

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
UNIVERSIDADE ABERTA DO BRASIL
CENTRO DE CIENCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL

Aislam Goulart Gomes

**DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS: FERRAMENTA VITAL PARA UMA
GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL EFICIENTE**

Palmeira das Missões, RS
2018

Aislam Goulart Gomes

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS: FERRAMENTA VITAL PARA UMA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL EFICIENTE

Artigo de conclusão de Curso apresentado ao Curso de especialização em Gestão Pública Municipal (EaD), da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do Título de **Especialização em Gestão Pública Municipal**.

Orientadora: Jordana Marques Kneipp, Prof^a. Dr^a. (UFSM)

Palmeira das Missões, RS
2018

Aislam Goulart Gomes

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS: FERRAMENTA VITAL PARA UMA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL EFICIENTE

Artigo de conclusão de Curso apresentado ao Curso de especialização em Gestão Pública Municipal (EaD), da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do Título de **Especialização em Gestão Pública Municipal**.

Aprovado em 14 de julho de 2018:

Jordana Marques Kneipp, Prof^ª. Dr^ª. (UFSM)
(Presidente/ Orientador)

Sérgio Rossi Madruga, Prof. Dr. (UFSM)

Luis Carlos Zucatto, Prof. Dr. (UFSM)

Palmeira das Missões, RS
2018

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS: FERRAMENTA VITAL PARA UMA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL EFICIENTE

FINANCIAL STATEMENTS: VITAL TOOL FOR AN EFFICIENT MUNICIPAL PUBLIC MANAGEMENT

Aislam Goulart Gomes¹

RESUMO:

O objetivo deste trabalho consiste em evidenciar a eficiência dos índices econômicos obtidos das demonstrações contábeis para a gestão pública, na elaboração do orçamento público, e no atendimento dos princípios orçamentários. Logo, é exposto como as análises destes demonstrativos, aplicados ao setor público, podem ajudar os gestores na elaboração no planejamento estratégico na elaboração de seus orçamentos e para a prevenção de distorções orçamentárias e financeiras, os quais, através de pesquisas bibliográficas e do estudo de caso, embasado em dados retirados das demonstrações contábeis do Município de Passo Fundo/RS, utilizando-se do método descritivo e quantitativo por meio de índices econômicos. Os resultados encontrados poderão servir de auxílio aos gestores, apresentando novas técnicas de planejamento dos orçamentos para maior eficiência e execução destes, bem como de novos instrumentos gerenciais eficientes nos setores públicos. Assim, pode-se afirmar, que tanto com a utilização das demonstrações contábeis, como os índices de avaliação, auxiliam na eficácia do orçamento público, principalmente na fixação das despesas, bem como é possível se alcançar altos níveis de planejamento, motivando assim controles mais competentes e ágeis para a prevenção de desequilíbrios e distorções financeiras.

Palavras-Chaves: Orçamento Público. Gestão Pública. Índices Contábeis.

ABSTRACT:

The objective of this paper is to demonstrate the efficiency of the economic indicators obtained from the financial statements for public management, in the elaboration of the public budget, and in compliance with the budget principles. Therefore, it is exposed how the analysis of these statements, applied to the public sector, can help the managers in the elaboration in the strategic planning in the elaboration of their budgets and for the prevention of budgetary and financial distortions, which, through bibliographical researches and the study of based on data taken from the financial statements of the Municipality of Passo Fundo / RS, using the descriptive and quantitative method through economic indexes. The results found may help managers, presenting new budget planning techniques for greater efficiency and execution, as well as new efficient management tools in the public sectors. Thus, one can affirm positively that, both with the use of the financial statements and the evaluation indices, they help in the effectiveness of the public budget, especially in the determination of expenses, as well as high levels of planning are possible, thus motivating controls more competent and agile to prevent imbalances and financial distortions.

Keywords: Public budget. Public administration. Financial indices.

¹ Acadêmico do Curso de Pós-graduação em Gestão Pública Municipal da Universidade Federal de Santa Maria.

1 INTRODUÇÃO

Por definição a máquina pública possui o intuito de preservar os interesses da coletividade, ou seja, propiciar o atendimento dos cidadãos, sendo esta tarefa realizada por meio das políticas públicas e da disponibilização dos serviços públicos, levando sempre em consideração os interesses da sociedade sobre os interesses individuais, ou seja, tudo que é arrecadado da sociedade é utilizado para melhor atender as necessidades de todos os cidadãos, prestando a melhor assistência a todos.

Com o advento da Lei Federal 101/2000, os descontroles orçamentários e endividamentos desenfreados dos órgãos públicos sem a menor preocupação com o andamento da máquina pública para com os governos posteriores teve algumas alterações, pois os gestores públicos obrigaram-se a gerir os recursos públicos por meio de apurações de déficits e superávits, com responsabilidade de controlar as finanças do ente público administrado, o que deixou de ser apenas um atendimento à população de qualidade, mas também a eficiência de sua administração, desse modo, a procura de resultados mais eficientes da confrontação das previsões em seus planejamentos e as verdadeiramente executadas por seus órgãos, volta-se a busca por superávits, o que vem se tornando uma realidade cada vez mais necessária entre os diversos municípios brasileiros (ANGÉLICO, 2006).

O presente trabalho tem a finalidade de apreciar e verificar as demonstrações que estão ligadas à contabilidade pública, bem como o seu emprego na gestão, dando enfoque na análise de índices econômicos, para a elaboração do orçamento público e na eficiência da gestão pública municipal da entidade examinada, demonstrando, também, que a partir da avaliação dos demonstrativos financeiros aplicados ao setor público, pode-se alcançar o real cumprimento dos princípios orçamentários com um alto nível de controle sobre as receitas e despesas, respectivamente, a serem arrecadadas e realizadas.

A administração pública preocupa-se na prestação de contas e principalmente na busca por atender as exigências das leis e controles estipulados pelos órgãos fiscalizadores. Por tanto, tal controle se atém aos demonstrativos exigidos pela lei n°. 101/00, entretanto, há outras demonstrações contábeis aplicáveis ao setor público que são de grande importância, não apenas para a prestação de contas, mas também para o planejamento estratégico dos entes públicos, para a avaliação das políticas públicas, bem como, para a tomada de decisão mais eficiente. Assim, a relevância do estudo do problema aqui tratado, trará uma visão de como a

análise das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público pode auxiliar na eficiência do orçamento público, bem como, na fixação das despesas orçamentárias.

Quando se fala em orçamento público o termo nos direciona para as exigências legais que circulam o domínio público que, estão fixados em resultados positivos e na adaptação de limites, fazendo com que a gestão aplicada seja mais eficiente e eficaz, pois como coloca Andrade (2002, p. 295) “a crescente exigência legal de resultados financeiros positivos e a aplicação de limites fizeram com que a análise de balanços exaltasse as variações quantitativas e qualitativas dos diversos dados presentes nos demonstrativos contábeis”.

Matarazzo (2003, p.15) complementa quando argumenta que “as demonstrações financeiras fornecem uma série de dados sobre a empresa, de acordo com as regras contábeis. A análise de balanços transforma esses dados em informações e será tanto mais eficiente quanto melhores informações produzir”. Assim, o objetivo principal desse trabalho consiste em evidenciar a eficiência dos índices econômicos obtidos das demonstrações contábeis para a gestão pública, na elaboração do orçamento público, e no atendimento dos princípios orçamentários.

De forma que, os objetivos específicos estão fixados em: 1) Apresentar os principais conceitos correlatos à contabilidade aplicada ao setor público; 2) Evidenciar os índices econômicos aplicáveis à administração pública; 3) Demonstrar a análise das demonstrações contábeis da prefeitura municipal de Passo Fundo – RS, no período de 2016 e 2017; 4) Mostrar se as aplicações dos índices avaliados servem como ferramenta eficaz para a elaboração do orçamento público; 5) Constatar, a partir do estudo, com a avaliação dos demonstrativos contábeis aplicados ao setor público, se os princípios orçamentários são atendidos; 6) Verificar se o resultado das avaliações serve para, respectivamente, provisionar e fixar receitas e despesas públicas.

Neste contexto, o tema abordado pode evidenciar a possibilidade dos resultados obtidos tornarem-se uma ferramenta eficaz na administração pública, pois a partir dos indicadores e estimativa dos resultados alcançados, poderá se ter uma fidedigna aplicação dos recursos empregados e arrecadados pela entidade, podendo, além disso, servir como base para predefinição dos orçamentos públicos com mais exatidão para períodos posteriores.

Ademais, além da obrigação de atender as normas de controle fiscal, a abrangência de um instrumento com uma gama de vantagem informativa se tornará não apenas um acessório de controle interno e equilíbrio orçamentário, mas uma forma de evidenciar a qualidade na gestão pública, nas políticas governamentais, acompanhando os preceitos que cercam as esferas públicas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesse capítulo serão abordados os principais conceitos que envolvem o tema estudado, o que se faz necessário para a compreensão dos objetivos propostos na pesquisa, sendo necessária a abordagem dos fundamentos teóricos que estão ligados à exposição do entendimento do assunto em questão. Porquanto, iniciaremos com uma introdução a administração pública, perfazendo os conceitos da contabilidade aplicada ao setor público e a gestão pública, por fim, serão abordados os referenciais para a análise das demonstrações financeiras e dos índices econômicos, os quais serão aplicados neste trabalho.

2.1 Administração Pública

A administração pública se faz conhecida quando se refere ao aglomerado de órgãos dotados de desempenhos administrativos, sendo que Marçal (2014, p.266) descreve esse conceito de forma subjetiva “administração pública é o conjunto de pessoas públicas e privadas, e de órgãos que exercem atividade administrativa”. Já para Kohama (2001, p. 31), “administração pública é todo o aparelhamento do Estado, preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas”, de forma que sua essência está vinculada na função administrativa dos serviços públicos.

Já Meirelles (2014, p.61), considera que:

Em sentido formal, é o conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do Governo; em sentido material é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral; em acepção operacional, é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do estado ou por ele assumidos em benefícios da coletividade.

Assim, nota-se que além de um conjunto de órgãos interligados a um objetivo, também a administração pública está intimamente ligada ao desempenho da função de executar os atos administrativos visando o atendimento da coletividade, ou seja, o bem estar da sociedade.

2.2 Contabilidade aplicada ao setor público

O principal objeto da contabilidade é o patrimônio, dessa forma, para a contabilidade pública não seria diferente, uma vez que é uma ramificação desta ciência voltada para o

patrimônio público. As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, NBC T 16.1 (CFC, 2008a, p. 3), conceituam que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público “é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios de Contabilidade e as normas contábeis direcionadas ao controle patrimonial de entidades do setor público”, a questão é que, além do patrimônio, a Contabilidade Pública tem por finalidade o registro da previsão de receita, bem como a fixação da despesa, ambas, estabelecidas pelo Orçamento Público que, conforme o art. 165 da Constituição Federal 1988, tendo como objetivo dar informações exatas para uma tomada de decisão, além de servir como controle dos órgãos internos e externos no cumprimento das leis e de apresentar qualidade nos interesses da instituição.

Carvalho (2014, p.580) complementa esse conceito quando conceitua que:

A contabilidade pública é o ramo da ciência contábil que aplica os conceitos, princípio e normas contábeis nos atos e fatos de gestão pública orçamentária, financeira, patrimonial, custos e de compensação, nos órgão e entidades da administração pública direta e indireta abrangidas em seu campo de atuação, fornecendo informações úteis, tempestivas, compreensíveis e fidedignas aos seus usuários.

Apesar da contabilidade pública ser, atualmente, norteadada pela Lei Federal nº. 4.320/64, que tem por finalidade controlar a elaboração e execução das verbas pública como demonstra a lei, em seu artigo 1º institui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal” (BRASIL, 1964). Conceitos mais recentes vêm demonstrando a importância da contabilidade na gestão da máquina pública tomando um grande espaço no dia-a-dia dessas instituições uma vez que, “estuda, orienta, registra e controla os atos e fatos da Administração Pública, demonstrando seus patrimônio, suas variações e seus resultados bem como acompanha e evidencia a execução financeira e orçamentária.” (CARVALHO, 2014, p.582).

2.3 Gestão Pública

Conforme argumentos de Leite (2018, p.4), a gestão pública está voltada para:

A boa qualidade dentro da Administração Pública atende o cidadão na exata medida de sua necessidade, com agilidade, desde que tenha uma organização interna e também um excelente aproveitamento dos recursos públicos disponíveis, evitando desperdícios e garantindo uma maior rentabilidade social.

Observa-se, então, que a gestão pública traz em seu conceito a necessidade da formulação da coordenação e planejamento na execução dos serviços públicos, e, conseqüentemente no monitoramento das ações governamentais, sendo que, nos estudos de Santos e Silva (2014, p.57), a “gestão do ente público visa o lucro social, onde, como e quanto os cidadãos, maiores interessados, irão obter retorno do que investiram através do pagamento de impostos e contribuições” o que nos dá uma visão de que os recursos disponibilizados aos órgãos públicos, por definição, deve evidenciar um resultado, de forma que, na execução prática das políticas públicas atendam as necessidades da população com a previsão do uso eficiente dos recursos públicos, objetivando atender a todas as áreas com qualidade e eficácia.

2.4 Gestão Pública Municipal

Seguindo os conceitos anteriormente citados de gestão pública, quando refere-se ao âmbito municipal deve-se, além de elencar os objetivos da utilização consciente dos recursos públicos na prestação de serviços públicos com qualidade e eficientes, observar as características locais e comunitárias, uma vez que, conforme levantamentos de Santos e Silva (2014, p.58):

O poder municipal deve elencar os principais problemas e dificuldades da comunidade para que possam estabelecer estratégias, visando minimizar ou até mesmo combater as deficiências existentes nos municípios, elevando o grau de satisfação dos mantenedores da máquina administrativa.

Ademais, a forma mais adequada de gerência dos recursos disponibilizados ao ente municipal é o atendimento com qualidade e eficácia das demandas da comunidade local nos mais diversos campos do âmbito de sua competência. Porém, se torna de difícil execução, via de regra, considerando que administração municipal tende ir de encontro com o interesse de prioridades minoritárias, muitas vezes, desconsiderando o objetivo geral da máquina pública de atendimentos das necessidades de toda a comunidade local. Observa-se esse entendimento quando descreve-se que:

A gestão municipal é a que mais se aproxima das pessoas, mas a relação entre prefeitura e cidadão quase sempre é conflitante, uma vez que, a sociedade como contribuinte exige retorno em serviços públicos em contrapartida a administração municipal visa interesses de um pequeno grupo de pessoas. (SANTOS E SILVA, 2014, p.58)

2.5 Orçamento Público

A administração pública trabalha em prol dos serviços públicos que são prestados para a coletividade. Por essa finalidade, deve programar suas ações e prever suas despesas com antecedência, ou seja, planejar. Carvalho (2014, p.2) diz que:

O orçamento público brasileiro representa o ato pelo qual o Poder Legislativo aprova e autoriza aos demais Poderes (Executivo, Judiciário, Ministério Público e o próprio Legislativo), por um período determinado, a realização das despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos em geral e outros fins previstos em políticas econômicas, bem como prevê a arrecadação de receitas para cobrir os gastos necessários ao atendimento das demandas de governo e dos administradores.

Portanto, o orçamento não é apenas um instrumento para planejamento e execução de finanças públicas, o orçamento também se volta para o controle.

Kohama (2001, p.64) também considera o orçamento com a “finalidade principal o controle político das ações governamentais, que o poder legislativo exercia sobre as atividades financeiras do poder executivo, principalmente sob o aspecto contábil-financeiro”. Logo, foi criada com a Constituição Federal (Art. 165 da CF/88), juntamente com a Lei de Responsabilidade Fiscal (Art. 3º da LC 101/00), a divisão desse planejamento em três grandes grupos: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentaria Anual (LOA), sendo que tais leis fazem parte de um programa integrado no qual cada uma depende da outra para a realização das ações e iniciativas do governo.

Porém é na lei de meios (LOA) em que são previstos os recursos necessários para a execução orçamentaria. Nesse sentido, Carvalho (2014, p.4) destaca que “nenhum destes instrumentos de planejamento é mais importante do que o outro, porém é através do orçamento público (Lei Orçamentária Anual) que o governo prevê a arrecadação de receita fixa as despesas para o período de um ano”. Cabe lembrar que todo esse aparato orçamentário visa atender a demanda estatal das políticas públicas e sociais com o intuito de acolher as necessidades básicas da coletividade em geral. (M-CASP, BRASIL, 2016).

2.6 Princípios Orçamentários

Os princípios devem ser considerados como norteadores para balizamento das tomadas de decisão bem como de diretrizes no planejamento e execução do orçamento.

O manual de contabilidade aplicado ao setor público – MCASP, parte I, Portaria STN n.º. 634/2013, conceitua que “os Princípios Orçamentários visam estabelecer diretrizes norteadoras básicas, a fim de conferir racionalidade, eficiência e transparência para os processos de elaboração, execução e controle do orçamento público” (p.33).

A Lei Federal 4.320/64, que regula as normas gerais de direito financeiro, no seu artigo 2º, considera em seu texto apenas os princípios de unidade, universalidade e anualidade: “a Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecida os princípios de unidade, universalidade e anualidade”. (BRASIL, 1964). Porém, com a contabilidade pública moderna, acredita-se que outros devem ser somados considerando como primordiais, conforme já vem sendo publicado pelo manual de contabilidade aplicado ao setor público – MCASP, parte I, Portaria STN n.º. 634/13 os quais estão relacionados no quadro 1:

Quadro 1 – Princípios Orçamentários

(continua)

PRINCIPIOS	DEFINIÇÕES
UNIDADE	Neste princípio, considera-se que todas as receitas e despesas dos órgãos e entidades integrantes de cada ente federativo, devem estar em um único documento que denominamos lei orçamentária, de forma a elaborar e, conseqüentemente, aprovar uma única lei orçamentária;
UNIVERSALIDADE	Esse princípio preocupa-se com a inclusão de todas as receitas e despesas no orçamento onde englobe todas as unidades que devam proceder qualquer transação financeira, assim proporcionando um controle maior sobre todas as movimentações financeiras da entidade;
ANUIDADE OU PERIODICIDADE	Este princípio refere-se à periodicidade de tempo em que o orçamento dever prevalecer, ou seja, o orçamento deverá ter uma vigência limitada de tempo, uma vez elaborado, o mesmo, valera por um ano que deve coincidir com o ano civil conforme determina o art. 2º e 34 da lei n.º. 4.320/1964;
EXCLUSIVIDADE	Este princípio delimita o conteúdo que será contido na lei do orçamento, impedindo assim que a inclusão de outros normativos pertencentes a campos jurídicos alheios;
ORÇAMENTO BRUTO	Este princípio estabelece que os valores provisionados a título de receita e as fixações de despesas sejam realizados nos seus montantes totais, desconsiderando deduções e/ou compensações;
LEGALIDADE	Este princípio está vinculado ao poder do Estado de tributar, por essa forma que o orçamento público é estabelecido através de leis (PPA, LDO, LOA), devendo as mesmas serem cumpridas da maneira que foram aprovadas, sendo que quaisquer desvios necessitam de nova aprovação para serem executadas;

(conclusão)

PUBLICIDADE	Também conhecido como uns dos princípios que regem a administração pública como um todo, determinando que todo ato ou fato público, via de regra, devem ser acessíveis à sociedade, considerado um princípio constitucional está previsto no artigo 37 da CF/88;
TRANSPARÊNCIA	Este princípio vem com as disposições elencadas dos artigos 48 e 49 da Lei de Responsabilidade Fiscal, determinando a todos os órgãos públicos a divulgação do orçamento público de forma ampla, bem como dos relatórios de execução, gestão fiscal, arrecadação de receitas e fixação de despesas;
NÃO VINCULAÇÃO DA RECEITA DE IMPOSTOS	este principio decorre da descrição do artigo 167 da constituição federal, o qual proíbe a vinculação de impostos a órgão, fundos ou despesas, salvo aquelas já prevista com tal finalidade específica, ponderando que, as mesmas, estejam livres para alocação em prioridades públicas.

Fonte: Manual de contabilidade aplicado ao setor público – MCASP, parte I, Portaria STN n°. 634/2013.

Carvalho (2014) considera que além desses princípios expostos no Quadro 1, existam outros tão importantes como os trazido pela Manual de contabilidade aplicado ao setor público M-CASP, sendo eles os princípios: Equilíbrio Orçamentário; Clareza; Especificação; Programação; Continuidade dos serviços públicos; Impessoalidade.

2.7 Receita Pública

O Conselho Federal de Contabilidade define como receita no seu item 70 da resolução CFC n°. 1.121/2008 como sendo:

Receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultem em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade.

Logo, basicamente, as receitas públicas são quaisquer entradas de valores nos cofres públicos, derivado de leis ou de outra forma com objetivos específicos, arrecadação que lhe pertença ou quando depositário dos valores que não são de sua competência, sendo que, por convenção contábil, escriturada pelo regime de caixa e deve, como regra, obediência aos princípios orçamentários (ANDRADE, 2012).

As receitas públicas se dividem em dois grupos denominados: 1) Receitas orçamentária que se originam do planejamento orçamentário, e 2) Extra-orçamentária que são valores que não derivam do orçamento público, sendo compromissos em curto prazo e que de nenhuma forma derivem de autorização do poder legislativo (KOHAMA 2011).

2.8 Despesa Pública

Carvalho e Ceccato (2014, p.148) conceituam a despesa pública como:

Recursos governamentais devidamente autorizados pelo Poder competente com o objetivo de atender às necessidades públicas, de interesse coletivo, fixadas em lei e executadas em prol da população para fins de funcionamento dos serviços públicos.

Portanto, entende-se por todo desembolso financeiro ou assunção de obrigações realizadas pelo ente público e seus agentes pagadores com o objetivo da execução dos serviços públicos. Devem ser escriturados pelo regime de competência e subdividem em despesas Orçamentárias, aquelas derivadas do orçamento, assim, as que dependem de autorização legislativa para sua efetivação e somente serão desembolsadas caso haja créditos orçamentários previstos para tal finalidade e Extra-Orçamentárias que são recursos não vinculados ao orçamento público, logo independem de autorização legislativa. (CARVALHO, 2014),

2.9 Demonstrações Contábeis e suas Consolidações

De acordo com Carvalho e Ceccato (2014, p.655) “as demonstrações contábeis são de fundamental importância por representarem as saídas de informações geradas pela Contabilidade Pública, promovendo transparência dos resultados orçamentários, financeiros, econômicos e patrimonial do setor público”, sendo assim, é por meio das demonstrações contábeis que são obtidos os dados da execução de um determinado ente público, a fim de extrair os resultados obtidos pelo mesmo.

Na contabilidade pública, a evidenciação contábil é realizada a partir de quatro demonstrações, como nos demonstra o artigo 101 da Lei Federal nº 4.320/64, os quais são padronizados pelo Manual de Contabilidade Aplicado ao setor Público – MCASP, Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – DCASP (7ª ed., 2016), conforme apresentado no Quadro 2:

Quadro 2 – Demonstrações Contábeis aplicadas ao Setor Público.

DECLARAÇÕES	DEFINIÇÕES
BALANÇO ORÇAMENTÁRIO	<p>- Conforme artigo 102 da Lei Federal nº 4.320/64, o balanço orçamentário prevê a evidenciação de todas as despesas e receitas previstas de forma que se possa confrontá-las com as realizadas;</p> <p>- Para Andrade (2011), é como os órgãos externos de controle terão a oportunidade de avaliar como foi o desempenho do ente público e se os recursos foram aplicados de acordo com planejamento orçamentário. A partir do resultado encontrado, será possível mensurar a apuração do déficit ou superávit orçamentário no determinado período levantado.</p>
BALANÇO FINANCEIRO	<p>- Este demonstrativo representa, em especial, as efetivas entradas e saídas dos recursos financeiros do ente público.</p> <p>- Carvalho (2014, p.755) define como “o balanço financeiro evidencia a movimentação financeira das entidades do setor público no período a que se refere”., sejam elas orçamentárias ou extra-orçamentárias. - O balanço tem objetivo de discriminar como se encontram as disponibilidades de recursos financeiros de um caixa do setor público, após o efetivo dispêndio das despesas autorizadas e a arrecadação total das receitas planejada, obtendo assim um saldo financeiro que servirá como base para o exercício posterior.</p>
BALANÇO PATRIMONIAL	<p>O Manual de Contabilidade Aplicado ao setor Público – MCASP, Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – DCASP (7ª ed., 2016) conceitua que “é a demonstração contábil que evidencia, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública por meio de contas representativas do patrimônio público”.</p> <p>- Andrade complementa com o entendimento que “o balanço patrimonial demonstra a situação das contas que formam o ativo e o passivo de uma entidade. O ativo demonstra a parte dos bens e direitos e o passivo representa os compromissos assumidos com terceiros”. (2002, P.257). Logo, é a demonstração contábil que evidencia, de forma direta, a composição do patrimônio (bens, diretos e obrigações) do ente público avaliado;</p>
DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS	<p>- As alterações ocorridas durante o decorrer de exercício financeiro serão evidenciadas na demonstração das variações patrimoniais.</p> <p>- A Lei federal nº. 4.320/1964, em seu artigo 104 define que o DVP evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentário e indicará o resultado patrimonial do exercício (BRASIL, 1964).</p> <p>- Carvalho (2014) discorre que as variações podem ocorrer de duas formas: as Variações Quantitativas, originadas de eventos no setor público que acrescem ou diminuem o Patrimônio Líquido da entidade, e as Variações Qualitativas, derivadas dos eventos ocorridos no campo público que interferem na natureza das informações patrimoniais sem acarretar no Patrimônio Líquido.</p>

2.10 Análise das Demonstrações Contábeis aplicadas ao setor público

Estudos que se aprofundem na mensuração contábil da análise de índices econômicos e financeiros voltados para entidades públicas, ainda são poucos, o que demonstra a falta da preocupação dos administradores dos órgãos públicos com a eficiência de seus planejamentos e, conseqüentemente, de suas políticas públicas, desconhecendo esse instrumento de gestão

para conhecimento técnico e diagnóstico, tanto para fins financeiros, patrimoniais, como orçamentários. Resende, Gomes e Leroy (2016, p.183). descrevem que “os índices orçamentários são indicadores que permitem a verificação dos resultados da execução orçamentária e evidenciam a eficiência no alcance de metas, a partir da relação entre despesas e receita previstas e realizadas”

Para tanto, considera-se que as fundamentações estão baseadas na finalidade da melhor evidenciação dos dados contábeis, tendo, com exemplo, o que descreve Resende, Gomes e Leroy (2016, p.183):

Através da análise do Balanço Orçamentário, têm-se a avaliação da gestão orçamentária, sendo possível verificar e controlar o cumprimento das determinações contidas na LOA, verificando-se o cumprimento de metas, na medida em que se contrasta a previsão com a execução orçamentária.

Logo, as demonstrações contábeis públicas permitem a formulação de diversas apreciações por meio dos dados obtidos pelos indicadores avaliados, considerando que o principal objetivo consiste em dar melhor suporte ao gestor na tomada de decisão e evidenciar possíveis distorções, conforme pondera Matarazzo (2003, p.16), “o objetivo da análise de balanço é produzir informação”.

Andrade (2002, p.294), considerado uns dos pioneiros a se aprofundar em análise de índices voltada para máquina pública, expõe que:

Somente na atualidade este item de gerencia aparece ter exaltado os olhos dos administradores públicos, aos quais estão utilizando a análise de balanços para verificar aumentos, diminuições e anomalias nas variações de seus balanços ano a ano.

Portanto, fica demonstrado que a análise dos demonstrativos aplicados ao setor público, a partir de relatórios fidedignos, auxilia o gestor público a tomar decisões mais eficientes e a evitar deformidades de forma mais realista e, principalmente, dentro do cumprimento dos princípios, tanto da administração pública como os orçamentários, como ele mesmo explica:

Uma análise criteriosa e bem feita dos balanços e demonstrativos das entidades públicas quando embasadas em dados e relatórios confiáveis, permitira ao administrador público a tomada de decisão que tenderá ao real cumprimento dos princípios da administração pública tais como o de economicidade, equilíbrio, eficiência, assim como promoverá uma mudança cultural nos usuários dos recursos públicos. (ANDRADE, 2002, p.295)

Destarte, a escrituração contábil pública necessita passar por adequações estruturais para atendimento do planejamento orçamentário e para oportunizar, em sentido amplo, as políticas públicas de governo, possibilitando, oportunizar novas formas de fiscalização, tanto internas, realizada por suas unidades de controle interno, como externas, ou seja, realizadas pelos vários órgãos que fiscalizam as entidades públicas, advindo de uma transformação cultural da escrituração contábil aplicada ao setor público, que se possa proporcionar ao gestor, mecanismos para prevenir anormalidades, tomar decisões de forma eficiente e eficaz, atendendo aos objetivos propostos e princípios que norteiam a administração pública. (SANTOS; SILVA, 2014).

A Lei Federal 101/2000 em seu artigo 12 trouxe novas obrigações de evidenciação das previsões de receita e fixação de despesas, demonstrando a necessidade da análise dos demonstrativos contábeis públicos, uma vez que descreve:

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

Portanto, nota-se a fundamental seriedade da apreciação dos balanços e demonstrativos das instituições públicas, pois a própria lei de responsabilidade fiscal trouxe exigência de mensuração de elementos anteriores e futuros, além da obrigatoriedade de previsões de estimativas para tomadas de decisões por parte dos gestores.

Todavia, conforme discorre Silva e Santos (2014, p.65):

Pode-se afirmar que existe certa carência quanto à utilização de ferramentas gerenciais que viabilizem a análise das contas públicas, além do desinteresse por parte dos gestores em analisá-las, isso é reflexo de uma contabilidade conservadora, já que a contabilidade aplicada ao setor público passou anos estagnada devido à falta de conhecimento das operações realizadas pelo ente público, sendo vulnerável à corrupção em todos os setores.

Assim, fica corroborada que a escrituração contábil, seja ela pública ou privada, não tem o intuito único de registrar os fatos contábeis, mas sim em avaliar as várias mutações do patrimônio da entidade, estabelecendo uma porção de informações de melhor interpretação das variações financeiras, econômicas ou orçamentárias, proporcionando, elementos reais e fidedignos, tanto para os gestores, como para as esferas fiscalizatórias, e, mesmo para os usuários dos componentes envolvidos nos dados analisados (ANDRADE, 2012).

Matarazzo (2003, p. 28) ainda argumenta que a análise dos balanços “permite uma visão de estratégia e dos planos da organização analisada; permite estimar o seu futuro, suas limitações e suas potencialidades”, ou seja, consiste em uma ferramenta de gestão imprescindível ao dia-a-dia do setor público brasileiro.

2.11 Análise dos índices das demonstrações contábeis

Tratando-se da análise de índices econômicos, é importante observar o objetivo a ser alcançado. Para que a contabilidade pública possa desfrutar deste instrumento gerencial, é preciso estabelecer uma finalidade, para que o resultado alcançado não seja desvirtuado. Têm-se como exemplo, os argumentos de Resende, Gomes e Leroy (2016, p.183) quando descrevem que “os índices orçamentários são indicadores que permitem a verificação dos resultados da execução orçamentária e evidenciam a eficiência no alcance de metas, a partir da relação entre despesas e receitas previstas e realizadas.”

Também, se considera uma forma de avaliação de fórmulas pré-determinadas conforme expõe Andrade (2002 p.301):

Esta é a forma mais criteriosa de análise. A utilização de quocientes extraídos de formulas preestabelecidas, que relacionam itens ou grupos de itens entre si, permite ao analista inferir sobre tendência e chegar os resultados apurados com índices padrões de resultados.

Matarazzo (2003, p.147) acredita que “índice é a relação entre as contas ou grupo de contas das demonstrações financeiras, que visa evidenciar determinado aspecto da situação econômica ou financeira de uma empresa”. Sendo que Resende, Gomes e Leroy (2016, 194) complementam quando argumentam que:

Tais informações podem ser utilizadas como instrumentos de avaliação da gestão e tomada de decisão dos gestores quanto às variações dos gastos e da arrecadação. Desta forma, para evitar desequilíbrios financeiros, é importante que sejam tomadas medidas que visem a redução dos gastos públicos, para que a receita seja suficiente para cumprir com as obrigações e, assim, a prestação de um serviço de qualidade à sociedade.

Como o assunto é muito abrangente, bem como, são vários os indicadores que podem ser analisados, e de vários ângulos, aqui serão abordados alguns dos mais adotados índices que as entidades públicas podem desfrutar.

Como base, utilizam-se os conceitos expostos por Andrade (2012), considerando que o autor visa, em seus estudos, evidenciar a contabilidade pública e análises financeiras voltadas para as entidades públicas, foram adotados, neste estudo, como principais índices analisados, os sugeridos pelo referido autor, dos quais se acredita serem os mais adequados para a gestão pública municipal, a saber:

- a) Índice de Liquidez Corrente: proporcionalizará o quanto o ente possui de disponibilidade e créditos para cada uma de suas unidades de obrigações exigíveis.

$$\text{Liquidez Corrente} = \text{Ativo Financeiro} / \text{Passivo Financeiro}$$

- b) Índice de Resultado Orçamentário: A partir deste índice serão confrontadas as receitas orçamentárias e as despesas orçamentárias, em relação à receita total.

$$\text{Receita Orçamentária} = (\text{Receita} - \text{Despesa}) / \text{Receita Total}$$

- c) Índice de Comprometimento da Receita Corrente Líquida com a Despesa com Pessoal: os dispêndios com servidores devem obedecer a um limite estabelecido em lei. Este índice auxiliará a evidenciação dos gastos com pessoal.

$$\text{DPRCL} = \text{Despesa com Pessoal} / \text{Receita Corrente Líquida}$$

- d) Índice de Comprometimento com as Dívidas: A partir dele, podem-se visualizar os gastos, internos e externos, com amortização de dívidas em relação à receita corrente líquida.

$$\text{Comprometimento com Dívidas} = \text{Amortização da Dívida} / \text{Receita Corrente Líquida}$$

- e) Índice de Comportamento da Arrecadação: Demonstra qual a diferença entre a receita prevista e a receita efetivamente arrecadada em relação à receita prevista total.

$$\text{ICA} = (\text{Receita Arrecadada} - \text{Receita Prevista}) / \text{Receita prevista Total}$$

Complementando essa pesquisa, também são considerados de vital importância a abordagem de dois outros índices que, são qualitativos para uma gestão pública eficiente, os quais são, respectivamente, citados por Resende, Gomes e Leroy (2016) e Jubran (2006):

- a) Quociente do Equilíbrio Orçamentário: Este indicador irá evidenciar o equilíbrio orçamentário da entidade confrontando as despesas fixadas e autorizadas com as previsões de arrecadação para o período.

$$\text{QEO} = \text{Despesa Fixada} / \text{Receita prevista}$$

- b) Grau de independência financeira municipal: A partir deste índice pode-se medir se o município, elevando sua arrecadação, consegue abranger sua capacidade contributiva máxima.

$$\text{GIFM} = \text{Receita Tributária própria} / \text{Receita Tributária própria} + \text{Transferências Correntes}$$

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para a realização desta pesquisa se faz necessário um fundamento tanto empírico como teórico. Desse modo, além dos levantamentos bibliográficos que aqui são apresentados é vital o levantamento de dados práticos. Logo, este estudo leva em conta uma pesquisa documental de relatórios, índices, tabelas e outros similares, juntamente com uma visita pessoal na Prefeitura Municipal de Passo Fundo – RS, para coleta de dados e informações retiradas dos relatórios, tabelas, balanços e demonstrações contábeis e financeiras existentes no município que foram obtidos pela Secretaria da Fazenda, setor de Contabilidade do município em questão, bem como da página da web do município, disponibilizado pelo portal transparência.

Nessa pesquisa, é utilizado o método descritivo e quantitativo, com a integração da prática dos procedimentos utilizados com as leis atualmente vigentes, levando em consideração o período dos exercícios de 2016 a 2017, para que seja possível uma confrontação de dados de um exercício para outro. Ainda, salienta-se que a legislação abordada neste trabalho está atualizada até 30 de abril de 2018, desconsiderando futuras atualizações, a partir desta data, para elaboração desse trabalho científico.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE RESULTADOS DOS ÍNDICES

Nesse tópico são apresentados os índices de análises de maior aplicabilidade no setor público, voltados à gestão pública municipal considerando os exercícios de 2016 e 2017, e o que cada um representa para o órgão público examinado, para uma abordagem empírica dos estudos teóricos apresentados anteriormente.

4.1 Índice de Liquidez Corrente

Análise de 2016:

$$\begin{aligned} \text{Liquidez Corrente} &= \text{Ativo Financeiro} / \text{Passivo Financeiro} \\ \text{LC} &= 83.885.519,62 / 73.463.021,65 \\ \text{LC} &= 114,19\% \text{ ou } 1,1419 \end{aligned}$$

Ilustração 1 – Cálculo índice de liquidez corrente 2016.

Nesse índice, aplicado no exercício de 2016, pode-se comprovar que no balanço patrimonial o valor de ativo é maior do que passivo financeiro, logo, a instituição detém a capacidade em seu ativo financeiro, tendo 114,19% de liquidez corrente.

Análise de 2017:

$$\begin{aligned} \text{Liquidez Corrente} &= \text{Ativo Financeiro} / \text{Passivo Financeiro} \\ \text{LC} &= 77.034.171,97 / 109.689.792,68 \\ \text{LC} &= 70,22\% \text{ ou } 0,7022 \end{aligned}$$

Ilustração 2 – Cálculo índice de liquidez corrente 2017.

A partir desse índice, em 2017, pode-se evidenciar que o município já não possui capacidade total de honrar seus compromissos. Pode-se, além disso, dizer que a instituição tem R\$ 0,70 para cada R\$ 1,00 que deve para quitação de suas obrigações.

4.2 Índice de Resultado Orçamentário

Análise de 2016:

$$\begin{aligned} \text{Resultado Orçamentário} &= (\text{Receita} - \text{Despesa}) / \text{Receita Total} \\ \text{RO} &= 435.857.163,40 - 335.812.356,11 / 435.857.163,40 \\ \text{RO} &= 22,95\% \text{ ou } 0,2295 \end{aligned}$$

Ilustração 3 – Cálculo índice de Resultado Orçamentário 2016.

Este índice demonstra que em 2016 o município apresentou aumento de 22,95% das receitas em relação às despesas, ou seja, para cada R\$ 1,00 de execução orçamentária, sobra de superávit R\$ 0,22.

Análise de 2017:

$$\begin{aligned} \text{Resultado Orçamentário} &= (\text{Receita} - \text{Despesa}) / \text{Receita Total} \\ \text{RO} &= 453.414.062,93 - 380.779.313,87 / 453.414.062,93 \\ \text{RO} &= 16,01\% \text{ ou } 0,1601 \end{aligned}$$

Ilustração 4 – Cálculo índice de Resultado Orçamentário 2017.

A partir da análise desse índice, em 2017, pode-se comprovar que houve uma queda para 16,01% das receitas em confrontação com as despesas do município, ou seja, para cada R\$ 1,00 de execução orçamentária, sobra de superávit R\$ 0,16.

4.3 Índice de Comprometimento da Receita Corrente Líquida com a Despesa com Pessoal

Análise de 2016:

$\begin{aligned} \text{DPRCL} &= \text{Despesa com Pessoal} / \text{Receita Corrente Líquida} \\ \text{DP. RCL} &= 194.441.969,06 / 406.716.157,90 \\ \text{DP. RCL} &= 47,80\% \text{ ou } 0,4780 \end{aligned}$

Ilustração 5 – Cálculo índice de Comprometimento da Receita Corrente Líquida com a Despesa com Pessoal 2016.

Em 2016, apresentou um comprometimento de 47,80% do total de sua receita corrente líquida com gastos com folha de pagamento estando assim dentro dos limites permitidos pela Lei Federal nº 101/00.

Análise de 2017:

$\begin{aligned} \text{DPRCL} &= \text{Despesa com Pessoal} / \text{Receita Corrente Líquida} \\ \text{DP. RCL} &= 429.998.318,56 / 211.979.885,96 \\ \text{DP. RCL} &= 49,30\% \text{ ou } 0,4930 \end{aligned}$

Ilustração 6 – Cálculo índice de Comprometimento da Receita Corrente Líquida com a Despesa com Pessoal 2017.

Em 2017, pode-se observar que o índice não teve grandes alterações. Comprometeu 49,30% de sua receita corrente líquida com gastos com pessoal, ainda estando dentro dos limites estabelecidos em lei.

4.4 Índice de Comprometimento com as Dívidas

Análise de 2016:

$\begin{aligned} \text{Comprometimento com Dívidas} &= \text{Amortização da Dívida} / \text{Receita} \\ &\text{Corrente Líquida} \\ \text{CD} &= 64.681.515,18 / 406.716.157,90 \\ \text{CD} &= 15,90\% \text{ ou } 0,1590 \end{aligned}$

Ilustração 7 – Cálculo índice de Comprometimento com a dívida 2016.

Nesse caso, em 2016 observar-se que 15,90% de sua RCL está amortizada em dívidas, ou seja, restam para a instituição 84,10% para o investimento nos serviços públicos oferecidos ou a oferecer pelo município.

Análise de 2017:

<p>Comprometimento com Dívidas = Amortização da Dívida/Receita Corrente Líquida $CD = 86.123.155,19 / 429.998.318,56$ $CD = 20,02 \% \text{ ou } 0,2002$</p>
--

Ilustração 8 – Cálculo índice de Comprometimento com a dívida 2017.

Em 2017, constatou-se que esse índice aumentou, ou seja, apenas 20,02% da RCL do município foram despendidos em dívidas, assim sobrando 79,98% para investimentos nos serviços públicos.

4.5 Índice de Comportamento da Arrecadação

Análise de 2016:

<p>$ICA = \text{Receita Arrecadada} - \text{Receita Prevista} / \text{Receita prevista Total}$ $ICA = 435.857.163,40 - 479.800.000,00 / 479.800.000,00$ $ICA = - 9,15\% \text{ ou } - 0,0915$</p>
--

Ilustração 9 – Cálculo índice de Comportamento da Arrecadação 2013.

A partir da análise de 2016, pode-se observar que houve uma diminuição de 9,15% entre a previsão de receita e a efetiva arrecadação, considerando-se “insuficiência de arrecadação”, ou seja, para cada R\$ 1,00 previsto de receita, apenas R\$ 0,91 foram efetivamente arrecadados pelo município.

Análise de 2017:

<p>$ICA = \text{Receita Arrecadada} - \text{Receita Prevista} / \text{Receita prevista Total}$ $ICA = 453.414.062,93 - 508.009.900,00 / 508.009.900,00$ $ICA = - 10,74\% \text{ ou } - 0,1074$</p>

Ilustração 10 – Cálculo índice de Comportamento da Arrecadação 2017.

Em 2017, ocorreu o mesmo caso, sem muitas diferenças, evidenciando-se uma queda de 10,74% entre a previsão e a arrecadação, em outras palavras, para cada R\$ 1,00 previsto, apenas R\$ 0,89 foram efetivamente arrecadados pelo município.

4.6 Quociente do Equilíbrio Orçamentário

Análise de 2016:

$$\begin{aligned} \text{QEO} &= \text{Despesa Fixada} / \text{Receita prevista} \\ \text{QEO} &= 415.220.385,00 / 479.800.000,00 \\ \text{QEO} &= 86,54\% \text{ ou } 0,8654 \end{aligned}$$

Ilustração 11 – Quociente do Equilíbrio Orçamentário 2016.

Nesse caso, em 2016 observar-se que 86,54% do orçamento previsto estão amortizados em obrigações, ou seja, restam para a instituição 13,46% para o investimento nos serviços públicos até que se atinja o limite do equilíbrio orçamentário.

Análise de 2017:

$$\begin{aligned} \text{QEO} &= \text{Despesa Fixada} / \text{Receita prevista} \\ \text{QEO} &= 430.512.782,00 / 508.009.900,00 \\ \text{QEO} &= 84,74\% \text{ ou } 0,8474 \end{aligned}$$

Ilustração 12 – Quociente do Equilíbrio Orçamentário 2017.

Em 2017, observar-se uma pequena diminuição para 84,74% do orçamento previsto estão amortizados em obrigações, ou seja, demonstrando no ano subsequente superávit orçamentário na proporção de R\$ 0,15 a cada R\$ 1,00 arrecadado.

4.7 Grau de independência financeira municipal

Análise de 2016:

$$\begin{aligned} \text{GIFM} &= \text{Receita Tributária própria} / \text{Receita Tributária própria} + \\ &\quad \text{Transferências Correntes} \\ \text{GIFM} &= 112.519.827,94 / 112.519.827,94 + 266.901.910,01 \\ \text{GIFM} &= 27,26\% \text{ ou } 0,2726 \end{aligned}$$

Ilustração 13 – Grau de independência financeira municipal 2016.

Na análise do ano de 2016, é possível se mensurar que a o grau de independência do município encontra-se em 27,26%, em outras palavras, a cada R\$ 1,00 arrecadado apenas R\$ 0,27 resultam de receitas próprias do município.

Análise de 2017:

$$\begin{aligned} \text{GIFM} &= \text{Receita Tributária própria} / \text{Receita Tributária própria} + \\ &\quad \text{Transferências Correntes} \\ \text{GIFM} &= 123.640.865,27 / 123.640.865,27 + 283.817.673,93 \\ \text{GIFM} &= 28,20\% \text{ ou } 0,2820 \end{aligned}$$

Ilustração 14 – Grau de independência financeira municipal 2017.

Na análise do ano de 2016, é possível se mensurar que a o grau de independência do município encontra-se em 27,26%, em outras palavras, a cada R\$ 1,00 arrecadado apenas R\$ 0,27 resultam de receitas próprias do município.

4.8 Análise comparativa dos índices

Seguindo, apresenta-se o quadro 3, para o comparativo dos índices apurados nessa pesquisa para melhor visualização e análise dos resultados obtidos em cada exercício financeiro, conforme quadro abaixo:

Tabela 3 – Comparativo dos Índices 2016 e 2017.

ÍNDICES	2016	2017	Diferença
Liquidez Corrente	114,19%	70,22%	43,97%
Resultado Orçamentário	22,95%	16,01%	6,94%
Comprometimento da RCL com a Despesa com Pessoal	47,80%	49,30%	1,50%
Comprometimento com as Dívidas	15,90%	20,02%	4,12%
Comportamento da Arrecadação	-9,15%	-10,74%	-1,59%
Quociente do Equilíbrio Orçamentário	86,54%	84,74%	1,8%
Grau de independência financeira municipal	27,26%	28,20%	0,94%

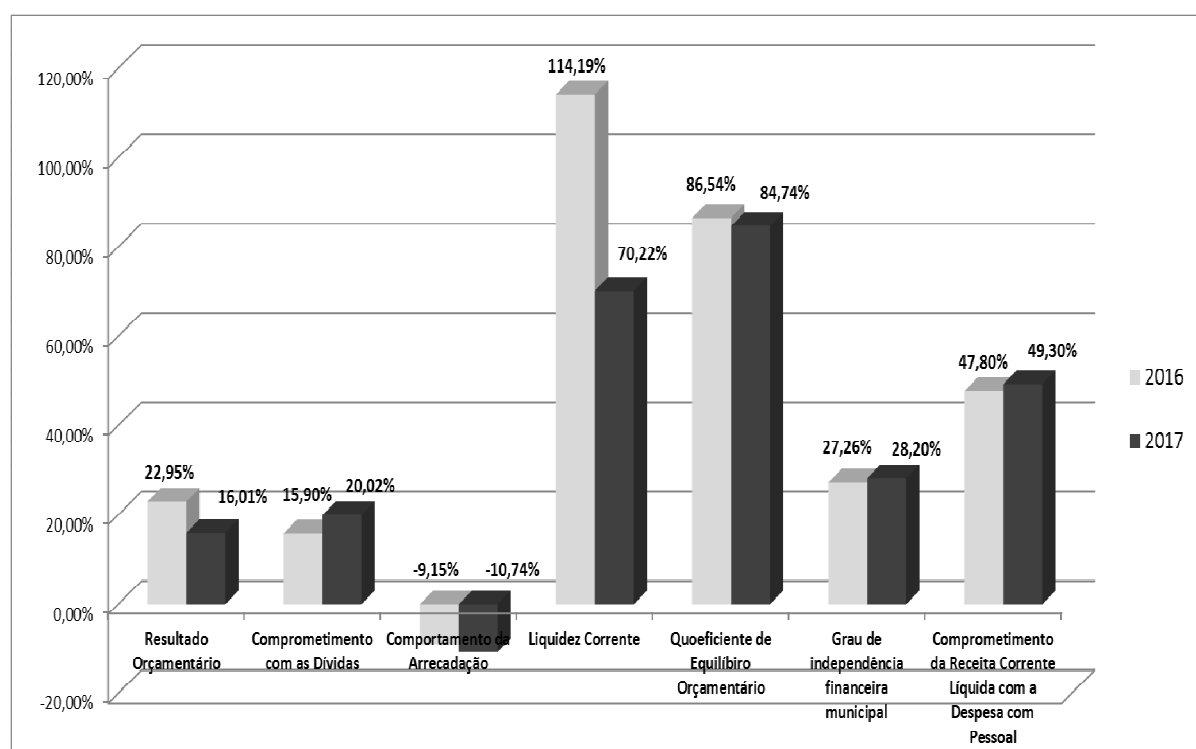
Em uma análise geral dos índices avaliados no quadro acima e levando em consideração o tema abordado, foi possível constatar que a instituição pública aqui evidenciada, quando comparados os exercícios de 2016 e 2017, que:

- i. Sua liquidez corrente teve uma diminuição de 43,97%, ou seja, o caixa do município teve quase 50% menos dinheiro em 2017 do que em 2016;

- ii. O resultado Orçamentário em 2017, apesar de não demonstrar déficits, teve defasagem de 6,94%, em comparação com 2016;
- iii. Os gastos com Pessoal em relação à receita corrente líquida não tiveram grandes modificações, onde a variação encontrada foi de 1,5%, de um ano para outro, estando, assim, dentro dos limites estabelecidos pela lei federal nº. 101/00;
- iv. O comprometimento com dívidas teve um pequeno acréscimo, de 4,12%, o que leva a entender as despesas a longo prazo foram maiores em relação às receitas arrecadas pelo município, o que faz com que sobre menos verbas para investimentos em seus serviços prestados;
- v. O comportamento da arrecadação, tanto em 2016 como 2017, apresentou perdas, tendo uma pequena variação de 1,59%, ou seja, nos dois anos arrecadou-se menos do que havia sido orçado para os respectivos exercícios, essa perda em anos subsequentes evidencia a falta de avaliação de um período para outro, bem como da falta de mecanismos para coibir a perda de receita em 2017.

Segue abaixo a ilustração 15, a qual demonstra, de forma mais visual, as tendências de um período para outro e seus percentuais obtidos após a aplicação dos índices econômicos:

Ilustração 15 – Gráfico Comparativo de índice



5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir das implicações deste estudo, denota-se que não são apenas os relatórios determinados pela Lei Federal nº. 101/2000 que apresentam resultados para a fiscalização de do andamento do desempenho orçamentária e se os limites e princípios que norteiam os entes públicos estão sendo seguidos.

Já a resposta para a questão do tema, qual seja, se a análises das demonstrações auxiliam na eficiência do orçamento e na fixação das despesas, pode-se afirmar positivamente, já que as demonstrações, quando avaliadas, apresentam nortes de como evoluiu o patrimônio em determinado período, e que, a partir desses resultados, pode-se prever os próximos exercícios e mesmo pré-fixar despesas para que estas não saiam do equilíbrio, e, logo, atendendo aos princípios estipulados em lei.

Ademais, foi possível se atender ao objetivo geral aqui proposto em apresentar e evidenciar a utilização da análise das demonstrações contábeis para a eficiência da gestão do orçamento público, atendendo aos princípios orçamentários assim como aos objetivos específicos.

Dessa forma, a partir dos balanços avaliados e dos índices aplicados, notou-se que a respectiva instituição conseguiu atender aos princípios e que é possível se pré-fixar as despesas avaliando as demonstrações financeiras e, ainda, que se pode avaliar a evolução do município sem a utilização dos demonstrativos fixados na Lei Federal nº. 101/2000. Comprovou-se que, tanto em 2016 como em 2017, houve falhas no planejamento e, conseqüentemente, afetou a eficiência da execução orçamentária da instituição avaliada, falhas estas que poderiam ter sido vistas e corrigidas antecipadamente se tivesse sido utilizado à análise dos demonstrativos abordados neste trabalho, o que causou uma diminuição na arrecadação, demonstrando um planejamento falho ou mal elaborado, sem previsão de mecanismos para prevenção de distorções de arrecadação e limitação de gastos.

Assim sendo, é notório que a entidade tem todos os meios e ferramentas de que necessita para uma gestão econômico-financeira eficaz, sendo constatado também a possibilidade de obtenção de informações fidedignas dos demonstrativos aqui avaliados, porém tais ferramentas não foram utilizadas de forma adequada e eficiente pelo município o que talvez possa ter gerado as visíveis falhas em seus planejamentos.

Portanto, conclui-se que, com tantas demonstrações financeiras e índice de avaliação, é possível alcançar altos níveis de planejamento, quando estes forem utilizadas de forma eficientes e adequadas, gerando, assim, superávits, além de controles mais eficazes e rápidos

para a prevenção de desequilíbrios e distorções financeiras, atendendo de forma mais competente os orçamentos estipulados para o ano corrente e para exercícios futuros, ou seja, para longos prazos.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**. São Paulo: Atlas, 2002.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 05 de outubro de 1988. 34. Ed. Atual e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2004.

BRASIL. Lei federal nº. 4.320 de 17 de março de 1964. **Normas Gerais de Direito Financeiro e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**, Poder Executivo, Brasília, DF, 1964.

BRASIL. Lei federal nº. 101 de 04 de maio de 2000. **Estabelece Normas de Finanças Públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no capítulo II do título VI da Constituição**. Poder Executivo, Brasília, DF, 2000.

CARVALHO, Deusvaldo. **Orçamento e contabilidade pública**. 6 ed. Rio de Janeiro. Elsevier, 2014.

CARVALHO, Deusvaldo; CECCATO, Marcio. **Manual Completo de Contabilidade Pública**. 2 ed. 2014 - Série Provas e Concursos. São Paulo: Elsevier, 2014.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. **Normas Brasileiras de Contabilidade. Contabilidade Aplicada ao Setor Público**: NBC T 16.1 a NBC T 16.11. Brasília: CFC, 2012. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_Público.pdf>. Acesso em: 18 de abril de 2018.

JUBRAN, Aparecido Jorge. **Modelo de análise de eficiência na administração pública: estudo aplicado às prefeituras brasileiras usando a análise envoltória de dados**, 2006 Disponível em: < <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/3/3142/tde-13122006-180402/pt-br.php>>. Acesso em: 15 de abril de 2018.

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

KOHAMA, Heilio. **Balanços Públicos**: Teoria e Prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

LEITE, Junior. **A importância da eficiência para a gestão pública e a transformação no modelo de gestão**, 2016. Disponível em: <<https://juniorapleite.jusbrasil.com.br/artigos/370346138/>>. Acesso em: 15 de maio de 2018.

MAÇAL, Justen Filho. **Curso de direito administrativo**. 10. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

MATARAZZO, Dante Carmine. **Análise financeira de balanços abordagem básica e gerencial**. 6. ed. Atlas, São Paulo, 2003.

MEIRELLES, Hely Lopes, **Direito administrativo brasileiro**. 40. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

RESENDE, Erilma Carmo da Silva; GOMES, José Batista; LEROY, Rodrigo Silva Diniz. **Análise de Balanços na Contabilidade Pública do Município de Rio Paranaíba – MG**, 2016. Disponível em: <periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia/article/download/280/388>. Acesso em: 15 de maio de 2018.

SANTOS, Thayse; SILVA, Maurício Corrêa da. Revista de Administração e Contabilidade: **O uso de Indicadores como Ferramenta de Análise Orçamentária no Setor Público: O Ranking das Despesas de Investimentos dos Municípios Norte-Rio-Grandenses**. 6 vol. 2014. Disponível em: <http://www.reacfat.web7003.uni5.net/index.php/reac/article/view/99>>. Acesso em: 15 de maio de 2018.

STN. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público**. 7. ed. Brasília: STN, 2016. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/mcasp>>. Acesso em: 15 de abril de 2018.