscal Líquida	Despesas	Despesas	Dívida Fiscal Líquida
Nomenclatura	Dívida Consolidada (I)	Juros e Encargos da Dívida	Amortização da Dívida	Dívida Consolidada (I)
Saldo (R\$)	132.108.505,70	3.075.510,62	10.239.252,30	121.363.074,40
Período	Em 31/12/2012	Executado (jan. Dez)	Executado (jan. Dez)	Em 31/12/2013
Observação				

Fonte: Elaboração do autor, com dados retirados do SICONFI.

A tabela nº 18 evidencia os valores divulgados da dívida consolidada em 31 DEZ 12; despesas realizadas durante o ano de 2013 com juros, encargos e amortização da dívida; e dívida consolidada em 31 DEZ 13. Houve divergência de R\$ 2.569.331,62, no valor em 31 DEZ 13, quando aplicada a equação:

132.108.505,70 (-) 3.075.510,62 (-) 10.239.252,30 (=) 118.793.742,80

Podem ser considerados vários motivos para essa inconsistência. Contudo, todos os motivos convergem para a consolidação contábil errada das variáveis representadas na equação. O resultado demonstra ineficiência na consolidação do 6º RREO/2013. Não há evidência da qualidade da informação contábil, isto revela a falta das seguintes características qualitativas: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade, verificabilidade.

Tabela 19 - Transição de Exercício - Período de 2013 Para 2014

RCPG	Cadastro de Operações de Crédito	Relatório Resumido de Execução Fiscal	Relatório de Gestão Fiscal	Balanco anual (DCA)	Relatório de Gestão Fiscal
Anexo	(COC)	Anexo VI	Anexo 2	Balanco Patrimonial.	Anexo 2
Exercício	2013	6º Bimestre 2013	3º quadrimestre 2013	2013	1º quadrimestre 2014
Localização da conta	Demonstrativo das Operações de Crédito.	Dívida Fiscal Líquida	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida	Passivo não-circulante	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida
Nomenclatura	Total da Dívida Consolidada = (I+II+III)	Dívida Consolidada (I)	Dívida Consolidada - DC (I)	Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo	Dívida Consolidada - DC (I)
Saldo (R\$)	139.351.773,94	121.363.074,40	121.363.074,40	136.728.436,48	136.728.436,48
Data Saldo	31/12/13	31/12/13	31/12/13	31/12/13	30/12/13
Observação	-	-	-	-	Saldo exercício anterior.

Fonte: Elaboração do autor, com dados retirados do SICONFI.

O Cadastro de operações de Crédito de 2013 é o primeiro desde o ano de 2007 que apresenta dados de operações de crédito realizadas, informando sobre contratação de 2010 que se encerra em 2014. Informa tão somente apenas o saldo total do relatório.

O Balanco Patrimonial de 2013 apresenta uma nova estrutura de consolidação em relação ao relatório anterior. A conta “Obrigações a Pagar” localizada no passivo não circulante é extinta e criada a conta “Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo”. Por esta última, é possível acompanhar a dívida consolidada do município. Foram desconsiderados os saldos das contas que tratam de dívidas trabalhistas e previdenciárias, devido à composição distinta da obrigação.

A tabela nº 19 evidencia os valores divulgados da dívida consolidada nos anos de 2013 e 2014, envolvendo cinco RCPGs com saldo em 31 DEZ 13. O valor de R\$ 139.351.773,94, aparece apenas no COC/2013, o valor de R\$ 121.363.074,40 é confirmado em dois relatórios, o valor de R\$ 136.728.436,48 é confirmado em dois relatórios. A divergência encontrada é de

R\$ 17.988.699,54, considerando a diferença entre o maior e o menor valor apresentado.

Este resultado não é o esperado e demonstra a falta de eficiência na consolidação dos RCPGs observados. Os saldos tratando de um mesmo fenômeno econômico em uma mesma data de consolidação, deveriam ser idênticos. Isto revela a falta das seguintes características qualitativas: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade, verificabilidade.

Tabela 20 - Relatórios de Gestão Fiscal – Exercício de 2014

RCPG	RGF 1º Quadrimestre	RGF 2º Quadrimestre	RGF 3º Quadrimestre
Anexo	Anexo 2	Anexo 2	Anexo 2
Localização da conta	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida
Nomenclatura	Dívida Consolidada - DC (I)	Dívida Consolidada - DC (I)	Dívida Consolidada - DC (I)
Saldo da conta até 1º quadrimestre	R\$ 134.137.254,57	R\$134.080.169,56	R\$ 134.143.726,61
Saldo da conta até 2º quadrimestre	-	R\$ 131.386.688,71	R\$131.707.820,10
Saldo da conta até 3º quadrimestre	-	-	R\$ 131.261.610,71
Observação			

Fonte: Elaboração do autor, com dados retirados do SICONFI.

A tabela nº 20 evidencia os valores divulgados da dívida consolidada no ano de 2014, com saldo divulgado a cada quadrimestre. O valor de R\$ 134.137.254,57 consolidado no 1º quadrimestre de 2014, é modificado no 2º e 3º RGF/2013. O mesmo ocorre com o saldo do 2º quadrimestre de 2014 que passa de R\$ R\$ 131.386.688,71, para R\$ R\$ 131.707.820,10 no 3º RGF/2014. Essa alteração em saldo anteriormente consolidado, poderia ocorrer, desde que o fato novo que causou tal mudança, estivesse contido nas notas explicativas do 2º e 3º RGF/2014, o que neste caso não ocorre.

Houve divergência de R\$ 63.557,05 no saldo do 1º quadrimestre/2014, e de R\$ 321.131,39 no 2º quadrimestre/2014. Resultado não esperado nesta tabela, demonstra ineficiência na consolidação dos RGF/2014. Não há evidenciação das seguintes qualidades da informação contábil: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade, verificabilidade.

Tabela 21 - Relatório Resumido de Execução Orçamentária – Exercício de 2014

RCPG	RREO 6º Bimestre	RREO 6º Bimestre	RREO 6º Bimestre	RREO 6º Bimestre
Anexo	Anexo 6	Anexo 1	Anexo 1	Anexo 6
Localização da Conta	Dívida Fiscal Líquida	Despesas	Despesas	Dívida Fiscal Líquida
Nomenclatura	Dívida Consolidada (I)	Juros e Encargos da Dívida	Amortização da Dívida	Dívida Consolidada (I)
Saldo (R\$)	140.058.907,14	3.093.882,65	7.606.983,77	133.015.924,28
Período	Em 31/12/2013	Executado (jan. Dez)	Executado (jan. Dez)	Em 31/12/2014
Observação	Houve realização de receitas de capital com Operações de Crédito Internas no valor de R\$ 4.150.480,31 .			

Fonte: Elaboração do autor, com dados retirados do SICONFI.

A tabela nº 21 evidencia os valores divulgados da dívida consolidada em 31 DEZ 13; despesas realizadas durante o ano de 2014 com juros, encargos e amortização da dívida; realização de receitas de capital com operações de crédito em 2014; e dívida consolidada em 31 DEZ 14. Houve divergência de R\$ 492.596,75, no valor em 31 DEZ 14, quando aplicada a equação:

$$140.058.907,14 (-) 3.093.882,65(-) 7.606.983,77 (+) 4.150.480,31 (=) 133.508.521,00$$

Podem ser considerados vários motivos para essa inconsistência. Contudo, todos os motivos convergem para a consolidação contábil errada das variáveis representadas na equação. O resultado demonstra ineficiência na consolidação do 6º RREO/2014. Não há evidenciação da qualidade da informação contábil, isto revela a falta das seguintes características qualitativas: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade, verificabilidade.

Tabela 22 - Transição de Exercício - Período de 2014 Para 2015

RCPG	Cadastro da Dívida Pública	Relatório Resumido de Execução Fiscal	Relatório de Gestão Fiscal	Balço anual (DCA)	Relatório de Gestão Fiscal
Anexo	(CDP)	Anexo VI	Anexo 2	Balço Patrimonial.	Anexo 2
Exercício	2014	6º Bimestre 2014	3º quadrimestre 2014	2014	1º quadrimestre 2015
Localização da conta	-	Dívida Fiscal Líquida	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida	Passivo não-circulante	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida
Nomenclatura	-	Dívida Consolidada - (I)	Dívida Consolidada - DC (I)	Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo	Dívida Consolidada - DC (I)
Saldo (R\$)	-	133.015.924,28	131.261.610,71	125.320.645,33	132.696.973,25
Data Saldo	31/12/14	31/12/14	31/12/14	31/12/14	31/12/14
Observação	Município não entregou a declaração	-	-	-	Saldo exercício anterior.

Fonte: Elaboração do autor, com dados retirados do SICONFI e SADIPEM.

A Nota Técnica nº 11/2014/CCONF/SUCON/STN/MF-DF, de 23 de dezembro de 2013, orienta sobre a Portaria STN nº 702/2014 de 10 de dezembro de 2014, portaria que estabelece regras para o recebimento dos dados contábeis e fiscais dos entes da Federação no exercício de 2015 e dá outras providências. Explica que o Cadastro da Dívida Pública (CDP) foi instituído em substituição ao Cadastro de Operações de Crédito (COC). Em 2019, o município de Dourados-MS continua sem enviar CDP de 2014, conforme tabela 22.

A tabela nº 22 evidencia os valores divulgados da dívida consolidada nos anos de 2014 e 2015, envolvendo quatro RCPGs com saldo em 31 DEZ 14. O valor de R\$ 133.015.924,28, aparece apenas no 6º RREO/2014, o valor de R\$ 131.261.610,71 é reconhecido apenas no 3º RGF/2014, o valor de R\$ 125.320.645,33 é evidenciado exclusivamente no BP/2014, e o valor de R\$ 132.696.973,25 é demonstrado apenas no 1º RGF/2015. A divergência encontrada é de R\$ 7.695.278,95, considerando a diferença entre o maior e o menor valor apresentado.

Este resultado não é o esperado e demonstra a falta de eficiência na consolidação dos RCPGs observados. Os saldos tratando de um mesmo fenômeno econômico em uma mesma data de consolidação, deveriam ser idênticos. Isto revela a falta das seguintes características qualitativas: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade, verificabilidade.

Tabela 23 - Relatórios de Gestão Fiscal – Exercício de 2015

RCPG	RGF 1º Quadrimestre	RGF 2º Quadrimestre	RGF 3º Quadrimestre
Anexo	Anexo 2	Anexo 2	Anexo 2
Localização da conta	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida
Nomenclatura	Dívida Consolidada - DC (I)	Dívida Consolidada - DC (I)	Dívida Consolidada - DC (I)
Saldo da conta até 1º quadrimestre	R\$ 132.886.157,23	R\$ 132.886.157,23	R\$ 132.886.157,23
Saldo da conta até 2º quadrimestre	-	R\$ 142.202.717,1	R\$ 142.202.717,1
Saldo da conta até 3º quadrimestre	-	-	R\$ 137.971.507,67
Observação			

Fonte: Elaboração do autor, com dados retirados do SICONFI.

A tabela nº 23 evidencia os valores divulgados da dívida consolidada no ano de 2015, com saldo divulgado a cada quadrimestre. O valor de R\$ 132.886.157,23, consolidado no 1º quadrimestre de 2015, se confirma no 2º e 3º RGF/2015, bem como o saldo do 2º quadrimestre de 2015 de R\$ 142.202.717,10, se confirma no 3º RGF/2015. Não houve divergência de valores, resultado esperado nesta tabela, demonstra eficiência na consolidação dos RGF/2015. Há evidenciação das seguintes qualidades da informação contábil: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade, verificabilidade, quando observado estes relatórios isoladamente.

Tabela 24 - Relatório Resumido de Execução Orçamentária – Exercício de 2015

RCPG	RREO 6º Bimestre	RREO 6º Bimestre	RREO 6º Bimestre	RREO 6º Bimestre
Anexo	Anexo 6	Anexo 1	Anexo 1	Anexo 6
Localização da Conta	Dívida Fiscal Líquida	Despesas	Despesas	Dívida Fiscal Líquida
Nomenclatura	Dívida Consolidada (I)	Juros e Encargos da Dívida	Amortização da Dívida	Dívida Consolidada (I)
Saldo (R\$)	125.320.645,33	3.424.682,48	8.230.529,36	139.141.050,05
Período	Em 31/12/2014	Executado (jan. Dez)	Executado (jan. Dez)	Em 31/12/2015
Observação	Houve realização de receitas de Operações de Crédito Internas, no valor de R\$ 14.674.606,16.			

Fonte: Elaboração do autor, com dados retirados do SICONFI.

A tabela nº 24 evidencia os valores divulgados da dívida consolidada em 31 DEZ 14; despesas realizadas durante o ano de 2015 com juros, encargos e amortização da dívida; realização de receitas de capital com operações de crédito em 2015; e dívida consolidada em 31 DEZ 15. Houve divergência de R\$ 10.801.010,40, no valor em 31 DEZ 15, quando aplicada a equação:

$$125.320.645,33 (-) 3.424.682,48 (-) 8.230.529,36 (+) 14.674.606,16 (=) 128.340.039,70$$

Podem ser considerados vários motivos para essa inconsistência. Contudo, todos os motivos convergem para a consolidação contábil errada das variáveis representadas na equação. O resultado demonstra ineficiência na consolidação do 6º RREO/2015. Não há evidência da qualidade da informação contábil, isto revela a falta das seguintes características qualitativas: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade, verificabilidade.

Tabela 25 - Transição de Exercício - Período de 2015 Para 2016

RCPG	Cadastro da Dívida Pública	Relatório Resumido de Execução Fiscal	Relatório de Gestão Fiscal	Balanco anual (DCA)	Relatório de Gestão Fiscal
Anexo	(CDP)	Anexo VI	Anexo 2	Balanco Patrimonial.	Anexo 2
Exercício	2015	6º Bimestre 2015	3º quadrimestre 2015	2015	1º quadrimestre 2016
Localização da conta	Quadro Consolidado	Dívida Fiscal Líquida	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida	Passivo não-circulante	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida
Nomenclatura	Dívida Consolidada (I)	Dívida Consolidada (I)	Dívida Consolidada - DC (I)	Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo	Dívida Consolidada - DC (I)
Saldo (R\$)	163.705.042,03	139.141.050,05	137.971.507,67	163.705.042,03	137.971.507,67
Data Saldo	31/12/15	31/12/15	31/12/15	31/12/15	31/12/15
Observação	-	-	-	-	Saldo exercício anterior.

Fonte: Elaboração do autor, com dados retirados do SICONFI e SADIPEM.

A tabela nº 25 evidencia os valores divulgados da dívida consolidada nos anos de 2015 e 2016, envolvendo cinco RCPGs com saldo em 31 DEZ 15. O valor de R\$ 163.705.042,03, é confirmado em dois relatórios, o valor de R\$ 139.141.050,05 é reconhecido apenas no 6º RREO/2015, o valor de R\$ 137.971.507,67 é confirmado em dois relatórios. A divergência encontrada é de R\$ 25.733.534,36, considerando a diferença entre o maior e o menor valor apresentado.

Este resultado não é o esperado e demonstra a falta de eficiência na consolidação dos RCPGs observados. Os saldos tratando de um mesmo fenômeno econômico em uma mesma data de consolidação, deveriam ser idênticos. Isto revela a falta das seguintes características qualitativas: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade, verificabilidade.

Tabela 26 - Relatórios de Gestão Fiscal – Exercício de 2016

RCPG	RGF 1º Quadrimestre	RGF 2º Quadrimestre	RGF 3º Quadrimestre
Anexo	Anexo 2	Anexo 2	Anexo 2
Localização da conta	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida
Nomenclatura	Dívida Consolidada - DC (I)	Dívida Consolidada - DC (I)	Dívida Consolidada - DC (I)
Saldo da conta até 1º quadrimestre	R\$ 135.443.637,75	R\$ 160.007.629,73	R\$ 180.539.190,57
Saldo da conta até 2º quadrimestre	-	R\$ 159.603.864,98	R\$ 180.135.425,82
Saldo da conta até 3º quadrimestre	-	-	R\$ 173.679.569,73
Observação			

Fonte: Elaboração do autor, com dados retirados do SICONFI.

A tabela nº 26 evidencia os valores divulgados da dívida consolidada no ano de 2016, com saldo divulgado a cada quadrimestre. O valor de R\$ 135.443.637,75 consolidado no 1º quadrimestre de 2016, é modificado no 2º e 3º RGF/2016. O mesmo ocorre com o saldo do 2º quadrimestre de 2016 que passa de R\$ R\$ 159.603.864,98, para R\$ R\$ 180.135.425,82 no 3º RGF/2016. Essa alteração em saldo anteriormente consolidado, poderia ocorrer, desde que o fato novo que causou tal mudança, estivesse contido nas notas explicativas do 2º e 3º RGF/2016, o que neste caso não ocorre.

Houve divergência de R\$ 45.095.552,82 no saldo do 1º quadrimestre/2016, e de R\$ 20.531.560,84 no 2º quadrimestre/2016. Resultado não esperado nesta tabela, demonstra ineficiência na consolidação dos RGF/2016. Não há evidenciação das seguintes qualidades da informação contábil: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade, verificabilidade.

Tabela 27 - Relatório Resumido de Execução Orçamentária – Exercício de 2016

RCPG	RREO 6º Bimestre	RREO 6º Bimestre	RREO 6º Bimestre	RREO 6º Bimestre
Anexo	Anexo 6	Anexo 1	Anexo 1	Anexo 6
Localização da Conta	Dívida Fiscal Líquida	Despesas	Despesas	Dívida Fiscal Líquida
Nomenclatura	Dívida Consolidada (I)	Juros e Encargos da Dívida	Amortização da Dívida	Dívida Consolidada (I)
Saldo (R\$)	163.705.042,03	1.705.745,17	15.873.218,59	173.679.569,73
Período	Em 31/12/2015	Executado (jan. Dez)	Executado (jan. Dez)	Em 31/12/2016
Observação	Houve realização de receitas de Operações de Crédito Internas, no valor de R\$ 13.491.163,14.			

Fonte: Elaboração do autor, com dados retirados do SICONFI.

A tabela nº 27 evidencia os valores divulgados da dívida consolidada em 31 DEZ 15; despesas realizadas durante o ano de 2016 com juros, encargos e amortização da dívida; realização de receitas de capital com operações de crédito em 2016; e dívida consolidada em

31 DEZ 16. Houve divergência de R\$ 14.062.328,32, no valor em 31 DEZ 16, quando aplicada a equação:

$$163.705.042,03 (-) 1.705.745,17 (-) 15.873.218,59 (+) 13.491.163,14 (=) 159.617.241,40$$

Podem ser considerados vários motivos para essa inconsistência. Contudo, todos os motivos convergem para a consolidação contábil errada das variáveis representadas na equação. O resultado demonstra ineficiência na consolidação do 6º RREO/2016. Não há evidência da qualidade da informação contábil, isto revela a falta das seguintes características qualitativas: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade, verificabilidade.

Tabela 28 - Transição de Exercício - Período de 2016 Para 2017

RCPG	Cadastro da Dívida Pública	Relatório Resumido de Execução Fiscal	Relatório de Gestão Fiscal	Balço anual (DCA)	Relatório de Gestão Fiscal
Anexo	(CDP)	Anexo VI	Anexo 2	Balço Patrimonial.	Anexo 2
Exercício	2016	6º Bimestre 2016	3º quadrimestre 2016	2016	1º quadrimestre 2017
Localização da conta	Quadro Consolidado	Dívida Fiscal Líquida	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida	Passivo não-circulante	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida
Nomenclatura	Dívida Consolidada (1)	Dívida Consolidada (I)	Dívida Consolidada - DC (I)	Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo	Dívida Consolidada - DC (I)
Saldo (R\$)	173.679.569,73	173.679.569,73	173.679.569,73	173.679.569,73	173.679.569,73
Data Saldo	31/12/16	31/12/16	31/12/16	31/12/16	30/12/16
Observação	-	-	-	-	Saldo exercício anterior.

Fonte: Elaboração do autor, com dados retirados do SICONFI e SADIPEM.

A tabela nº 28 evidencia os valores divulgados da dívida consolidada nos anos de 2016 e 2017, envolvendo cinco RCPGs com saldo em 31 DEZ 16. O valor de R\$ 173.679.569,73, é confirmado em todos os relatórios.

Este resultado é o esperado e demonstra a eficiência na consolidação dos RCPGs observados. Os saldos tratando de um mesmo fenômeno econômico em uma mesma data de consolidação, são idênticos. Isto revela as seguintes características qualitativas: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade, verificabilidade.

Tabela 29 - Relatórios de Gestão Fiscal – Exercício de 2017

RCPG	RGF 1º Quadrimestre	RGF 2º Quadrimestre	RGF 3º Quadrimestre
Anexo	Anexo 2	Anexo 2	Anexo 2
Localização da conta	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida
Nomenclatura	Dívida Consolidada - DC (I)	Dívida Consolidada - DC (I)	Dívida Consolidada - DC (I)
Saldo da conta até 1º quadrimestre	R\$ 168.456.679,97	R\$ 336.913.359,94	R\$ 168.456.679,97
Saldo da conta até 2º quadrimestre	-	R\$ 327.044.321,66	R\$ 163.522.160,83
Saldo da conta até 3º quadrimestre	-	-	R\$ 166.469.255,93
Observação			

Fonte: Elaboração do autor, com dados retirados do SICONFI.

Existe dedução do erro de consolidação no 2º RGF/2017, verifica-se a duplicação dos valores do 1º e 2º quadrimestre de 2017.

A tabela nº 29 evidencia os valores divulgados da dívida consolidada no ano de 2017, com saldo divulgado a cada quadrimestre. O valor de R\$ 168.456.679,97 consolidado no 1º quadrimestre de 2017, é modificado no 2º RGF/2017, e retorna o valor que ao mesmo valor do 1º RGF/2017, no 3º RGF/2017. O mesmo ocorre com o saldo do 2º quadrimestre de 2017 que passa de R\$ R\$ 327.044.321,66, para R\$ 163.522.160,83 no 3º RGF/2017. Essa alteração em saldo anteriormente consolidado, poderia ocorrer, desde que o fato novo que causou tal mudança, estivesse contido nas notas explicativas do 2º e 3º RGF/2017, o que neste caso não ocorre.

Houve divergência de R\$ 168.456.679,97 no saldo do 1º quadrimestre/2017, e de R\$ 163.522.160,83 no 2º quadrimestre/2017. Resultado não esperado nesta tabela, demonstra ineficiência na consolidação dos RGF/2016. Não há evidenciação das seguintes qualidades da informação contábil: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade, verificabilidade.

Tabela 30 - Relatório Resumido de Execução Orçamentária – Exercício de 2017

RCPG	RREO 6º Bimestre	RREO 6º Bimestre	RREO 6º Bimestre	RREO 6º Bimestre
Anexo	Anexo 6	Anexo 1	Anexo 1	Anexo 6
Localização da Conta	Dívida Fiscal Líquida	Despesas	Despesas	Dívida Fiscal Líquida
Nomenclatura	Dívida Consolidada (I)	Juros e Encargos da Dívida	Amortização da Dívida	Dívida Consolidada (I)
Saldo (R\$)	173.679.569,73	1.654.072,81	17.616.093,68	159.758.679,77
Período	Em 31/12/2016	Executado (jan. Dez)	Executado (jan. Dez)	Em 31/12/2017
Observação	Houve realização de receitas de Operações de Crédito Internas, no valor de R\$ 3.695.203,72.			

Fonte: Elaboração do autor, com dados retirados do SICONFI.

A tabela nº 30 evidencia os valores divulgados da dívida consolidada em 31 DEZ 16; despesas realizadas durante o ano de 2017 com juros, encargos e amortização da dívida; realização de receitas de capital com operações de crédito em 2017; e dívida consolidada em 31 DEZ 17. Houve divergência de R\$ 1.654.072,81, no valor em 31 DEZ 17, quando aplicada a equação:

$$173.679.569,73 (-) 1.654.072,81 (-) 17.616.093,68 (+) 3.695.203,72 (=) 158.104.607,00$$

Podem ser considerados vários motivos para essa inconsistência. Contudo, todos os motivos convergem para a consolidação contábil errada das variáveis representadas na equação. O resultado demonstra ineficiência na consolidação do 6º RREO/2017. Não há evidência da qualidade da informação contábil, isto revela a falta das seguintes características qualitativas: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade, verificabilidade.

Tabela 31 - Transição de Exercício - Período de 2017 Para 2018

RCPG	Cadastro da Dívida Pública	Relatório Resumido de Execução Fiscal	Relatório de Gestão Fiscal	Balanco anual (DCA)	Relatório de Gestão Fiscal
Anexo	(CDP)	Anexo VI	Anexo 2	Balanco Patrimonial.	Anexo 2
Exercício	2017	6º Bimestre 2017	3º quadrimestre 2017	2017	1º quadrimestre 2018
Localização da conta	Informações Consolidadas	Dívida Fiscal Líquida	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida	Passivo não-circulante	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida
Nomenclatura	Informações Consolidadas	Dívida Consolidada (I)	Dívida Consolidada - DC (I)	Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo	Dívida Consolidada - DC (I)
Saldo (R\$)	180.984.940,52	159.758.679,77	166.469.255,93	166.469.255,93	166.469.255,93
Data Saldo	31/12/17	31/12/17	31/12/17	31/12/17	30/12/99
Observação	-	-	-	-	Saldo exercício anterior.

Fonte: Elaboração do autor, com dados retirados do SICONFI e SADIPEM.

A tabela nº 31 evidencia os valores divulgados da dívida consolidada nos anos de 2017 e 2018, envolvendo cinco RCPGs com saldo em 31 DEZ 17. O valor de R\$ 180.984.940,52, é reconhecido apenas no CDP/2017, o valor de R\$ 159.758.679,77 é encontrado exclusivamente no 6º RREO/2017, o valor de R\$ 166.469.255,93, é confirmado em três relatórios. A divergência encontrada é de R\$ 21.226.260,75, considerando a diferença entre o maior e o menor valor apresentado.

Este resultado não é o esperado e demonstra a falta de eficiência na consolidação dos

RCPGs observados. Os saldos tratando de um mesmo fenômeno econômico em uma mesma data de consolidação, deveriam ser idênticos. Isto revela a falta das seguintes características qualitativas: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade, verificabilidade.

Tabela 32 - Relatórios de Gestão Fiscal – Exercício de 2018

RCPG	RGF 1º Quadrimestre	RGF 2º Quadrimestre	RGF 3º Quadrimestre
Anexo	Anexo 2	Anexo 2	Anexo 2
Localização da conta	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida
Nomenclatura	Dívida Consolidada - DC (I)	Dívida Consolidada - DC (I)	Dívida Consolidada - DC (I)
Saldo da conta até 1º quadrimestre	R\$161.844.840,09	R\$ 161.844.840,09	R\$ 161.844.840,09
Saldo da conta até 2º quadrimestre	-	R\$ 156.575.239,82	R\$ 156.509.239,82
Saldo da conta até 3º quadrimestre	-	-	R\$ 178.296.076,07
Observação			

Fonte: Elaboração do autor, com dados retirados do SICONFI.

A tabela nº 32 evidencia os valores divulgados da dívida consolidada no ano de 2018, com saldo divulgado a cada quadrimestre. O valor de R\$ 161.844.840,09, consolidado no 1º quadrimestre de 2018, se confirma no 2º e 3º RGF/2018, bem como o saldo do 2º quadrimestre de 2018 de R\$ 156.575.239,82, se confirma no 3º RGF/2018. Não houve divergência de valores, resultado esperado nesta tabela, demonstra eficiência na consolidação dos RGF/2018. Há evidenciação das seguintes qualidades da informação contábil: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade, verificabilidade, quando observado estes relatórios isoladamente.

Tabela 33 - Relatório Resumido de Execução Orçamentária – Exercício de 2018

RCPG	RREO 6º Bimestre	RREO 6º Bimestre	RREO 6º Bimestre	RREO 6º Bimestre
Anexo	Anexo 6	Anexo 1	Anexo 1	Anexo 6
Localização da Conta	Dívida Fiscal Líquida	Despesas	Despesas	Dívida Fiscal Líquida
Nomenclatura	Dívida Consolidada (I)	Juros e Encargos da Dívida	Amortização da Dívida	Dívida Consolidada (I)
Saldo (R\$)	166.469.255,93	1.644.601,51	7.072.634,72	178.296.076,07
Período	Em 31/12/2017	Executado (jan. Dez)	Executado (jan. Dez)	Em 31/12/2018
Observação	Houve realização de receitas de Operações de Crédito Internas, no valor de R\$ 3.320.991,83.			

Fonte: Elaboração do autor, com dados retirados do SICONFI.

A tabela nº 33 evidencia os valores divulgados da dívida consolidada em 31 DEZ 17; despesas realizadas durante o ano de 2018 com juros, encargos e amortização da dívida;

realização de receitas de capital com operações de crédito em 2018; e dívida consolidada em 31 DEZ 18. Houve divergência de R\$ 17.223.064,54, no valor em 31 DEZ 18, quando aplicada a equação:

$$166.469.255,93 (-) 1.644.601,51 (-) 7.072.634,72 (+) 3.320.991,83 (=) 161.073.011,50$$

Podem ser considerados vários motivos para essa inconsistência. Contudo, todos os motivos convergem para a consolidação contábil errada das variáveis representadas na equação. O resultado demonstra ineficiência na consolidação do 6º RREO/2018. Não há evidência da qualidade da informação contábil, isto revela a falta das seguintes características qualitativas: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade, verificabilidade.

Tabela 34 - Transição de Exercício - Período de 2018 Para 2019

RCPG	Cadastro da Dívida Pública	Relatório Resumido de Execução Fiscal	Relatório de Gestão Fiscal	Balanco anual (DCA)	Relatório de Gestão Fiscal
Anexo	(CDP)	Anexo VI	Anexo 2	Balanco Patrimonial.	Anexo 2
Exercício	2018	6º Bimestre 2018	3º quadrimestre 2018	2018	1º quadrimestre 2019
Localização da conta	Informações Consolidadas	Dívida Fiscal Líquida	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida	Passivo não-circulante	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida
Nomenclatura	Informações Consolidadas	Dívida Consolidada (I)	Dívida Consolidada - DC (I)	Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo	Dívida Consolidada - DC (I)
Saldo (R\$)	487.112.938,60	178.296.076,07	178.296.076,07	178.296.076,07	178.296.076,07
Data Saldo	31/12/18	31/12/18	31/12/18	31/12/18	30/12/99
Observação	-	-	-		Saldo exercício anterior.

Fonte: Elaboração do autor, com dados retirados do SICONFI e SADIPEM.

No CDP de 2018 aparece a informação “Outras dívidas não contratuais”, tipo de credor “não especificado”, no valor de R\$308.816.862,53. Se retirado esse valor do valor total consolidado no CDP chega-se no valor contido nos outros quatro RCPG de R\$ 178.296.076,07.

A tabela nº 34 evidencia os valores divulgados da dívida consolidada nos anos de 2018 e 2019, envolvendo cinco RCPGs com saldo em 31 DEZ 18. O valor de R\$ 487.112.938,60, é reconhecido apenas no CDP/2018, o valor de R\$ 178.296.076,07, é confirmado em quatro relatórios. A divergência encontrada é de R\$ 308.816.862,53, considerando a diferença entre o maior e o menor valor apresentado.

Este resultado não é o esperado e demonstra a falta de eficiência na consolidação dos RCPGs observados. Os saldos tratando de um mesmo fenômeno econômico em uma mesma data de consolidação, deveriam ser idênticos. Isto revela a falta das seguintes características qualitativas: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade, verificabilidade.

Tabela 35 - Resumo das Tabelas de Evidenciação de Transição de Exercício

Data Saldo	COC	RREO	3º RGF (A)	BP	1º RGF (A+1)
31/12/07	120.177.844,09	120.177.844,09	118.724.202,46	120.177.844,09	118.724.202,46
31/12/08	181.614.472,66	181.614.472,66	119.207.923,45	181.614.472,66	119.207.923,45
31/12/09	133.681.762,18	181.614.472,66	133.681.762,18	133.681.762,18	41.515.810,00
31/12/10	121.548.643,83	302.019.310,70	47.855.820,00	121.548.643,83	47.855.820,00
31/12/11	132.826.569,34	181.741.369,59	110.411.710,00	132.826.569,34	132.826.569,34
31/12/12	132.108.505,70	132.108.505,70	122.108.505,70	132.108.505,70	132.108.505,70
31/12/2013	139.351.773,94	121.363.074,40	121.363.074,40	136.728.436,48	136.728.436,48
31/12/2014	-	133.015.924,28	131.261.610,71	125.320.645,33	132.696.973,25
31/12/2015	163.705.042,03	139.141.050,05	137.971.507,67	163.705.042,03	137.971.507,67
31/12/2016	173.679.569,73	173.679.569,73	173.679.569,73	173.679.569,73	173.679.569,73
31/12/2017	180.984.940,52	159.758.679,77	166.469.255,93	166.469.255,93	166.469.255,93
31/12/2018	487.112.938,60	178.296.076,07	178.296.076,07	178.296.076,07	178.296.076,07

Fonte: Elaboração do autor, com dados retirados do SICONFI e SADIPEM.

Se torna difícil o acompanhamento das dívidas contratuais de longo prazo que não abrangem as obrigações trabalhistas e previdenciárias de 2008 a 2018, pois as contas do passivo não circulante, do balanço patrimonial usam no decorrer dos anos base de elaboração distintas de ano para ano, com modificações inclusive de nomenclatura

Foi possível observar que as informações dos saldos evidenciados na tabela nº 28 de transição de exercício de 2016 para 2017, foi a única que houve o resultado esperado. Os saldos divulgados com data base de 31 dez 16 se confirmaram no 3º RGF 2016, Balanço Patrimonial de 2016, RREO 6º Bimestre de 2016, CDP de 2016 e o saldo anterior divulgado no RGF do 1º quadrimestre 2017. Os cinco relatórios são verificáveis, demonstrando que o método contábil para tratar os valores da dívida consolidada, utilizaram a mesma base de elaboração. A verificabilidade entre os relatórios se torna possível, já que cada um se refere aos valores em 31 de dezembro de 2016, porém em momentos de divulgação diverso.

Não houve a mesma constatação nas demais tabelas de transição de exercício, nº 1

(2007/2008), nº 4 (2008/2009), nº 7 (2009/2010), nº 10 (2010/2011), nº 13 (2011/2012), nº 16 (2012/2013), nº 19 (2013/2014), nº 22 (2014/2015), nº 25 (2015/2016), nº 31 (2017/2018), nº 34 (2018/2019); os saldos, mesmo que confirmados em mais de um relatório, não são confirmados em todos os cinco documentos em diferentes períodos. Ainda com o foco na perícia das contas, fica claro que a informação no período analisado não é fidedigna, pois não está livre de erro material, sendo falsa ou enganosa, pois quando vista na perspectiva da continuidade do COC ano corrente/ CDP ano corrente, RREO 6º bimestre ano corrente/ 3º RGF ano corrente / BP ano corrente/ 1º RGF ano subsequente, os saldo respectivamente final e inicial/ anterior referentes a 31 DEZ, não possuem os mesmos valores.

De todos os balanços patrimoniais analisados na pesquisa, apenas os anos de 2011 e 2012 possuem notas explicativas. Contudo estas notas informam apenas como são tratado os restos a pagar, descrição tão genérica, que é idêntica nos dois anos. Falta utilização apropriada das notas, prejudicando a compreensibilidade.

Alguns fenômenos econômicos, por suas características, são revelados e entendidos apenas quando informado de maneira adequada e tempestiva ao usuário, o que requer uma nota explicativa própria, caso contrário serão apenas números incapazes de atender às necessidades de informação dos usuários.

Entre as tabelas que demonstram os relatórios de gestão fiscal, analisando os saldo da conta “Dívida Consolidada – DC (I)” divulgados no três quadrimestres do mesmo ano, verificando se houve mudança ou não dos valores consolidados até o 1º, 2º ou 3º quadrimestre, não houve divergência nos RGF nº 2 (2008), nº 5 (2009), nº 8 (2010), nº 14 (2012), nº 17 (2013), nº 23 (2015), nº 32 (2018). Os valores apresentados possuem sua representação fidedigna, com capacidade de confirmação em todos os documentos supracitados do ano. Está livre de erro, utilizou o mesmo processo para produzir e divulgar a informação em momentos distintos, resultado dentro do esperado, no estudo isolado sem confrontar os dados com outros tipos de relatórios.

As tabelas nº 11 (2011), nº 20 (2014), nº 26 (2016), nº 29 (2017), que demonstram os saldos da conta “Dívida Consolidada - DC (1)” dos Relatório de Gestão Fiscal, na perspectiva do mesmo ano, o resultado não foi o esperado. Foi evidenciado que o divulgado no 1º RGF referente ao valor até 1º quadrimestre foi retificado no 2º e/ ou 3º RGF, já no 2º RGF que se refere ao saldo até o 2º quadrimestre foi retificado no 3º RGF. As modificações poderiam ocorrer desde que o motivo fosse visualizado em suas notas explicativas, o que não ocorre. Neste exemplo que se segue é possível constatar de maneira clara a importância das notas explicativas, visto que no 1º RGF/2014 o valor do saldo até o 1º quadrimestre consolidado na

conta “Dívida Consolidada - DC (1)” é de R\$ 134.137.254,57. Já no 2º RGF/2014 o saldo até o 1º quadrimestre consolidado na mesma conta é de R\$ 134.080.169,56. No 3º RGF/2014 o saldo até o 1º quadrimestre é R\$ 134.143.726,61, isso torna a acontecer com os RGF divulgados nos anos de 2016, 2017 e 2018. Apenas por dedução seria possível explicar o fenômeno dos saldos dos RGF na conta “Dívida Consolidada - DC (1)”.

As notas explicativas dos Relatórios de Gestão Fiscal possuem os mesmos textos padronizados e engessados, que são incapazes de citar se quer uma correção no saldo das contas por algum motivo, distorcendo sua finalidade explicativa. Considerando que os RGF têm sua divulgação quadrimestral, quando há retificação no relatório atual dos valores consolidados em relatórios anteriores, a tempestividade da informação foi afetada, pois a informação que poderia ser útil ou que foi levada em consideração para a tomada de decisão já não é a mesma, e a sua capacidade de verificação fica comprometida se não houver notas explicativas no relatório, com o motivo desta alteração de saldo consolidado. É impossível levar em consideração as informações contidas nestes relatórios que apresentaram divergência, a metodologia contábil aplicada é duvidosa, a consolidação dos saldos é uma incógnita; a informação existe e é divulgada, está nos portais eletrônicos de transparência, mas é incapaz de ser útil.

Dentre as tabelas que evidenciam os relatórios resumidos de execução orçamentária do 6º bimestre de cada ano, sendo a dívida fiscal líquida com saldo inicial (A-1) e saldo final de (A), despesas com juros e encargos da dívida (A) e despesa com amortização da dívida, além da receitas de capital obtidas por contratação de operações de crédito internas e externas de (A), os valores de todas as tabelas são diferentes do resultado esperado, considerando a equação:

Dívida fiscal líquida (A-1) (-) juros e encargo da dívida (-) Amortização da dívida (+) receitas de capital (operações de crédito interna/externa) = dívida fiscal líquida (A).

Se enquadraram nesta análise as tabelas nº 3 (2008), nº 6 (2009), nº 9 (2010), nº 12 (2011), nº 15 (2012), nº 18 (2013), nº 21 (2014), nº 24 (2015), nº 27 (2016), nº 30 (2017) e nº 33 (2018). Observado o RREO do 6º bimestre isoladamente de outros tipos de relatório, cada tabela é referente a um único relatório por ano, o que gera preocupação, pois em um mesmo documento contábil os valores não são passíveis de acompanhamento e confirmação demonstrando a falta de atendimento a contabilidade pública.

A divergência de valores nos relatórios, a metodologia aplicada na consolidação dos relatórios, e a falta de informações explicativas, indicam que a finalidade destes documentos é demonstrar que o poder executivo está sendo transparente. E por sua vez o poder público, ao

não atender as normas de contabilidade aplicada ao setor público e sua estrutura conceitual, demonstra que considera os usuários primários, principalmente o cidadão, sem capacidade de fiscalização sobre os relatórios, sendo a coisa pública, portanto, tratada como algo alheio a sociedade.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como principal objetivo analisar a qualidade da informação contábil prestada pela Prefeitura Municipal de Dourados/MS aos usuários primários, por intermédio de dados divulgados no portal eletrônico da Secretaria do Tesouro Nacional e no Portal Eletrônico da Transparência da própria prefeitura.

Com o intuito de atender ao que foi proposto pela pesquisa, verificou-se a disponibilização nos dois portais da transparência, dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral dos anos de 2008 a 2018, sendo eles: Balanço Patrimonial, Relatório Resumido de Execução Orçamentária, Relatório de Gestão Fiscal, Cadastro de Operações de Crédito, e Cadastro da Dívida Pública.

Em consonância com as Normas Brasileiras de Contabilidade em sua Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades Públicas, de 23 de setembro de 2016, avaliou-se os relatórios em termos da qualidade da informação, sendo elas: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e a verificabilidade.

Houve busca por informações apenas em instrumento de controle que qualquer cidadão pode utilizar de qualquer lugar, tendo apenas acesso à rede mundial de computadores, o portal da transparência.

A dívida do município de Dourados-MS e sua evolução, foi acompanhada da perspectiva da continuidade do saldo consolidado “inicial/final”, em relatórios por intermédio das contas “ Dívida Consolidada - DC (1)” do Relatório de Gestão Fiscal e "Empréstimo a Longo Prazo - Interno – Consolidado" do Balanço Geral, com intuito de analisar não apenas a divulgação dos dados, mas a qualidade da informação.

O Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro, vinculado à Secretaria do Tesouro Nacional, responsável pela coleta, tratamento e divulgação de informações contábeis, orçamentárias, financeiras, fiscais, econômicas, de operações de crédito e de estatística de finanças públicas dos entes da federação, demonstrou que durante o processo de centralização e divulgação das informações houve algum tipo de negligência.

Os dados que são de interesse dos usuários primários, principalmente do cidadão, que estão contidos nos Relatórios Contábeis de Propósito Geral, evidenciam falta de fiscalização deste órgão, por ter sido encontrado no resultado deste trabalho de pesquisa divergências, principalmente em saldo inicial/final de relatório que se relacionam. Além disso, há a

informação em seu portal da transparência “retificado” e “homologado”, para cada relatório disponível, demonstrando que existem ferramentas para fiscalização e possíveis ajustes dos dados informados por governos em diversas esferas e consórcios.

No sítio eletrônico do SADIPEM, se observa que até o ano de 2018 a Prefeitura Municipal de Dourados-MS não havia enviado o CDP de 2014, deixando duvidosa a capacidade da Secretaria do Tesouro Nacional receber, observar a conformidade e divulgar as informações contábeis das diversas unidades federativas

Cabe ainda diversos questionamentos, sobre a dívida consolidada do município, porém o que mais chamou atenção foram as informações constantes no Cadastro da Dívida Pública de 2018, com data base de 31 de dezembro de 2018, quando observado o valor de R\$ 308.816.862,53 caracterizado como “Outras dívidas não contratuais”, tipo de credor “não especificado”, ressalta-se que existe uma discrepância muito substancial em relação aos outros quatro RCPG que representem a dívida no valor de R\$ 178.296.076,07.

Podem ser realizadas pesquisas futuras abrangendo as seguintes problemáticas:

- Como ocorre o processo de consolidação dos RCPGs por parte do município, buscando evidenciar os motivos das divergências apresentadas nesta pesquisa, e indicar melhorias que poderiam ser implementadas aos procedimentos.

- Análise de outras contas dos RCPGs, buscando verificar se também existem divergências, nos valores consolidados em relatórios distintos.

- Considerando os limites de endividamento previstos na LRF, analisar os percentuais da dívida consolidada entre os anos de 2008 e 2018, em relação à receita corrente líquida, e sua possível ligação com as distorções de valores apresentadas no RGFs na presente pesquisa.

- Como ocorre a fiscalização do poder legislativo, bem como o tribunal de conta do município, em relação as divergências evidenciadas nesta pesquisa.

- Os motivos do município de Dourados-MS não haver entregue o CDP/2014, considerando que até o mês de junho de 2019, o mesmo não havia realizado o envio de tal RCPG, constando esta pendência no SADIPEM.

REFERÊNCIAS

BEZERRA, R. O.; BORGES, L. J.; VALMORBIDA, S. M. I. Análise das prestações de contas na internet da Universidade do Estado de Santa Catarina. **Revista Gestão Universitária na América Latina - GUAL**, Florianópolis, p. 66-82, jan. 2012. ISSN 1983-4535. Disponível em: <<http://periodicos.ufsc.br/index.php/gual/article/view/1983-4535.2012v5n1p66>>. Acesso em: 18 mar. 2017.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. Decreto nº 5.482, de 30 de junho de 2005. **Dispõe sobre a divulgação de dados e informações pelos órgãos e entidades da administração pública federal, por meio da Rede Mundial de Computadores - Internet**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato204-2006/decreto/d5482.htm>. Acesso em 19 mar. 2017.

BRASIL. Decreto nº 7.724, de 16 de maio de 2012. **Regulamenta a Lei no 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/decreto/d7724.htm>. Acesso em: 19 mar. 2017.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 19 mar. 2017.

BRASIL. Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009 - Lei Capiberibe. **Acrescenta dispositivos à Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm>. Acesso em: 19 mar. 2017.

BRASIL. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. **Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei no 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/12527.htm>. Acesso em: 19 mar. 2017.

BRASIL. Portaria Interministerial nº 140, de 16 de março de 2006. **Disciplina a divulgação de dados e informações pelos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, por meio da rede mundial de computadores - internet, e dá outras providências**. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/portaria_cgu-mpog_140_2006.pdf>. Acesso em: 19 mar. 17.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, **NBC TSP – ESTRUTURA CONCEITUAL DE 2016**: NBC - TSP - Estrutura conceitual para elaboração e divulgação de informação contábil de propósito geral pelas entidades do setor público. Brasília - DF: CFC, 2016. 61 p.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502636552/>>. Acesso em: 10 abr. 2019.

FUKUSHIMA, Viviane Ferreira. **A importância da transparência e das características qualitativas na Gestão Pública: estudo de caso do município de Amambai – MS**. 2018. 28 fls. Trabalho de graduação. (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal da Grande Dourados – UFGD, Dourados, 2018.

Gil, A.C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2019. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522484959/>>. Acesso em: 18 abr. 2019.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública - Teoria e Prática**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2016. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597006391/>>. Acesso em: 18 abr. 2019.

LAFER, C. **O Cupim da Corrupção**. Revista USP, São Paulo, n. 110, p. 11-14, julho/agosto/setembro. 2016.

LENZIL, F. C.; REIS, C.; GAROZZI, E. B.; FALASTER, C. A transparência na administração pública conforme a lei de acesso à informação nos municípios se Santa Catarina. **Revista Brasileira de Gestão e Desenvolvimento Regional**, Taubaté-SP, v. 13, n.1, p. 224-246, jan/abril. 2017.

MANCUSO, W. P.; ANGÉLICO, F.; GOZETTO, A. C. O. **FERRAMENTAS DA TRANSPARÊNCIA: O possível impacto da Lei de Acesso a Informações Públicas no debate sobre regulamentações do lobby no Brasil**. Disponível em: <http://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/53/212/ril_v53_n212_p41.pdf>. Acesso em: 18 mar. 2017.

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL. **MCASP 8ª: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 8ª ed. 2018. 469 p. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mcasp>>. Acesso em: 15 jan. 2019.

PISCITELLI, R.B.; TIMBÒ, M.Z.F. **Contabilidade Pública**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2019. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597021509/>>. Acesso em: 18 maio. 2019.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. **Metodologia da pesquisa aplicada as ciências sociais**. Disponível em: <http://www.geocities.ws/cienciascontabeisfecea/estagio/Cap_3_como_elaborar.pdf>. Acesso em: 19 mar. 2017.

SANTOS, A. S. **A lei de responsabilidade fiscal como instrumento de gestão pública**. 39 folhas. Trabalho de conclusão de curso (especialização em gestão pública). Universidade Estadual da Paraíba, João Pessoa, 2015.