

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RECÔNCAVO DA BAHIA
CENTRO DE CIÊNCIAS AGRÁRIAS, AMBIENTAIS E BIOLÓGICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS E
SEGURANÇA SOCIAL
MESTRADO PROFISSIONAL**

**O DESEMPENHO ORÇAMENTÁRIO, FINANCEIRO E
PATRIMONIAL DO MUNICÍPIO DE SÃO FRANCISCO DO
CONDE/BA: UMA ANÁLISE SOBRE A SUSTENTABILIDADE
DAS CONTAS MUNICIPAIS**

Jayne Mesquita da Silva

CRUZ DAS ALMAS - BAHIA

2021

**O DESEMPENHO ORÇAMENTÁRIO, FINANCEIRO E PATRIMONIAL
DO MUNICÍPIO DE SÃO FRANCISCO DO CONDE/BA: UMA ANÁLISE
SOBRE A SUSTENTABILIDADE DAS CONTAS MUNICIPAIS**

Jayne Mesquita Da Silva
Bacharel em Ciências Contábeis
Universidade Estadual de Feira de Santana, 2015

Dissertação apresentada ao Colegiado do Programa de Pós-Graduação em Gestão de Políticas Públicas e Segurança Social da Universidade Federal do Recôncavo da Bahia, como requisito parcial para obtenção do Título de Mestre em Gestão de Políticas Públicas e Segurança Social.

Orientador: Prof. Dr. Warli Anjos de Souza.

CRUZ DAS ALMAS - BAHIA

2021

FICHA CATALOGRÁFICA

S586d	<p>Silva, Jayne Mesquita da.</p> <p>O desempenho orçamentário, financeiro e patrimonial do Município de São Francisco do Conde/BA: uma análise sobre a sustentabilidade das contas municipais / Jayne Mesquita da Silva. Cruz das Almas, Bahia, 2021.</p> <p>129f.; il.</p> <p>Orientador: Prof. Dr. Warli Anjos de Souza.</p> <p>Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Recôncavo da Bahia, Centro de Ciências Agrárias, Ambientais e Biológicas, Mestrado Profissional em Gestão de Políticas Públicas e Segurança Social.</p> <p>1.Políticas públicas – Orçamento municipal. 2.Finanças municipais – Contabilidade – Análise. I.Universidade Federal do Recôncavo da Bahia, Centro de Ciências Agrárias, Ambientais e Biológicas. II.Título.</p> <p>CDD: 352.1</p>
-------	---

Ficha elaborada pela Biblioteca Central de Cruz das Almas - UFRB.
Responsável pela Elaboração - Antonio Marcos Sarmiento das Chagas (Bibliotecário - CRB5 / 1615) & Neubler Nilo Ribeiro da Cunha (Bibliotecário - CRB5/1578)

(os dados para catalogação foram enviados pela usuária via formulário eletrônico).

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RECÔNCAVO DA BAHIA
CENTRO DE CIÊNCIAS AGRÁRIAS, AMBIENTAIS E BIOLÓGICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS E
SEGURANÇA SOCIAL
MESTRADO PROFISSIONAL**

**O DESEMPENHO ORÇAMENTÁRIO, FINANCEIRO E PATRIMONIAL
DO MUNICÍPIO DE SÃO FRANCISCO DO CONDE/BA: UMA ANÁLISE
SOBRE A SUSTENTABILIDADE DAS CONTAS MUNICIPAIS**

Comissão Examinadora da Defesa de Dissertação de Mestrado
Jayne Mesquita da Silva

Aprovada em: 21 de junho de 2021

Prof. Dr. Warli Anjos de Souza
Universidade Federal do Recôncavo da Bahia
Orientador

Prof. Dr. José Pereira Mascarenhas Bisneto
Universidade Federal do Recôncavo da Bahia
Examinador Interno

Prof. Dr. Cláudia Ferreira da Cruz
Universidade Federal do Rio de Janeiro
Examinador Externo

AGRADECIMENTOS

A Deus pelo dom da vida e por todos os dons, oportunidades e pessoas que Ele colocou em meu caminho.

A minha família: a minha mãe, Maria Bárbara, ao meu pai, João, e aos meus irmãos, Joane e Joacy, por todo incentivo e apoio em todos os meus projetos e por sempre acreditarem a mim.

Ao meu namorado, Jal, por estar sempre ao meu lado nesses anos, desde o momento da inscrição à conclusão desta etapa, me encorajando e me dando todo suporte necessário.

Ao meu orientador, Warli, por todos os ensinamentos e pela tranquilidade que sempre me passou e com a qual conduziu todo esse processo.

A UFRB, pelo acolhimento, pelo ensino gratuito e de qualidade.

A todos os professores, pelos ensinamentos transmitidos, pela convivência, pela simplicidade e pelo exemplo.

Aos colegas de turma, pelo companheirismo e por todos os bons momentos dentro e fora da sala de aula.

Ao Núcleo de Evidenciação das Informações Orçamentárias, Contábeis e Fiscais da Prefeitura de São Francisco do Conde, na pessoa de Daniela, pela compreensão, pela confiança no meu trabalho e pelo aprendizado diário.

Aos amigos, aos professores da época da graduação, que continuam presentes, e a todos aqueles que direta ou indiretamente contribuíram para esse trabalho, muito obrigada!

O DESEMPENHO ORÇAMENTÁRIO, FINANCEIRO E PATRIMONIAL DO MUNICÍPIO DE SÃO FRANCISCO DO CONDE/BA: UMA ANÁLISE SOBRE A SUSTENTABILIDADE DAS CONTAS MUNICIPAIS

RESUMO: Para efetivação das políticas públicas formuladas pelos municípios e execução das ações dos governos faz-se necessário o equilíbrio das contas públicas, firmeza na execução dos orçamentos e controle do endividamento. Em meio a crises financeiras, esses cuidados tornam-se ainda mais relevantes. Nesse contexto, a análise do desempenho orçamentário, patrimonial e fiscal dos entes públicos, através de técnicas de análise das demonstrações contábeis e dos demonstrativos fiscais, é ferramenta essencial para boa gestão fiscal e orçamentária e para subsidiar a elaboração e execução das políticas públicas, pois, a partir dos resultados encontrados os gestores assimilam melhor as informações apresentadas nos demonstrativos, proporcionando meios para a tomada de decisões, para melhor eficiência da administração e gestão das crises. Em 2011, a Secretaria do Tesouro Nacional escolheu o município de São Francisco do Conde, na Bahia, para ser município-piloto na implantação de um novo modelo de gestão contábil no país, com base nas regras internacionais de contabilidade. Considerando esse contexto municipal como um cenário propício para uma boa gestão e um bom desempenho das contas públicas e tendo em vista o fato do município em questão se destacar por apresentar um dos maiores PIB *per capita* do país, esse trabalho tem como objetivo analisar o desempenho das finanças do município de São Francisco do Conde nos anos de 2015 a 2019, através da análise das demonstrações contábeis e dos demonstrativos fiscais, além de elaborar um material instrucional que possa ser utilizado por outros entes da Administração Pública, reunindo técnicas de análise de demonstrativos contábeis e fiscais. O estudo em questão tem caráter descritivo, abordagem da pesquisa de natureza qualitativa, e quanto a estratégia de pesquisa se caracteriza como um estudo de caso. Foram utilizados dados secundários, documentos disponibilizados pelo município e publicados em *sites* oficiais: Diário Oficial, Siconfi e plataforma e-TCM Consulta Pública, no período de 2015 a 2019. Foi realizada a análise de cada demonstração contábil e demonstrativo fiscal disponibilizado pelo município, no período, o que permitiu identificar em São Francisco do Conde uma gestão orçamentária satisfatória, uma gestão patrimonial equilibrada, mas com necessidade de atuação no presente para evitar desequilíbrios futuros, e uma má gestão fiscal, com a existência de insuficiência de caixa em determinadas fontes de recursos, acúmulo de obrigações, baixo esforço fiscal e falta de domínio sobre as receitas municipais, com imprevisibilidade futura e alta dependência de outros entes, evidenciando um panorama preocupante com relação a sustentabilidade fiscal. A pesquisa também permitiu a elaboração de um material instrucional com técnicas para análise das Demonstrações Contábeis e Demonstrativos Fiscais dos entes públicos.

Palavras-Chave: Demonstrativos Fiscais; Demonstrações Contábeis; Equilíbrio Fiscal.

THE BUDGETARY, FINANCIAL AND HERITAGE PERFORMANCE OF THE MUNICIPALITY OF SÃO FRANCISCO DO CONDE / BA: AN ANALYSIS ON THE SUSTAINABILITY OF MUNICIPAL ACCOUNTS

ABSTRACT: In order to implement public policies formulated by municipalities and implement government actions, it is necessary to balance public accounts, firmly execute budgets and control indebtedness. In the midst of financial crises, this care becomes even more relevant. In this context, the analysis of the budgetary, patrimonial and fiscal performance of the public entities, through techniques of analysis of the financial statements and of the fiscal statements, is an essential tool for good fiscal and budgetary management and to subsidize the elaboration and execution of public policies, since, from the results found, managers better assimilate the information presented in the statements, providing means for decision making, for better efficiency of administration and crisis management. In 2011, the National Treasury Secretariat chose the municipality of São Francisco do Conde, in Bahia, to be a pilot municipality in the implementation of a new model of accounting management in the country, based on international accounting rules. Considering this municipal context as a favorable scenario for good management and a good performance of public accounts and considering the fact that the municipality in question stands out for having one of the highest GDP per capita in the country, this paper aims to analyze the performance of the finances of the municipality of São Francisco do Conde in the years 2015 to 2019, through the analysis of the financial statements and tax statements, in addition to preparing instructional material that can be used by other entities of the Public Administration, bringing together statement analysis techniques accounting and tax. The study in question has a descriptive character, a qualitative research approach, and the research strategy is characterized as a case study. Secondary data, documents made available by the municipality and published on official websites were used: Official Gazette, Siconfi and e-TCM Public Consultation platform, in the period from 2015 to 2019. Each financial statement and fiscal statement made available by the municipality was analyzed in the period, which allowed identifying in São Francisco do Conde a satisfactory budget management, a balanced asset management, but with the need to act in the present to avoid future imbalances, and poor fiscal management, with the existence of insufficient cash in certain sources of resources, accumulation of obligations, low fiscal effort and lack of control over municipal revenues, with future unpredictability and high dependence on other entities, evidencing a worrying panorama regarding fiscal sustainability. The research also allowed the elaboration of an instructional material with techniques for analyzing the Accounting Statements and Tax Statements of public entities.

Keywords: Tax Statements; Accounting statements; Fiscal Balance.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ANBIMA	Associação Brasileira das Entidades dos Mercados Financeiro e de Capitais
ARO	Operações de Crédito por Antecipação da Receita Orçamentária
BF	Balanço Financeiro
BO	Balanço orçamentário
BP	Balanço Patrimonial
CAPAG	Capacidade de Pagamento
CAPES	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CAUC	Sistema de Informações sobre Requisitos Fiscais
CASP	Contabilidade Aplicada ao Setor Público
CF	Constituição Federal
DCASP	Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público
DCL	Dívida Consolidada Líquida
DF	Distrito Federal
DFC	Demonstração dos Fluxos de Caixa
DMPL	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
DVP	Demonstração das Variações Patrimoniais
EG	Endividamento Geral
FIRJAN	Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro
FMI	Fundo Monetário Internacional
FUNDEB	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação
IFGF	Índice Firjan de Gestão Fiscal
IGP-M	Índice Geral de Preços do Mercado
IPC	Instrução de Procedimentos Contábeis
IPM	Instituto de Previdência Municipal
IS	Índice de Solvência
LAI	Lei de Acesso à Informação
LC	Liquidez Corrente
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LG	Liquidez Geral
LI	Liquidez Imediata
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
LS	Liquidez Seca
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MDE	Manutenção e Desenvolvimento do Ensino
MDF	Manual de Demonstrativos Fiscais
NBC	Norma Brasileira de Contabilidade
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PPA	Plano Plurianual
PEC	Proposta de Emenda à Constituição
PIB	Produto Interno Bruto

RCL	Receita Corrente Líquida
RGF	Relatório de Gestão Fiscal
RPPS	Regime Próprio de Previdência Social
RREO	Relatório Resumido da Execução Orçamentária
SIGA	Sistema Integrado de Gestão e Auditoria
SISTN	Sistema de Coleta de Dados Contábeis dos Entes da Federação
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCM	Tribunal de Contas dos Municípios
UFRB	Universidade Federal do Recôncavo da Bahia
VPA	Varição Patrimonial Aumentativa
VPD	Varição Patrimonial Diminutiva

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Normas de equilíbrio orçamentário e redução do déficit introduzidas pela LRF .	20
Quadro 2 – Crimes contra as finanças públicas previstos no Código Penal	36
Quadro 3 - Técnicas de análise aplicadas às Demonstrações Contábeis	54
Quadro 4 - Parâmetros para análise dos anexos do RREO e RGF	57

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Análise de quocientes – Balanço Patrimonial – São Francisco do Conde/BA.....	59
Tabela 2 - Análise do Resultado Patrimonial – DVP – São Francisco do Conde/BA	64
Tabela 3 - Análise do Resultado Financeiro – BF – São Francisco do Conde/BA	65
Tabela 4 - Análise de quocientes – Balanço Orçamentário – São Francisco do Conde/BA ..	67
Tabela 5 – Comparação da variação da RCL, PIB e IGP-M	71
Tabela 6 – Resultado Previdenciário – São Francisco do Conde	74
Tabela 7 – Meta de Resultado Primário X Resultado Primário	75
Tabela 8 – Meta de Resultado Nominal X Resultado Nominal.....	76
Tabela 9 – Saldo de Restos a Pagar Processados e Não Processados – 2015 a 2019	78
Tabela 10 – Cumprimento da Regra de Ouro – São Francisco do Conde	78
Tabela 11 – Receita de alienação de ativos e aplicação de recursos – São Francisco do Conde	80
Tabela 12 – Limite de Despesa com Pessoal.....	81
Tabela 13 – Cumprimento do limite da DCL – São Francisco do Conde	83
Tabela 14 - Cumprimento do limite de Operações de Crédito – São Francisco do Conde....	84

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	13
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	17
2.1 Finanças Públicas no Brasil	17
2.1.1 Marcos legais das finanças públicas no Brasil	17
2.1.2 A Lei de Responsabilidade Fiscal e os Demonstrativos Fiscais	19
2.1.3 Panorama Fiscal Brasileiro	29
2.2 Transparência na Administração Pública e <i>Accountability</i>	31
2.3 Demonstrações Contábeis e Técnicas de Análise	38
2.3.1 Demonstrações Contábeis	38
2.3.2 Técnicas de Análise Financeira.....	43
2.4 Estudos Relacionados	46
3 METODOLOGIA.....	51
3.1 Caracterização do recorte espacial da pesquisa	51
3.2 Metodologia, coleta de dados e método de análise	53
4 RESULTADOS E DISCUSSÃO	59
4.1 Demonstrações contábeis	59
4.1.2 Demonstração das Variações Patrimoniais.....	63
4.1.3 Balanço Financeiro.....	64
4.1.4 Balanço Orçamentário - DCASP e anexo 1 do RREO	66
4.2 Relatório Resumido da Execução Orçamentária.....	70
4.2.1 Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção	70
4.2.2 Demonstrativo da Receita Corrente Líquida	71
4.2.3 Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias.....	73
4.2.4 Demonstrativo dos Resultados Primário e Nominal.....	75
4.2.5 Demonstrativo dos Restos a Pagar por poder e órgão	77
4.2.6 Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital	78
4.2.7 Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime de Previdência	79
4.2.8 Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos	79
4.3 Relatório de Gestão Fiscal	81
4.3.1 Demonstrativo da despesa com pessoal	81
4.3.2 Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida – DCL	82
4.3.3 Demonstrativo das Operações de Crédito.....	84
4.3.4 Demonstrativo da disponibilidade de caixa e dos Restos a Pagar	84

5 CONCLUSÃO	88
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:	91
APÊNCIDE A - MATERIAL INSTRUCIONAL TÉCNICAS DE ANÁLISE DOS DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS E FISCAIS DOS ENTES PÚBLICOS	97

1 INTRODUÇÃO

A organização política-administrativa brasileira compreende a União, os Estados, o Distrito-federal e os Municípios, todos esses entes são autônomos e possuem sua própria estrutura financeira, política, administrativa e orçamentária.

A Constituição Federal (CF) de 1988 define as competências de cada ente, e os municípios se encontram em evidência nessa organização por estarem mais próximos das demandas da população, o que proporciona maior clareza na formação das políticas públicas e elaboração dos instrumentos de planejamento.

Para efetivação das políticas públicas formuladas pelos municípios e execução das ações dos governos, faz-se necessário o equilíbrio das contas públicas, firmeza na execução dos orçamentos e controle do endividamento. Em meio a crises financeiras, esses cuidados tornam-se ainda mais relevantes.

No ano de 2016 foi aprovado o Projeto de Emenda Constitucional (PEC) nº 95, conhecida como PEC do teto dos gastos públicos, que instituiu o Novo Regime Fiscal no âmbito dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União, que vigorará por vinte exercícios financeiros. A emenda estabelece limite para as despesas primárias para cada exercício financeiro, exigindo dos gestores públicos controle mais rígido dos gastos públicos e instituindo vedações no caso de descumprimento dos limites.

Desde 2014, o Brasil tem registrado déficits nas contas públicas, o que tem afetado o crescimento da economia e aumentado o endividamento, fazendo com que, em 2020, o país ainda enfrente desequilíbrios fiscais em todos os níveis de governo. Soma-se a isso a situação de emergência de saúde pública de importância internacional relacionada ao coronavírus (Covid-19), reconhecida no Brasil através do Decreto Legislativo nº 6, de 20 de março de 2020, que levou o país a um cenário de queda de arrecadação, aumento de despesas e flexibilização de regras fiscais.

Nesse contexto, a análise do desempenho orçamentário, patrimonial e fiscal dos entes públicos, através de técnicas de análise das demonstrações contábeis e dos demonstrativos fiscais, é ferramenta essencial para gestão das finanças e do orçamento público e para subsidiar a elaboração e execução das políticas públicas, pois, a partir dos resultados encontrados os gestores assimilam melhor as informações disponibilizadas nos demonstrativos, proporcionando meios para a tomada de decisões e para melhor eficiência da administração e gestão das crises.

Considerando a importância de que os entes públicos disponibilizassem informações contábeis transparentes e comparáveis aos diversos tipos de usuários

da informação, tendo em vista o fato de que boas práticas contábeis fortalecem o acompanhamento da situação econômico-financeira e o bom desempenho dos entes públicos, possibilitando uma melhor alocação de recursos; e levando em conta também a necessidade de promover a convergência das práticas contábeis vigentes no setor público com as normas internacionais de contabilidade, o Ministério da Fazenda iniciou, em 2008, através da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), um conjunto de ações e normas visando a adaptação de todos os entes públicos ao processo de convergência da Contabilidade Governamental aos padrões internacionais.

Neste cenário, a STN escolheu, em 2011, o município de São Francisco do Conde, na Bahia, para ser município-piloto na implantação de um novo modelo de gestão contábil no país, com base nas regras internacionais de Contabilidade.

Considerando esse contexto municipal como um cenário propício para uma boa gestão e um bom desempenho das contas públicas e tendo em vista o fato do município em questão se destacar por apresentar um dos maiores PIB *per capita* do país - dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas - IBGE (2018) apontam como o décimo com maior indicador do Brasil e primeiro da Bahia - surge a seguinte questão: qual o desempenho orçamentário, financeiro e patrimonial do município de São Francisco do Conde/BA e qual panorama ele fornece sobre a sustentabilidade das contas municipais?

A sustentabilidade fiscal está relacionada ao equilíbrio das contas públicas, de modo a suprir as demandas da gestão na realização de suas atividades presentes, prevenir riscos que possam interferir na realização das atividades futuras e evitar o déficit público. A partir desta problemática, pretende-se, através da análise das demonstrações contábeis e dos demonstrativos fiscais, analisar o desempenho das finanças do município de São Francisco do Conde nos anos de 2015 a 2019.

Para alcançar este objetivo tenciona-se analisar, sob os aspectos patrimonial, orçamentário e fiscal e através de técnicas de análise das contas públicas, o desempenho das contas municipais de São Francisco do Conde/BA no período estudado e verificar qual panorama ele fornece sobre a sustentabilidade fiscal do município; comparar às exigências da legislação específica relacionada à administração financeira e orçamentária no Brasil aos resultados encontrados na análise municipal, a fim de dar subsídios para melhor tomada de decisão e, se couber, propor alternativas de ações administrativas e de gestão financeira aos gestores do

município estudado. Após a análise, propõe-se elaborar um material instrucional que possa ser utilizado por outros entes da Administração Pública, reunindo técnicas de análise de demonstrativos contábeis e fiscais.

Manter a saúde fiscal dos governos é requisito fundamental para o fornecimento contínuo dos serviços públicos e bem-estar da população, assim, uma condição financeira saudável permite que o ente público realize funções essenciais relacionadas a educação, saúde, segurança, assistência social, saneamento básico, realização de investimentos e faz com que o ente suporte crises financeiras e recessões locais, sem prejudicar o nível dos serviços públicos oferecidos; logo, uma boa condição financeira deve ser objetivo a ser perseguido pelos governantes (DINIZ e LIMA, 2016).

Sendo assim, compreender a realidade do cenário econômico-financeiro dos entes públicos é ferramenta essencial na formação das políticas públicas e na eficiência na execução dos instrumentos de planejamento. Assim, espera-se que a pesquisa, alcançando os objetivos propostos, traga impactos nas dimensões econômicas, social, técnica e profissional.

Os resultados deste trabalho fornecerão informações úteis para gestão do município estudado, apontando e explicando falhas, caso existam, e sugerindo alternativas para melhor gestão dos recursos que irão custear os serviços públicos, caso necessário. Os resultados também contribuirão para o controle social, disponibilizando aos entes públicos e a sociedade, a reunião de técnicas de análise, formas de utilizá-las e informações sobre os demonstrativos contábeis e fiscais, para que possam acompanhar, com maior clareza e compreensão, a situação dos municípios de que fazem parte. Técnicas essas que também poderão ser utilizadas pelos controles internos dos diversos entes públicos, adaptando modelos já existentes e criando outros para atender as finalidades necessárias

Além do exposto, são poucos os trabalhos científicos publicados que se relacionam de fato à temática deste estudo, demonstrando a particularidade da pesquisa.

Este trabalho está organizado em cinco capítulos contendo introdução, fundamentação teórica, metodologia, resultados e discussões e conclusão. Na fundamentação teórica, estão as referências nas quais essa pesquisa se baseia, discorrendo acerca das finanças públicas no Brasil, transparência na administração pública, demonstrações contábeis e técnicas de análise e sobre alguns estudos

relacionados ao tema e tendo como principais referências a Lei de Responsabilidade Fiscal, o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, o Manual de Demonstrativos Fiscais, Slomski (2013), Diniz e Lima (2016) e Vignoli (2005). Na metodologia é apresentado o recorte espacial da pesquisa e o método a ser utilizado para alcance dos objetivos e; no capítulos dos resultados e discussões são apresentadas as análises de cada demonstrativo contábil e fiscal, debatendo suas conclusões.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Finanças Públicas no Brasil

2.1.1 Marcos legais das finanças públicas no Brasil

Alexandre de Moraes (2006) define a Administração Pública como a atividade que o Estado desenvolve no intuito de atingir os interesses coletivos da sociedade.

A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Com a promulgação da CF de 1988, os municípios alcançaram novo patamar de autonomia e responsabilidade, perderam sua característica de unidade administrativa e ganharam a de unidade gestora e corresponsável pelo reflexo de suas estruturas sociais na da nação (CAMPELLO e MATIAS, 2000).

A responsabilidade dos municípios é ainda maior se considerada a proximidade com as demandas sociais e o fato de estarem mais sujeitos ao controle da sociedade. Esses entes assumem, em grande parte, a responsabilidade pela educação, saúde, desenvolvimento urbano e políticas habitacionais.

O art. 30 da CF elenca como competências dos municípios:

I- legislar sobre assuntos de interesse local; II- suplementar a legislação federal e a estadual, no que couber; III- instituir e arrecadar os tributos de sua competência [...]; IV - criar, organizar e suprimir distritos, observada a legislação estadual; V- organizar e prestar, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, os serviços públicos de interesse local [...]; VI- manter, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, programas de educação infantil e de ensino fundamental; VII- prestar, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, serviços de atendimento à saúde da população; e) promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano; f) promover a proteção do patrimônio histórico-cultural local [...] (BRASIL, 1988).

Ou seja, a CF de 1988 elencou os bens, as competências e os temas sobre os quais legislar, para União, para os Estados e para os Municípios. Com isso, trouxe uma variedade de obrigações e demandas que passaram a ser de responsabilidade dos entes municipais.

Neste cenário, para que estes entes desenvolvam uma gestão efetiva, eficaz e eficiente é essencial que procurem atender os princípios constitucionais de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, prezando pela qualidade do

gasto público; e fundamental que possuam o conhecimento dos recursos disponíveis, de sua situação patrimonial, orçamentária e financeira.

Um marco histórico para as finanças públicas no país foi a edição da Lei nº 4.320/1964, que estabeleceu importantes regras para propiciar o controle das finanças públicas e para elaboração e controle dos orçamentos. Esta lei foi admitida pela Constituição Federal de 1988 como lei complementar, apesar de ter sido promulgada como lei ordinária, é a principal lei de direito financeiro vigente no Brasil.

Pode-se considerar como um legado da lei 4.320/1964: os princípios orçamentários da unidade, da universalidade, da anualidade e do orçamento bruto; os itens que devem acompanhar e integrar a lei do orçamento; a classificação das receitas e despesas por categoria econômica e os seus respectivos desmembramentos; o orçamento-programa, com controle de metas e resultados; a classificação e critérios para utilização de créditos adicionais; as fases da despesa orçamentária, empenho, liquidação e pagamento; o tratamento pra os fundos especiais; e as exigências para Contabilidade orçamentária, financeira, patrimonial e industrial.

A Lei 4.320/1964 estabeleceu regras que permitiram a construção de uma administração financeira e contábil mais sólidas no país. Assim, embora não contemple todos os aspectos importantes para uma boa gestão financeira e patrimonial, desde sua criação, possui extrema relevância para a administração pública no Brasil.

Na década de 90, com a reforma administrativa, foram se delineando os contornos da nova administração pública no Brasil, de caráter gerencial, com características como a descentralização do ponto de vista político, transferindo recursos e atribuições para os níveis políticos regionais e locais; descentralização administrativa; organizações com poucos níveis hierárquicos e mais flexíveis; definição dos objetivos a serem atingidos na forma de indicadores de desempenho; controle por resultados e administração voltada para o atendimento do cidadão (BRESSER-PEREIRA, 1996).

Bresser-Pereira (1996) explica que administração pública gerencial pensa na sociedade como um espaço onde cidadãos defendem seus interesses e afirmam suas posições ideológicas, que se manifestam na administração pública; com isso, o desafio da administração seria definir instituições e práticas administrativas

suficientemente abertas e transparentes de forma a garantir que o interesse coletivo na produção de bens públicos pelo Estado seja razoavelmente atendido.

Nesse contexto, a Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), veio estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, a fim de prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultado e obediência a limites relacionados a dívida consolidada, operações de crédito, despesa com pessoal, renúncia de receita, restos a pagar, entre outros. A lei também trouxe instrumentos de transparência e de incentivo à participação popular durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos.

2.1.2 A Lei de Responsabilidade Fiscal e os Demonstrativos Fiscais

Em sua elaboração, a LRF incorporou algumas características, normas e princípios com base nas experiências de outros países. Do Fundo Monetário Internacional (FMI), a lei absorveu os aspectos da ênfase à transparência dos atos públicos, do planejamento, da prestação de contas, da publicidade e da apresentação de relatórios fiscais. Do Tratado de Maastricht, da Comunidade Econômica Europeia, a LRF agregou os critérios para verificação da sustentação financeira, a noção de independência política e orçamentária dos estados e a criação de metas e punições no monitoramento da dívida e do orçamento. Do *Budget Enforcement Act*, dos Estados Unidos, a lei incorporou as ideias de fixação de metas de superávit e mecanismos de controle de gastos, e as ideias de compensação orçamentária e de limitação de empenho para garantir limites e metas. Do *Fiscal Responsibility Act*, da Nova Zelândia, a LRF absorveu as exigências de gestão fiscal responsável, transparência e gerenciamento de riscos de fiscais (DEBUS e NASCIMENTO, 2002).

A LRF foi elaborada após a edição de programas de reestruturação e ajuste fiscal e medidas que propiciaram o refinanciamento de dívidas dos Estados, que, em contrapartida, assumiram diversos compromissos fiscais. A partir da LRF todos os governos passaram a ser iguais perante a lei e sujeitos as mesmas normas, limites e condições, não sendo mais permitido o financiamento de um pelo outro, e nem a transferência da responsabilidade pelas dívidas. Todos os entes devem, de forma

independente, buscar aplicar as normas da LRF, no intuito de combater os déficits e manter o equilíbrio das contas e a sustentabilidade fiscal, realizando uma gestão responsável.

O Tribunal de Contas do Estado do Paraná (2018) define a sustentabilidade fiscal como uma condição da gestão fiscal que permite a manutenção do equilíbrio das contas públicas e a prestação de serviços públicos, por um determinado período de tempo, mantendo as atividades no presente sem comprometer os resultados e recursos futuros. Para obtenção dessa condição seriam necessárias a solidariedade intergeracional, relacionada principalmente a não assunção de dívidas e obrigações que possam comprometer as gerações futuras, e a responsabilidade fiscal.

O Quadro 1, elaborado por Diniz e Lima (2016) demonstra algumas regras de restrições orçamentárias que a LRF instituiu visando evitar o déficit público e o alcance do equilíbrio das contas públicas.

Quadro 1 – Normas de equilíbrio orçamentário e redução do déficit introduzidas pela LRF

ITEM	DESCRIÇÃO	DISPOSITIVO LEGAL
1	Equilíbrio entre receitas e despesas na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).	Artigo 4º, I, a
2	Critérios e formas de limitação de empenho.	Artigo 4º, I, b
3	Controle de custos e avaliação de resultados.	Artigo 4º, I, e
4	Projeto de Lei Orçamentária Anual (LOA) contendo medidas de compensação e renúncia de receitas e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado.	Artigo 5º, II
5	Reserva de contingência destinada ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos fiscais imprevistos.	Artigo 5º, III
6	Inclusão no orçamento de todas as despesas relativas à dívida.	Artigo 5º, § 1º
7	Vedação a consignação de crédito com finalidade imprecisa.	Artigo 5º, § 4º
8	Vedação a autorização de investimento superior a um ano que não esteja previsto no Plano Plurianual (PPA).	Artigo 5º, § 5º
9	Elaboração de programação financeira e cronograma de execução mensal de desembolso.	Artigo 8º
10	Contenção de gastos mediante a limitação de empenhos.	Artigo 9º
11	Avaliação periódica do cumprimento das metas fiscais em audiência pública.	Artigo 9º, § 4º
12	Obrigatoriedade na instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos de competência constitucional do ente da federação.	Artigo 11
13	Vedação quanto às receitas de operação de crédito ultrapassarem as despesas de capital no projeto de lei orçamentária.	Artigo 12, § 2º
14	Desdobramento das receitas previstas em metas bimestrais de arrecadação acompanhadas de medidas de combate a evasão e sonegação.	Artigo 13
15	Demonstração do impacto orçamentário-financeiro para a renúncia de receita com as respectivas medidas de compensação.	Artigo 14, <i>caput</i> , e incisos I e II

16	Demonstração do impacto orçamentário-financeiro para a criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento de despesas.	Artigo 16
17	Estabelecimento de limites percentuais sobre a Receita Corrente Líquida para as despesas com pessoal.	Artigo 19
18	Vedação a atos que aumentem a despesa de pessoal nos 180 dias anteriores ao final do mandato do titular de poder ou determinados órgãos.	Artigo 21, § único
19	Obrigatoriedade da indicação das fontes de recursos para a criação ou aumento de despesa com a seguridade social.	Artigo 24
20	Limitação da dívida por ato emitido pelo Senado Federal.	Artigo 30
21	Exigência de recondução ao limite da dívida quando este for excedido ao final de um quadrimestre.	Artigo 31
22	Proibição de contrair novas dívidas enquanto perdurar o excesso de endividamento.	Artigo 31, § 1º, I
23	Vedação de assunção de obrigações sem autorização orçamentária.	Artigo 37, IV
24	Cobertura de déficit de tesouraria apenas por operações de crédito por antecipação de receita que devem ser liquidadas no exercício.	Artigo 38
25	Proibição de contrair operações de crédito por antecipação de receita enquanto existir operação anterior da mesma natureza não integralmente resgatada.	Artigo 38, IV, a
26	Proibição de contrair obrigação de despesa nos dois últimos quadrimestres do mandato de titula do poder e determinados órgãos sem a correspondente disponibilidade de caixa.	Artigo 42
27	Vedação a aplicação da receita proveniente de alienação de bens para o financiamento de despesas correntes.	Artigo 44
28	Obrigatoriedade para inclusão de novos projetos de capital depois de adequadamente atendidos os em andamento e contempladas as despesas de conservação do patrimônio público.	Artigo 45

Fonte: Diniz e Lima (2016), com base na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Vignoli (2005, p. 371-373) considera que a LRF pode ser analisada a partir da divisão em quatro grandes blocos:

O primeiro, composto pelos artigos 1º ao 28º, direta ou indiretamente tratam da questão do planejamento. [...]

O segundo bloco, composto pelos artigos 29º ao 42º, trata da dívida e do endividamento públicos, definindo os limites ao endividamento, a recondução da dívida aos limites estabelecidos, as operações de crédito, as vedações, as operações com o Banco Central e as garantias e contragarantias. [...]

O terceiro bloco, composto pelos artigos 43º ao 47º, trata da Gestão patrimonial, incluindo o tratamento que deve ser dado às disponibilidades de caixa dos entes da federação, inclusive aquelas relativas aos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos, à observação do patrimônio público e ainda a questões relativas às empresas controladas pelo Setor Público. [...]

Os aspectos do quarto e último bloco, composto pelos artigos 48º a 75º, dizem respeito à transparência da gestão fiscal, à escrituração e consolidação das contas, aos relatórios a serem apresentados aos órgãos competentes, às prestações de contas, à fiscalização da gestão fiscal e às disposições finais.

Em cada bloco há uma diversidade de inovações e exigências trazidas pela lei, e com base nessa divisão, se torna possível avaliar o desempenho das finanças

públicas em cada aspecto elencado, com base nas diretrizes e nos limites estabelecidos: aspecto de planejamento, de controle do endividamento, de gestão patrimonial e de fiscalização e transparência na gestão fiscal.

No tocante ao primeiro bloco, a lei incorpora novas funções ao Orçamento e a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), incluindo as metas fiscais e seu acompanhamento, as medidas de compensação, critérios para limitação de empenho, regras para renúncia de receita e geração de despesa, e limites para despesa com pessoal.

Com relação ao quarto bloco, a LRF traz como dois dos instrumentos de transparência na gestão fiscal o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e o Relatório de Gestão Fiscal (RGF).

O RREO deve ser publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre e ser composto de balanço orçamentário; demonstrativo da execução das receitas e despesas; despesas, por função e subfunção; apuração da receita corrente líquida; receitas e despesas previdenciárias; resultados nominal e primário; despesas com juros e demonstrativo de restos a pagar. No último bimestre incluem-se relatórios das projeções atuariais dos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos e relatório da variação patrimonial, evidenciando a alienação de ativos e a aplicação dos recursos dela decorrentes.

O Balanço Orçamentário, anexo 01 do RREO, tem como objetivo demonstrar a execução orçamentária em um determinado exercício, apresentando a execução das receitas e despesas, e o superávit ou o déficit orçamentário.

O Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção, anexo 02 do RREO, tem por objetivo informar as despesas realizadas pelo ente no período, apresentando-as em termos de classificação funcional, que são agregadas em diversas áreas de atuação do setor público, nas esferas legislativa, executiva e judiciária (MDF, 2020). A Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999, do então Ministério de Orçamento e Gestão, atualizou a discriminação da despesa por função e subfunção, além de estabelecer os seus conceitos e determinar que a estrutura se aplicasse aos orçamentos da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

O anexo 03 do RREO, Receita Corrente Líquida (RCL), apresenta a apuração RCL no mês em referência e sua evolução nos últimos doze meses. A Lei de Responsabilidade Fiscal, art. 2º, IV, define a Receita Corrente Líquida como o somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais,

agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos alguns itens exaustivamente explicitados pela própria LRF, excluídas as duplicidades.

A apuração da RCL é muito importante uma vez que ela serve como referência para apuração dos limites da despesa com pessoal, da dívida consolidada líquida, das operações de crédito, das garantias, do serviço da dívida e para definição do montante da reserva de contingência.

O anexo 04, Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias, é elaborado pelos entes que possuem regime próprio de previdência social e busca dar publicidade e transparência à execução orçamentária desses regimes. Esse demonstrativo deve conter informações sobre a previsão e execução das receitas e despesas previdenciárias e os repasses recebidos para cobertura de déficits financeiro e atuarial. Ele identifica o total das receitas previdenciárias, incluídas as intraorçamentárias, e representa o somatório das receitas correntes e de capital, pelos seus valores líquidos.

O anexo 06 do RREO é o Demonstrativo do Resultado Primário e Nominal, esse anexo é de suma importância para entender a situação fiscal do ente.

O artigo 4º, § 1º, da LRF, determina que o projeto de lei de diretrizes orçamentárias conterá “Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes”.

O objetivo do demonstrativo do Resultado Nominal e Primário é apurar o cumprimento dessas metas. O acompanhamento bimestral possibilita que os gestores possam acompanhar se as receitas arrecadadas irão comportar o cumprimento das metas fiscais e, caso não comportem, há tempestividade para que sejam tomadas medidas como limitação de empenho e movimentação financeira.

Há duas metodologias para apuração dos resultados: a “acima da linha” e “abaixo da linha”. O MDF (2020) explica que a metodologia “acima da linha” aponta as causas dos desequilíbrios fiscais a partir da análise das receitas e despesas primárias; a meta de resultado primário. Já o método “abaixo da linha” considera a variação do estoque da dívida pública.

De acordo com o Manual de Demonstrativos Fiscais (2020, p. 50 e 51):

O resultado primário é o resultado obtido a partir do cotejo entre receitas e despesas orçamentárias de um dado período que impactam efetivamente a dívida estatal. O resultado primário pode ser entendido, então, como o esforço fiscal direcionado à diminuição do estoque da dívida pública.

[...]

O resultado nominal representa a variação da DCL em dado período e pode ser obtido a partir do resultado primário por meio da soma da conta de juros (juros ativos menos juros passivos).

Com relação a apuração do resultado primário, as receitas orçamentárias são demonstradas em sua totalidade e depois é feita a exclusão das receitas não primárias, que não contribuem para diminuição da Dívida Consolidada Líquida (DCL). O mesmo acontece com as despesas, são evidenciadas todas as que levaram a uma saída de caixa do ente e depois são deduzidos os pagamentos de juros e encargos e amortizações da dívida.

O anexo 07 do RREO é o Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão que busca dar transparência às informações sobre o montante e a execução dos restos a pagar inscritos por Poder/Órgão, permitindo o seu acompanhamento no exercício de referência, demonstrando os valores inscritos, pagos, cancelados e os saldos dos restos processados e não processados. São consideradas como restos a pagar as despesas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro do exercício de referência, se dividindo entre restos não processados e processados, estes últimos são os que já passaram pela fase da liquidação da despesa.

O anexo 09 do Relatório Resumido da Execução Orçamentária é o Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital, que tem como finalidade demonstrar o cumprimento da Regra de Ouro.

A CF, em seu art. 167, inciso III, veda a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, com exceção de algumas ressalvas. Essa regra é conhecida como a Regra de Ouro das finanças públicas e tem como finalidade controlar o endividamento evitando que o ente realize empréstimos para financiar despesas correntes, como pagamento de juros e despesas com pessoal.

O Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime de Previdência – anexo 10 do RREO - projeta, ao longo de 75 (setenta e cinco) anos, as receitas e despesas previdenciárias, o resultado previdenciário e o saldo financeiro de cada exercício, visando dar transparência à projeção atuarial do regime de previdência no longo prazo e avaliar a sustentabilidade do RPPS. Esta avaliação atuarial tem o intuito de

demonstrar se os recursos alocados ao RPPS são suficientes para a garantia dos pagamentos dos benefícios previstos pelo plano e a necessidade de financiamento do regime de previdência (MDF, 2020).

O anexo 11 do RREO é o Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos. O artigo 44 da LRF veda a “aplicação da receita de capital derivada da alienação de bens e direitos que integram o patrimônio público para o financiamento de despesa corrente, salvo se destinada por lei aos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos”. Logo, foi necessária a elaboração de um demonstrativo que evidenciasse a aplicação dos recursos decorrentes da alienação de ativos, para fiscalização do cumprimento desta regra e a preservação do patrimônio do setor público; assim, esse é o objetivo do Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos.

Também compõem o RREO os anexos 08, 12, 13 e 14, que são, respectivamente, o Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino – MDE, Demonstrativo das receitas e despesas com ações e serviços públicos de saúde, Demonstrativo das parcerias público-privadas e o Demonstrativo simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária.

Ao final de cada quadrimestre deve ser emitido o Relatório de Gestão Fiscal, que conterá comparativo com os limites de despesa total com pessoal, dívidas consolidada e mobiliária; concessão de garantias; e operações de crédito, inclusive por antecipação de receita. No último quadrimestre acrescentam-se os demonstrativos do montante das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro; da inscrição em Restos a Pagar; e do cumprimento do disposto no art. 38, que trata das operações de crédito por antecipação de receita orçamentária.

O anexo 01 do RGF é o Demonstrativo da Despesa com Pessoal, ele buscar dar transparência à despesa com pessoal de cada um dos Poderes e órgãos com autonomia administrativa, orçamentária e financeira, avaliando o cumprimento aos limites de que trata a LRF.

Os artigos 22 e 23 da Lei de Responsabilidade Fiscal orientam que:

Art. 22. A verificação do cumprimento dos limites estabelecidos nos arts. 19 e 20 será realizada ao final de cada quadrimestre.

Parágrafo único. Se a despesa total com pessoal exceder a 95% (noventa e cinco por cento) do limite, são vedados ao Poder ou órgão referido no art. 20 que houver incorrido no excesso:

I - concessão de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título, salvo os derivados de sentença judicial ou de determinação legal ou contratual, ressalvada a revisão prevista no inciso X do art. 37 da Constituição;

II - criação de cargo, emprego ou função;

III - alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa;

IV - provimento de cargo público, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título, ressalvada a reposição decorrente de aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas de educação, saúde e segurança;

V - contratação de hora extra, salvo no caso do disposto no inciso II do § 6º do art. 57 da Constituição e as situações previstas na lei de diretrizes orçamentárias.

Art. 23. Se a despesa total com pessoal, do Poder ou órgão referido no art. 20, ultrapassar os limites definidos no mesmo artigo, sem prejuízo das medidas previstas no art. 22, o percentual excedente terá de ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro, adotando-se, entre outras, as providências previstas nos §§ 3º e 4º do art. 169 da Constituição.

Assim para verificação do cumprimento desses limites e verificação do processo de recondução aos limites, é elaborado pelos entes o Demonstrativo da Despesa com Pessoal. Esse anexo contém os valores da despesa com pessoal do Poder/Órgão executada nos últimos doze meses, o percentual da despesa total com pessoal em relação à receita corrente líquida, e os limites máximo, prudencial e de alerta estabelecidos conforme a legislação.

O anexo 02 do Relatório de Gestão Fiscal é o Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida (DCL), que tem como finalidade detalhar, a forma e a metodologia de apuração da DCL e sua composição, assegurando a transparência das obrigações contraídas pelos entes da Federação e verificando a adequação aos limites de endividamento de que trata a legislação (MDF, 2020).

A Dívida Consolidada Líquida inclui o montante da dívida bruta deduzidas as disponibilidades de caixa, as aplicações financeiras e os demais haveres financeiros.

Os limites da dívida consolidada foram estabelecidos por meio da Resolução nº 40/2001, do Senado Federal, conforme competência estabelecida na CF.

O anexo 03 do RGF é o Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores, que buscar dar publicidade às garantias oferecidas a terceiros pelo ente e verificar os limites de que trata a legislação, bem como das contragarantias vinculadas, provenientes das operações de crédito internas e externas (MDF, 2020).

O anexo 04 do Relatório de Gestão Fiscal é o Demonstrativo das Operações de Crédito, que apresenta as operações de crédito contraídas pelo ente, assim como a adequação aos limites determinados pela legislação: limite geral, de alerta e limite

para operações de crédito por antecipação da receita orçamentária. O Senado Federal estabeleceu o limite do montante das operações que para os municípios é de 16% da RCL em cada exercício financeiro. Os parcelamentos de dívidas e operações de reestruturação e recomposição do principal de dívidas não são consideradas para apuração dos limites de Operações de Crédito.

O anexo 05 do RGF é o Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar, que busca dar transparência ao equilíbrio entre a geração de obrigações de despesa, a inscrição em restos a pagar não processados e a disponibilidade de caixa.

O artigo 42 da LRF veda nos últimos dois quadrimestres do mandato do titular do Poder ou órgão, que seja contraída “obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro do mandato, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito”. Assim, o anexo 05 evidencia a disponibilidade de caixa bruta do ente, as obrigações financeiras (que incluem os restos a pagar, os valores restituíveis e as obrigações que não passaram pela execução orçamentária) e a disponibilidade de caixa líquida, possibilitando a verificação do montante disponível para fins da inscrição em Restos a Pagar e o cumprimento do artigo 42.

Vignoli (2005) destacava que, apesar dos avanços trazidos pela LRF, ainda restava muito a ser feito: as análises ainda se restringiam aos aspectos quantitativos, inexistindo critérios objetivos de avaliação da qualidade do gasto público; embora fossem uma exigência legal, os entes não dispunham de um sistema de custos que permita determinar o custo de cada ação desenvolvida; e não há uma análise padrão de prestações de contas entre os Tribunais de contas dos Estados e Municípios.

Com o passar dos anos, tivemos alguns avanços institucionais nesse sentido: os Tribunais de Contas passaram a desenvolver e implantar índices de efetividade das gestões municipais e estaduais, a fim de medir a qualidade do gasto público, avaliar as políticas e atividades dos gestores públicos e a aderência a processos e controles em determinadas áreas da gestão, como educação, saúde, meio ambiente e gestão fiscal (IRB, 2021), contudo, ainda é uma prática pouco divulgada e que, em sua maioria, não tem sido levado em conta como um critério relevante para rejeição/aprovação de contas dos entes. Com relação ao sistema de custos, embora já existam modelos de sistema e norma de contabilidade vigente sobre Sistema de

Informação de Custos do Setor Público, poucos entes chegaram a implantar e os que implantaram, como a União, tem experiências recentes. Já no tocante a padronização das análises pelos tribunais de contas, tem crescido o número de acordos de cooperação técnica firmados entre tribunais e Tesouro Nacional (IRB, 2021); e até mesmo entre tribunais e entidades internacionais como Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), para melhorar a fiscalização por parte desses órgãos e harmonizar conceitos e procedimentos (TCU, 2021), contudo, ainda não há uma análise padrão de julgamento das contas.

Debus e Nascimento (2002) são pertinentes ao afirmarem que a LRF atribuiu à contabilidade pública novas funções, assegurando-lhe um caráter mais gerencial; as informações contábeis passaram a importar não apenas aos gestores públicos, mas a sociedade passou a tornar-se participante do processo de acompanhamento e fiscalização das contas públicas, através dos instrumentos que a LRF incorporou para este fim.

No entanto, Abrucio e Loureiro (2005) ressaltam que a *accountability* democrática ganharia mais força se a Lei colocasse em prática o mecanismo do Conselho Fiscal, previsto em seu art. 67, com o objetivo da harmonização e coordenação entre os entes da Federação, disseminação de práticas que resultem em maior eficiência na alocação e execução do gasto público, na arrecadação de receitas, no controle do endividamento e na transparência da gestão fiscal; de adoção de normas de consolidação das contas públicas, padronização das prestações de contas e dos relatórios e demonstrativos de gestão fiscal bem como outros, necessários ao controle social; e de divulgação de análises, estudos e diagnósticos. Contudo, em meados de 2021 esse conselho ainda não foi criado

Após vinte e um anos de sua implantação, a lei trouxe inúmeros benefícios, principalmente com relação à responsabilização dos agentes públicos, à transparência, à maturidade financeira dos entes subnacionais, aos controles de despesas e endividamento. Contudo, as violações à LRF como a realização de “pedaladas fiscais” e a discricionariedade de interpretações pelos órgãos de auditoria, que em alguns casos estimulam essas práticas, têm sido alguns dos responsáveis pela atual crise fiscal dos entes federativos.

Vale esclarecer que as “pedaladas fiscais” são uma espécie de manobras realizadas pelos entes para aparentar a existência de equilíbrio entre receitas e despesas ou o cumprimento de metas fiscais, mesmo quando não existe esse

equilíbrio; e, a discricionariedade de interpretações da LRF pelos órgãos de auditoria, se refere a falta de uniformidade em cálculos como o da despesa com pessoal, da dívida consolidada líquida, cumprimento do artigo 42, entre outros. No entanto, cabe ressaltar, que o Tesouro Nacional, em conjunto com Tribunais de Contas e outros órgãos relacionados têm avançado nos últimos anos com relação a padronização da interpretação da lei, com atualizações constantes no Manual de Demonstrativos Fiscais, acordos de cooperação técnica e com o surgimento de leis como a Lei Complementar nº 178 de 13 de janeiro de 2021 que esclareceu regras sobre o cálculo da despesa com pessoal, nos itens que davam margem à mais de uma interpretação entre os órgãos responsáveis pela apuração e fiscalização do cumprimento dos limites.

2.1.3 Panorama Fiscal Brasileiro

O ano de 2015, ano escolhido para início da aplicação desta pesquisa, marcou o país com uma grave recessão econômica aliada à crise política, situação que ainda perdura.

Dados do Tribunal de Contas da União (2020), em sua Cartilha de Fatos Fiscais, apontam que em 2019, a renúncia fiscal atingiu R\$ 348,4 bilhões, correspondendo a 25,9% sobre a receita primária líquida e 4,8% do Produto Interno Bruto (PIB); em 2015 essa renúncia correspondia a 6,7% do PIB.

Os dados também chamam atenção pelo baixo montante gasto com Investimentos pelo país, no período de cinco anos, esse gasto atingiu R\$ 207,4 bilhões, valor que representa, apenas, 1,57% da despesa total empenhada no período.

O déficit primário apurado pelo Tesouro Nacional em 2019 alcançou R\$ 88,9 bilhões, ou seja, as despesas primárias superaram as receitas primárias nesse montante, indicando o aumento da dívida. Já o resultado nominal apresentou déficit de R\$ 399 bilhões. Desde 2014, há uma sequência de déficits nesses índices, que se justifica tanto pelo aumento das despesas primárias obrigatórias, quanto pela queda da arrecadação federal em virtude da crise econômica.

Com relação a despesa da União com juros e encargos da dívida, o gasto alcançou R\$ 285,2 bilhões em 2019, o que representa 10,02% de todas as despesas

empenhadas e 3,93% do PIB; foi o valor mais alto gasto com essa despesa nos últimos cinco anos.

Em relação à Previdência, considerando os três regimes previdenciários mantidos pelo governo federal, o déficit previdenciário totalizou R\$ 318,2 bilhões em 2019, números que só tem piorado desde 2015, quando o déficit era de 173,7 bilhões.

O Índice Firjan de Gestão Fiscal - IFGF, publicado em 2019 pela Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro (FIRJAN), trouxe o Panorama dos municípios brasileiros em 2018 e os principais desafios. Esse índice é elaborado com base em resultados fiscais oficiais, declarados pelas próprias prefeituras e disponibilizados pela Secretaria do Tesouro Nacional. O estudo apontou que 73,9% dos municípios foram avaliados com gestão fiscal difícil ou crítica.

Dos 5.337 municípios analisados, 1.856 não são capazes de gerar localmente recursos suficientes para arcar com as despesas da estrutura administrativa da Prefeitura e Câmara Municipal, ou seja, não têm autonomia financeira; 50% das prefeituras gastam mais da metade do orçamento com pessoal; mais da metade apresenta dificuldade para pagar fornecedores, 1.121 cidades terminaram o ano de 2018 sem recursos em caixa suficientes para cobrir as despesas postergadas para o ano seguinte; e quase metade do país tem nível crítico de investimento, destinando apenas 3% das receitas a essas despesas, demonstrando alto comprometimento com as despesas obrigatórias, em detrimento das discricionárias, por influência do teto dos gastos que limita o crescimento das despesas primárias (FIRJAN, 2019).

A situação ainda se torna mais crítica em virtude da situação de calamidade pública por qual passa todo o território nacional, em decorrência da Pandemia do Covid-19. A queda de receitas, o adiamento de impostos e o aumento das despesas para combater a pandemia impactaram os resultados do governo federal: no acumulado de janeiro a maio de 2020, o déficit primário do governo central ficou em R\$ 222,5 bilhões, muito acima do resultado negativo de R\$ 17,5 bilhões dos cinco primeiros meses do ano anterior. No mês de maio de 2020 o déficit foi de 126,6 bilhões, de acordo com informações divulgadas pelo Tesouro Nacional (2020) foi o maior déficit primário já registrado até então, e muito acima do resultado negativo de R\$ 14,7 bilhões de maio de 2019.

Essa situação atingiu também os entes subnacionais, que passaram a receber auxílios financeiros do governo federal para enfrentamento da Covid-19 e mitigação dos seus efeitos financeiros.

Além dos valores apresentados, devemos também levar em consideração dois recentes normativos que impactam na gestão fiscal dos entes: a Lei Complementar nº 178, de 13 de janeiro de 2021 e a Emenda Constitucional nº 109, de 2021.

A LC 178 estabelece o Programa de Acompanhamento e Transparência Fiscal e o Plano de Promoção do Equilíbrio Fiscal, com um conjunto de metas e de compromissos pactuados entre a União e cada Estado, o Distrito Federal ou cada Município que aderir, com o objetivo de promover o equilíbrio fiscal e a melhoria das respectivas capacidades de pagamento. A norma também estabelece medidas de reforço à Responsabilidade Fiscal.

A Emenda Constitucional nº 109 estabeleceu uma série de medidas permanentes e emergenciais de controle das contas públicas no âmbito dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União, além de diversas restrições para controlar os gastos, sempre que a relação entre despesas obrigatórias e receitas da União atingir o limite de 95%. Essas medidas são facultativas para Estados e Municípios, mas se os entes não acatarem ficarão impedidos de obter empréstimos com aval da União ou de renegociar suas dívidas.

Os dados relatados e os normativos recentes são reflexos dos desequilíbrios fiscais por quais os entes federativos vêm passando e reforçam a necessidade da sustentabilidade e equilíbrio nos gastos públicos e a importância dos controles administrativos e financeiros, da análise da condição financeira e das boas práticas de gestão para alcançá-los.

2. 2 Transparência na Administração Pública e *Accountability*

A Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe muitos avanços no tocante às finanças públicas e no processo de transparência, características de uma Administração pública com aspecto gerencial.

A LRF instituiu diversos mecanismos para promoção da transparência, entre eles estão: o incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos e leis orçamentárias; a ampla divulgação dos planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; a elaboração e divulgação do Relatório Resumido da Execução Orçamentária e do Relatório de Gestão Fiscal; e a liberação ao conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de

informações detalhadas sobre a execução orçamentária e financeira. Ou seja, a lei enfatizou o aspecto do controle social, da participação da sociedade e da ampla divulgação dos atos e fatos ligados à gestão fiscal.

Sabe-se que esse tema não está presente apenas na LRF, a transparência pública é um direito fundamental do cidadão garantido constitucionalmente e regulado pela Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, conhecida como Lei de Acesso à Informação (LAI). Os procedimentos previstos na LAI devem ser executados seguindo as diretrizes da observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção; da divulgação de informações de interesse público, independentemente de solicitações; da utilização de meios de comunicação viabilizados pela tecnologia da informação; do fomento ao desenvolvimento da cultura de transparência na administração pública; e do desenvolvimento do controle social da administração pública.

O aspecto da transparência na administração pública consolida-se aliado aos princípios da *accountability*, com a existência de governança e governabilidade.

O conceito de governança é adaptado do setor privado. O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (2015) define governança corporativa como o sistema pelo qual as empresas e demais organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle e demais partes interessadas. Ela tem como princípios básicos a transparência, a equidade, a *accountability* e a responsabilidade corporativa.

Ou seja, a existência da governança no meio público é garantia para o incentivo à transparência pública, direito garantido pela Constituição, e para melhoria do relacionamento entre gestores públicos, órgãos públicos, órgãos fiscalizadores, controle interno e com a sociedade, que é a principal interessada e também a que mais se beneficia com esse processo.

De acordo com Oliveira (2011), as origens da governança pública datam de meados da década de 1990 do século XX, e traduzem um consenso de que a eficácia e a legitimidade da atuação pública se apoiam na qualidade da interação entre os distintos níveis de governo, e entre estes e as organizações empresariais e da sociedade civil.

Governança tem a ver com o modo novo de governar, orientado à coordenação de interdependência entre os diversos atores e alianças intersetoriais. Há Governança

quando o Estado demonstra capacidade de exercer sua autoridade por meio das políticas que implementa, significa que governo e sociedade estão comprometidos com práticas democráticas nas perspectivas política, econômica e social (RODRIGUES, 2018).

Esse contexto é propício para melhoria da qualidade do gasto público, para eficiência nos serviços prestados pelos entes federativos, para eficácia na implementação de políticas públicas, e marcado pelos mecanismos de avaliação constantes, controle social e responsabilidade na gestão fiscal.

Sendo instrumentos de controle e transparência, as informações produzidas pela Contabilidade Pública, incluindo os demonstrativos fiscais, contribuem para efetivação da governança pública. Quanto mais simples a forma de divulgação dessas informações, mais democráticas elas se tornam.

No exercício do poder, também é necessário que os governos tenham legitimidade, credibilidade e sustentação política para que tenham condições de efetivar suas ações. A isso, dá-se o nome de Governabilidade

Num estado democrático de direito, governança e governabilidade são interdependentes entre si, a democracia consolida-se a partir de uma boa governança, a qual aumenta a legitimidade do governo, portanto a governabilidade. Porém, o interesse coletivo na produção dos bens públicos e a democracia de fato, só são alcançados quando atrelados aos valores de transparência, controle social e *accountability*.

Accountability é um termo em inglês que não tem tradução específica para o português, diversos autores buscam definições para o termo, que quase sempre está relacionado ao controle social, prestação de contas e processos de avaliação e responsabilização.

Rocha (2011) identifica como formas e instrumentos de *accountability* os “processos de avaliação e responsabilização permanente dos agentes públicos que permitam ao cidadão controlar o exercício do poder concedido aos seus representantes”.

Na opinião de Schedler (1999 *apud* Pinho e Sacramento, 2009) três quesitos são necessários para eficácia da *accountability*: informação, justificação e punição. Informação e justificação estariam relacionadas à obrigação dos detentores de mandatos públicos informarem, explicarem e responderem pelos seus atos; já a

punição refere-se à capacidade das agências de impor sanções e perda de poder para aqueles que infringirem os deveres públicos.

Filgueiras (2018) explica que o termo passa a ideia de responsabilidade política e que, apesar de não existir uma tradução diretamente para o português, o significado mais aproximado está relacionado a prestação de contas. De acordo com ele, na burocracia moderna, podemos considerar que este termo se refere a questões como: controle interno e externo, contabilidade pública e auditoria, onde esses elementos prestam contas ao público das políticas realizadas pelo Estado.

Ampliando a dimensão da *accountability*, Campos (1990) afirma que a economia de recursos públicos, a eficiência e a honestidade demandam atenção especial, mas que há outros padrões de desempenho que merecem consideração, como a qualidade dos serviços públicos ou o nível de adequação dos resultados das ações públicas às necessidades da população. A autora complementa que esses padrões da *accountability* governamental não são garantidos pelos controles burocráticos, que o verdadeiro controle democrático só vai ocorrer efetivamente se as ações do governo forem fiscalizadas pelos cidadãos.

O'Donnell (1998) enxerga a *accountability* a partir de duas dimensões, a vertical e a horizontal: a vertical seriam ações realizadas, individualmente ou coletivamente, com relação aos que ocupam posições em instituições do Estado, um exemplo seria o poder de punir ou premiar um governante votando a favor ou contra ele nas eleições, e outros seriam as reivindicações sociais, sem risco de coerção, e a divulgação da mídia para essas reivindicações e para os atos das autoridades públicas aparentemente ilícitos; já a *accountability* horizontal seria a existência de agências estatais com direito, poder legal e autonomia suficiente, estabelecidas e com habilidades para realizar ações, que vão desde a supervisão de rotina e sanções legais ou até o *impeachment* contra atos de outros agentes ou agências do Estado que possam ser qualificadas como criminosas; com isso, o autor retoma a questão dos três poderes – executivo, legislativo e judiciário - e do equilíbrio e controles entre eles, assim com a existência das instâncias responsáveis pela fiscalização das prestações de contas (O'DONNELL, 1998).

Sem contradizer a classificação de O'Donnell, Abrucio e Loureiro (2005) classificam a *accountability* em três formas, enfatizando outra maneira de observar o processo de responsabilização democrática: o processo eleitoral, o controle institucional durante o mandato e as regras intertemporais.

O processo eleitoral teria como instrumentos o sistema eleitoral e partidário, os debates e as regras de financiamento de campanha; o controle institucional durante o mandato se utilizaria do controle parlamentar, do controle judicial, do controle administrativo – procedimental, do controle de desempenho dos programas governamentais e do controle social; já as regras intertemporais, teriam como instrumento as cláusulas pétreas constitucionais, a segurança contratual individual e coletiva, a limitação legal do poder dos administradores públicos, o acesso prioritários aos cargos por concurso, os mecanismos de restrição orçamentária e a defesa de direitos intergeracionais (ABRUCIO E LOUREIRO, 2005).

Com isso, os três autores supracitados apresentam diversos instrumentos que possibilitam a efetividade da *accountability*.

Ainda reforçando a importância deste tema, Przeworski (1998) considera que para que um governo tenha um bom desempenho, a burocracia precisa ser monitorada, controlada pelos políticos eleitos e que estes devem prestar contas aos cidadãos; ao passo em que os cidadãos devem estar aptos para saber as competências de cada um e de aplicar em cada caso a sanção apropriada no intuito de que só se mantenham no poder os governos com desempenho satisfatório.

Para o autor, os governos são responsáveis (*accountable*) quando há conhecimento por parte dos cidadãos sobre se os governos estão atuando na defesa do interesse público e quando os cidadãos podem lhes aplicar sanções apropriadas, de modo que só os políticos que atuarem a favor dos interesses da população sejam reeleitos (PRZEWORSKI, 1998).

Ou seja, é preciso de meios e competências para controlar, avaliar, fiscalizar e punir; também é necessária a institucionalização desse processo para que ele seja efetivo.

Considerando o contexto da sustentabilidade fiscal dos municípios, um exemplo prático da *accountability*, da responsabilização dos gestores públicos, é a lei de crimes fiscais, Lei nº. 10.028 de 19 de outubro de 2000, que alterou o Código Penal, acrescentando um capítulo sobre crimes contra as finanças públicas, listando quais são esses crimes e as sanções a serem aplicadas para quem praticar qualquer um dos crimes previstos, conforme Quadro 2. A lei de crimes fiscais também alterou a lei que define os crimes de responsabilidade e regula o respectivo processo de julgamento, acrescentando mais oito itens ao capítulo de crimes contra a Lei Orçamentária; e alterou o Decreto-Lei no 201, de 27 de fevereiro de 1967,

acrescentando mais oito itens a previsão de crimes de responsabilidade dos Prefeitos Municipais, sujeitos ao julgamento do Poder Judiciário, independentemente do pronunciamento da Câmara dos Vereadores. A lei nº 10.028 de 2020 também definiu situações que constituem infrações administrativas contra a lei de finanças públicas e as penalidades no caso dessas infrações vierem a ser executadas.

Quadro 2 – Crimes contra as finanças públicas previstos no Código Penal

CRIME	PENA
Ordenar, autorizar ou realizar operação de crédito, interno ou externo, sem prévia autorização legislativa.	Reclusão, de 1 (um) a 2 (dois) anos.
Ordenar, autorizar ou realizar operação de crédito, interno ou externo com inobservância de limite, condição ou montante estabelecido em lei ou em resolução do Senado Federal; ou quando o montante da dívida consolidada ultrapassa o limite máximo autorizado por lei.	Reclusão, de 1 (um) a 2 (dois) anos.
Ordenar ou autorizar a inscrição em restos a pagar, de despesa que não tenha sido previamente empenhada ou que exceda limite estabelecido em lei.	Detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos.
Ordenar ou autorizar a assunção de obrigação, nos dois últimos quadrimestres do último ano do mandato ou legislatura, cuja despesa não possa ser paga no mesmo exercício financeiro ou, caso reste parcela a ser paga no exercício seguinte, que não tenha contrapartida suficiente de disponibilidade de caixa.	Reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.
Ordenar despesa não autorizada por lei.	Reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.
Prestar garantia em operação de crédito sem que tenha sido constituída contragarantia em valor igual ou superior ao valor da garantia prestada, na forma da lei.	Detenção, de 3 (três) meses a 1 (um) ano.
Deixar de ordenar, de autorizar ou de promover o cancelamento do montante de restos a pagar inscrito em valor superior ao permitido em lei.	Detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos.
Ordenar, autorizar ou executar ato que acarrete aumento de despesa total com pessoal, nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato ou da legislatura.	Reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.
Ordenar, autorizar ou promover a oferta pública ou a colocação no mercado financeiro de títulos da dívida pública sem que tenham sido criados por lei ou sem que estejam registrados em sistema centralizado de liquidação e de custódia.	Reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.

Fonte: Elaborado pela autora (2021), com base na Lei nº. 10.028 de 19 de outubro de 2000.

Tanto a Lei de Responsabilidade Fiscal quanto a Lei de Crimes Fiscais contribuem para o avanço do processo da *accountability* em nosso país, contudo, as violações à LRF e, principalmente, os poucos exemplos da aplicação prática das

punições previstas na Lei nº. 10.028 de 2000, fazem com que esses instrumentos de *accountability* ainda estejam muito restritos ao campo formal e ainda precisem ser muito mais trabalhados no sentido da responsabilização.

A partir do exposto pelos autores, percebe-se que a *accountability* não se restringe aos mecanismos de controle burocráticos ou aos aspectos do desempenho contábil e financeiro, pois o principal papel da administração pública está relacionado a criação e execução das políticas públicas, aspecto que também deve ser fiscalizado pelos cidadãos.

Contudo, embora não se restrinja aos controles formais burocráticos, a *accountability* está diretamente ligada à responsabilização, fiscalização e prestação de contas; e com isso, relaciona-se diretamente à Contabilidade Governamental, uma vez que esta tem como finalidade fornecer aos seus usuários – gestores públicos, cidadãos, órgãos fiscalizadores, poder legislativo - informações sobre a situação patrimonial, resultados alcançados, situação orçamentária, financeira e econômica dos entes públicos.

Oliveira (2018) relaciona a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) e a *accountability* afirmando que:

Entende-se que a CASP é sim uma ferramenta capaz de colaborar no desenvolvimento da *accountability*, porém ainda não capaz de promover a transparência necessária para a sociedade, pois está mergulhada em uma complexidade que a torna incompreensível para aqueles que não estão nela inseridos cotidianamente. Isto compreende desde uma linguagem técnica e pouco intuitiva, passando pela falta de dados para atos administrativos importantes, até segregação contábil de gastos semelhantes.
[...] A disponibilização de demonstrações e dados no Portal da Transparência representou um considerável avanço, mas a simples disponibilização dos dados sem a possibilidade de entendimento por uma parcela mais ampla da população, não significa transparência em sua plenitude.

Ou seja, o autor alerta sobre a necessidade de mudanças na CASP, de modo a diminuir sua complexidade e torná-la mais fácil de ser compreendida por todos, e não somente por técnicos ou especialistas no assunto. Também ressalta, apesar das limitações existentes, a relevância da Contabilidade Governamental como uma ferramenta de *accountability*, através da divulgação dos dados e das demonstrações contábeis.

Percebe-se que a transparência pública, embora seja garantida por leis como a LRF e a Lei de Acesso à Informação, só será efetiva, quando os dados

disponibilizados pelo ente público estejam de fato de fácil acesso para os cidadãos e em uma linguagem que possa ser entendida por qualquer cidadão com um nível razoável de instrução, diminuindo, assim, a assimetria informacional entre agente e principal.

2.3 Demonstrações Contábeis e Técnicas de Análise

2.3.1 Demonstrações Contábeis

A Contabilidade tem sua melhor utilidade na explicação das causas e efeitos dos atos e fatos que ela registra, a análise dos demonstrativos fornece subsídios para melhor assimilação de informações, proporcionando meios para a tomada de decisões e para melhor eficiência da administração (ANDRADE, 2013).

Nesse contexto, a contabilidade aplicada ao setor público tem como finalidade fornecer aos seus usuários informações sobre a situação patrimonial, resultados alcançados, situação orçamentária, financeira e econômica, em apoio ao processo de tomada de decisões, prestações de contas, transparência na gestão fiscal e fornece instrumentos para o controle social (MCASP, 2018).

Para atingir essa finalidade, a Contabilidade se utiliza da confecção das demonstrações contábeis, que são representações da situação financeira, patrimonial e do desempenho da entidade. De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (2018), conjugando as disposições legais trazidas pela Lei nº 4.320/1964 e Lei Complementar nº 101/2000, e aquelas contidas na NBC TSP 11, compõem o conjunto de Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP):

- a. Balanço Patrimonial;
- b. Demonstração das Variações Patrimoniais;
- c. Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido;
- d. Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- e. Balanço Orçamentário;
- f. Balanço Financeiro;
- g. Notas explicativas, compreendendo a descrição sucinta das principais políticas contábeis e outras informações elucidativas; e
- h. Informação comparativa com o período anterior.

A lei 4.320/1964 orienta que os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário (BO), no Balanço Financeiro (BF), no Balanço Patrimonial (BP) e na Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP).

O Balanço orçamentário demonstra as receitas previstas e despesas fixadas em confronto com as realizadas e executadas, permitindo a comparação entre valores orçados e realizados. Sua elaboração atende ao disposto na lei nº 4320/1964 e na NBC TSP 13 – “Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis”.

A estrutura do BO é composta pelo quadro principal, com a previsão e arrecadação das receitas detalhadas por categoria econômica e origem, e fixação e execução das despesas, por categoria econômica e grupo de natureza da despesa; também compõem o BO os quadros da Execução dos Restos a Pagar Processados e Não Processados, que são as despesas empenhadas e não pagas até trinta e um de dezembro do exercício de referência.

O Balanço Financeiro demonstra, em conformidade com o exigido na lei 4.320/1964 e em um único quadro, as receitas e as despesas orçamentárias, os recebimentos e os pagamentos de natureza extraorçamentária e os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte. A demonstração apresenta as receitas e despesas por fonte de recurso, além de demonstrar os valores de transferências financeiras concedidas e recebidas. O BF tem como objetivo apurar o resultado financeiro do exercício.

O Balanço Patrimonial evidencia, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial do ente público. A estrutura atual dessa demonstração, contida nos anexos da Lei nº 4.320/1964 e alterada pela Portaria STN nº 438/2012 é composta pelo Quadro Principal; Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes; Quadro das Contas de Compensação (controle); e Quadro do Superávit / Déficit Financeiro (MCASP, 2018).

No quadro principal do BP é apresentada a posição patrimonial do ente, ele está dividido entre Ativo Circulante e Não Circulante, Passivo Circulante e Não Circulante, e Patrimônio Líquido. A separação dos elementos patrimoniais em “circulante” e “não circulante” é considerada com base no prazo de realização, finalidade de ser negociado ou ser “caixa ou equivalente de caixa” para os elementos do Ativo e com base no prazo de exigibilidade ou finalidade de ser negociado, para os elementos do Passivo.

O Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes do BP apresenta o montante desses ativos e passivos de acordo com a classificação prevista na Lei nº 4.320/1964, assim como o saldo patrimonial.

O Quadro das Contas de Compensação demonstra os valores dos atos potenciais do ativo e do passivo a executar, atos esses que podem afetar o patrimônio do ente público.

E, por último, o Quadro do Superávit / Déficit Financeiro apresenta o superávit ou déficit financeiro apurado em cada fonte de recurso e no total das fontes.

A Demonstração das Variações Patrimoniais evidencia as alterações verificadas que aumentam ou diminuem o patrimônio do ente, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indica o resultado patrimonial do exercício, através do confronto entre as variações patrimoniais aumentativas e as diminutivas (MCASP, 2018).

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (2018, p. 442):

Este Demonstrativo tem função semelhante à Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) do setor privado. Contudo, é importante ressaltar que a DRE apura o resultado em termos de lucro ou prejuízo líquido, como um dos principais indicadores de desempenho da entidade. Já no setor público, o resultado patrimonial não é um indicador de desempenho, mas um medidor do quanto o serviço público ofertado promoveu alterações quantitativas dos elementos patrimoniais.

A DVP permite a análise de como as políticas adotadas provocaram alterações no patrimônio público, considerando-se a finalidade de atender às demandas da sociedade.

Ou seja, para o setor público, a DVP demonstra as variações no patrimônio público, mas não necessariamente representa o desempenho da entidade, pois não é objetivo do ente público obter lucros ou aumentar seu patrimônio, mas prestar serviços públicos de qualidade, sem deixar de manter as contas públicas equilibradas.

Embora não tenham sido exigidas, originalmente, pela lei 4.320/1964 ou pela LRF, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) e a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) fornecem informações importantes para gestão dos recursos do ente público. A DMPL é obrigatória para as empresas estatais dependentes constituídas sob a forma de sociedades anônimas e facultativa para os demais órgãos e entidades dos entes da Federação, ela demonstra a evolução (aumento ou redução) do patrimônio líquido da entidade durante um período, e a DFC apresenta as entradas e saídas de caixa e as classifica em fluxos operacional, de investimento e de financiamento (MCASP, 2018). Essas duas demonstrações foram

incorporadas à lei 4.320/1964 em 2009, através da Portaria nº 749, da Secretaria do Tesouro Nacional.

As Notas Explicativas também fazem parte do conjunto das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público e sua divulgação contribui para maior compreensibilidade e transparência das contas públicas. Ainda são pouco utilizadas pelos entes públicos e, mesmo quando utilizadas, quase nunca são aplicadas de acordo com a estrutura presente nas normas. De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (2018), o objetivo das Notas Explicativas é facilitar a compreensão das demonstrações contábeis a seus diversos usuários, englobam informações de qualquer natureza exigidas pela lei, pelas normas contábeis e outras informações relevantes não suficientemente evidenciadas ou que não constam nas demonstrações.

Assim como as demonstrações contábeis, os relatórios exigidos pela LRF: RREO e RGF, também fornecem informações que contribuem para conhecer a situação financeira e o desempenho econômico da entidade.

A Lei 4.320/1964 trouxe o orçamento como principal instrumento para o controle das finanças públicas, ferramenta que ganhou significativa importância no Brasil ao longo dos anos. E decorrência disso, as normas relacionadas a registros e demonstrações contábeis, ainda vigentes, valorizam a perspectiva dos conceitos orçamentários, em detrimento da evidenciação dos aspectos patrimoniais.

Em 2007, visando a convergência da Contabilidade brasileira aos padrões internacionais, o Conselho Federal de Contabilidade criou o Comitê Gestor da Convergência no Brasil. A partir disso, foram iniciadas as ações para viabilizar as reformas necessárias.

Em agosto de 2008, o Ministério da Fazenda editou a Portaria nº 184, que dispôs sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. A partir daí, foram editadas normas, manuais, calendários de implementação e estabelecimento de prazos-limite. A principal mudança com a convergência, foi o resgate da Contabilidade Patrimonial, o entendimento de que o objeto da contabilidade governamental é o patrimônio público, e não somente o controle do orçamento.

Com isso, as Demonstrações Contábeis e Relatórios fiscais do setor público abrangem três aspectos: o aspecto orçamentário, que compreende o registro e a evidenciação do orçamento público, da aprovação à sua execução; o aspecto patrimonial, que abrange o registro e a evidenciação da composição patrimonial do ente público, e o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos atos e fatos contábeis; e o aspecto fiscal, que compreende a apuração e evidenciação, por meio da contabilidade, dos indicadores estabelecidos pela LRF (MCASP, 2018).

A partir do estudo das Demonstrações Contábeis de determinado ente, pode-se saber quais as fontes de seus recursos e como eles são utilizados no financiamento de suas atividades, como são alocados e se estão sendo administrados de acordo com o que as normas estabelecem, qual a necessidade de caixa desse ente e qual sua capacidade de cumprir com obrigações e compromissos, saber o desempenho desse ente, entre outras coisas. Contudo, nem toda informação necessária estará disponível nas demonstrações contábeis, se fazendo necessária, às vezes, a existência de outros relatórios e fontes de informações, até mesmo não financeiras, mas que ajudem a entender a situação do ente de forma mais abrangente.

Cabe salientar que essa análise só será efetiva e trará bons resultados se os demonstrativos contábeis estiverem de acordo com as exigências das normas de Contabilidade, inclusive se possuírem as características qualitativas necessárias às informações contábeis, atributos que tornam a informação útil para os usuários e dão suporte ao cumprimento dos seus objetivos.

A Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP Estrutura Conceitual, de 23 de setembro de 2016, enumera essas características qualitativas, que são: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e verificabilidade.

A relevância está relacionada a capacidade de contribuir consideravelmente para o cumprimento dos objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil, para isso as informações devem ter valor confirmatório ou preditivo.

A representação fidedigna é caracterizada pela representação do fenômeno de forma fiel, completa, neutra e livre de erro material, da melhor forma possível. Não faz sentido e nem traz benefícios realizar uma análise de um demonstrativo que não demonstra fielmente a realidade de uma entidade.

A compreensibilidade, como o próprio nome já diz, refere-se a compreensão da informação por parte dos usuários, para isso, ela deve ser elaborada em linguagem

simples e acessível. Essa é uma característica essencial à Contabilidade Governamental, como um instrumento de *accountability*.

A tempestividade diz respeito à disponibilidade da informação a tempo de ser útil aos seus usuários e de cumprir os seus objetivos, a tempo de auxiliar à tomada de decisões e para avaliação da prestação de contas e responsabilização

A comparabilidade é uma característica que torna possível a identificação de correlações entre itens ou fenômenos de períodos distintos da entidade ou até mesmo entre entidades diversas.

Por último a verificabilidade, que está bem relacionada com a representação fidedigna. Uma informação verificável é capaz de assegurar aos seus usuários que representa fielmente os fenômenos que se propõe demonstrar, é passível de verificação.

Todas essas características são essenciais à qualidade da informação contábil e fundamentais para um efetivo processo de análise.

2.3.2 Técnicas de Análise Financeira

A condição financeira de um ente está relacionada a sua capacidade de cumprir suas obrigações presentes, tanto com seus credores quanto na prestação de serviços públicos, sem comprometer os recursos futuros, além de ser capaz de enfrentar crises fiscais, sem perder o equilíbrio financeiro.

A condição financeira de um ente vai além da posição financeira, pois a posição se restringe a situação financeira do governo na data de suas demonstrações contábeis, analisando aspectos da estrutura financeira e orçamentária, solvência e liquidez; já a condição financeira é um conceito mais amplo, pois além dos aspectos necessários a análise da posição financeira, utiliza aspectos sobre a situação econômica, geográfica e social de uma localidade (DINIZ e LIMA, 2016).

Diniz e Lima (2016) apresentam como componentes básicos na avaliação da condição financeira: o potencial de recursos e necessidades da comunidade; a solvência orçamentária; o nível de receita; o nível de gastos; a carga de endividamento; o regime de previdência; e a solvência de caixa.

Nota-se então que a análise das demonstrações contábeis, juntamente a análise dos demonstrativos fiscais fornecem dados relacionados a maior parte dos componentes básicos na avaliação da condição financeira, descritos pelos autores

supracitados, com exceção dos dados relacionados aos fatores externos à organização.

Com relação as providências preliminares para realização de uma análise financeira, Diniz e Lima (2016, p. 7) esclarecem que é preciso:

- (i) definir o nível de análise;
- (ii) estabelecer os objetivos da análise;
- (iii) determinar a dimensão temporal da análise;
- (iv) construir uma estrutura ou modelo de análise;
- (v) assegurar informações financeiras confiáveis para conduzir a análise; e
- (vi) formar *benchmarks* para julgar a condição financeira do governo.

Ou seja, para realização das análises financeiras governamentais, é necessária a elaboração de um metodologia adequada e previamente estabelecida.

A análise das Demonstrações Contábeis é uma técnica muito utilizada na área empresarial, mas bem pouco aplicada na área pública. É muito comum a produção de demonstrativos, por entes públicos, que só são usados para fins de prestação de contas aos órgãos de controle externo, mas bem pouco empregados para fins decisórios ou para o controle social.

As entidades privadas utilizam muito o artifício gerencial da análise de balanços para o conhecimento de sua situação financeira, patrimonial e estrutural; do mesmo modo, uma análise criteriosa dos balanços e demonstrativos das entidades públicas concederá ao administrador público critérios para decisões que permitirão o real cumprimento dos princípios da administração pública e promoverá uma mudança cultural nos usuários dos recursos públicos (ANDRADE, 2013).

Para Andrade (2013), a análise consiste no exame de cada parte e do todo contábil, através da aplicação de procedimentos próprios ou externos, buscando explicação para evolução e involução de resultados, para as variações qualitativas e quantitativas e para natureza dos fatos, ela fornece informações sobre a situação passada, presente e futura dos entes.

Assim, uma análise bem-feita de demonstrativos que contenham informação relevante, representação fidedigna, compreensível, oportuna, comparável e verificável, fortalecerá o controle interno dos órgãos públicos e dará subsídios para um melhor planejamento e melhor formação de políticas públicas.

Assaf Neto (2012) salienta que a maneira com que os indicadores de análise são utilizados é particular de quem faz a análise, exigindo além do conhecimento

técnico, a experiência e a própria intuição do analista, a boa análise também depende da qualidade e volume das informações disponíveis.

Uma das técnicas utilizadas na análise das demonstrações é a análise de índices ou quocientes, ela procura relacionar elementos afins das demonstrações contábeis no intuito de extrair informações sobre a situação dos entes. Andrade (2013) ressalta que na área de Contabilidade Pública não se pode definir estruturalmente quais índices são mais utilizados ou interpretados, por exclusiva falta de difusão de conhecimento, padrões ou utilização deles, sendo um dos entraves na análise de índices na administração pública.

Um exemplo de utilização de índices e quocientes para análise é o estabelecido na Portaria nº 501, de 23 de novembro de 2017, do Ministério da Fazenda. O normativo apresenta uma classificação para análise da capacidade de pagamento de um ente federativo (CAPAG), que é realizada pela STN com base nos indicadores de endividamento, poupança corrente e liquidez, calculados a partir dos dados do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi). Esses indicadores derivam da relação entre Dívida Consolidada e Receita Corrente Líquida, Despesa Corrente e Receita Corrente Ajustada, e entre disponibilidades de caixa e as obrigações financeiras do ente.

Essa análise é utilizada para apurar a situação fiscal dos entes subnacionais que querem contrair novos empréstimos com garantia da União.

Entre outras técnicas de análise estão a análise horizontal, vertical e a análise financeira comparada. A horizontal é a forma de demonstrar a variação orçamentária, financeira e patrimonial presente nos demonstrativos legais, comparativamente e restritos a períodos pré-definidos; e a análise vertical busca verificar a variação de representatividade de uma conta ou grupo de contas no montante geral (ANDRADE, 2013).

Ou seja, a análise horizontal costuma se utilizar de séries históricas para fazer comparações, um exemplo disso é uma análise do comportamento da receita pública, no período de dez anos. Nesse caso, seriam necessários os demonstrativos de receita de cada ano e a comparação entre eles.

Com relação a análise vertical, que tem o intuito de verificar a representatividade de um valor com relação a outro, no mesmo demonstrativo, temos como exemplo a análise da participação da receita tributária no montante geral da receita.

A outra técnica é a análise financeira comparada, que avalia a condição financeira por meio de bases de comparação, que podem ser padrões, limites legais, informações históricas da própria organização, grupo de referência, método do tamanho comum ou quociente de localização. No caso dos entes públicos uma das bases de comparação muito utilizada é a de limites legais, que são restrições estabelecidas por normas legais para regular a condição financeira do governo, comparando os resultados alcançados pelos entes públicos com os limites legais fixados (DINIZ e LIMA, 2016).

Através dessas técnicas, é possível tornar as informações mais claras e possibilitar o entendimento do retratado nos relatórios e demonstrativos, elas auxiliam na interpretação dos números. Aplicar análise das demonstrações contábeis aos demonstrativos públicos é uma forma de democratizar o acesso as informações disponibilizadas pelo ente público e de promover a *accountability*.

2. 4 Estudos Relacionados

Através de metodologias diferentes, estudos buscam avaliar os aspectos da gestão fiscal dos entes públicos, apontando comportamentos, falhas e avanços.

A dissertação de Araújo (2008) buscou analisar a trajetória das contas públicas do Estado do Rio de Janeiro com foco no período compreendido entre 2000 e 2007, período posterior à renegociação das dívidas dos estados com base na Lei Federal nº 9.496/97, à Lei de Responsabilidade Previdenciária (Lei Federal nº 9.717/98) e à Lei de Responsabilidade Fiscal. A análise tratou dos resultados alcançados pelos governos compreendidos no período, frente à condução da gestão das contas públicas e à promoção ou não do ajuste fiscal, demonstrando a eficácia da legislação de responsabilidade fiscal e previdenciária criada pelo Governo Federal.

O estudo expôs características do Estado do Rio de Janeiro, por meio de indicadores e índices, no tocante a resultados fiscais e financeiros. Foram utilizados índices que continham a relação entre a receita corrente líquida e outros fatores, como a despesa, os investimentos, a dívida consolidada, a despesa com pessoal e o resultado orçamentário.

Araújo (2008) fez uma pesquisa documental e pra isso utilizou materiais que ainda não tinham recebido tratamento analítico, tais como documentos oficiais, com base em termos de contrato e acordo, relatórios de análise das contas de governo,

relatórios contábeis periódicos e balanços constantes dos arquivos dos órgãos estaduais encarregados da execução dos trabalhos contábeis, do controle da gestão e da fiscalização dos atos governamentais, os quais são responsáveis pelas várias etapas do ciclo da gestão estatal.

O autor considerou que era de se esperar que os governos posteriores ao advento desse arcabouço legal, ou seja, já submetidos às regras do contrato de renegociação, à Lei nº 9.717/98 e à LRF, apresentassem maior empenho na promoção do ajuste e na redução dos desequilíbrios das contas estaduais. Todavia não foi isso o que se verificou no estudo. O ajuste fiscal promovido pelo Governo do Estado baseou-se no aumento de receitas de caráter extraordinário e redução de investimentos, enquanto a despesa corrente continuou a sua trajetória ascendente em termos reais, à exceção do exercício de 2007 em que ocorreu redução real das despesas corrente. Entre 2001 e 2007 o investimento apresentou redução real de 53% (ARAÚJO, 2008).

Tendo em vista o exposto no estudo, o autor pôde afirmar que os mecanismos de imposição de austeridade fiscal às unidades subnacionais instituídos pela União entre 1997 e 2000 não foram suficientemente eficazes no sentido de equacionar a situação fiscal e financeira do Estado do Rio de Janeiro no período da pesquisa.

Através da leitura desse estudo, pode-se perceber que, apesar do esforço do governo federal com vistas ao ajuste fiscal dos entes subnacionais, através da criação da LRF e das outras leis citadas no estudo, nem todos os entes realizaram, de fato, esse ajuste, a exemplo do Estado do Rio de Janeiro. A questão de pesquisa de Araújo (2008) se torna bem atual neste período que estamos passando, em que não só os entes subnacionais precisam com urgência de ajustes fiscais, mas também o governo federal.

Pode-se, de fato, questionar a eficácia da LRF, vinte e um anos após a sua edição, num contexto em que as questões políticas se sobressaem as questões técnicas e econômicas, de pedaladas fiscais, de descumprimento de limites legais, muitas vezes acobertados pela falta de uniformidade no julgamento realizado pelos Tribunais de Contas.

A tese de Cruz (2015) teve como objetivo investigar a relação entre variáveis de cumprimento de metas e limites fiscais e gestão fiscal responsável, sob a perspectiva da ação planejada, da transparência e do controle. Para isso, a pesquisadora buscou identificar a relação entre o planejamento e a gestão fiscal

responsável em nível municipal; analisar o nível de transparência como pilar de uma gestão fiscal responsável; averiguar informações relacionadas ao controle que poderiam ser associadas a uma gestão fiscal responsável; verificar indicadores referentes à observância das metas e limites fiscais exigidos pela LRF que representam variáveis de responsabilidade na gestão fiscal; e estimar modelos de regressão para identificar as possíveis relações entre as variáveis relacionadas ao cumprimento de metas e limites fiscais e as variáveis representativas das dimensões da gestão fiscal responsável (CRUZ, 2015).

O estudo foi realizado com base nas finanças públicas de 282 municípios brasileiros com população superior a 100 mil habitantes para o período de 2010 a 2013. Para alcançar os objetivos planejados, a autora construiu uma base de dados original, a partir da coleta de dados em fontes primárias, através do Sistema de Coleta de Dados Contábeis dos Entes da Federação - SISTN que, na época do estudo, era o sistema responsável por disponibilizar dados declaratórios dos municípios relativos aos relatórios fiscais elaborados ao longo da execução orçamentária, nos tribunais de contas dos Estados e Municípios e nos sites oficiais das prefeituras incluídas no estudo. A partir da base de dados elaborada, foram definidas e apuradas variáveis relacionadas ao cumprimento de metas e limites fiscais, ao rigor no planejamento de receitas e despesas, à divulgação dos instrumentos de transparência fiscal e ao controle exercido pelos tribunais de contas. (CRUZ, 2015).

Após análise dos dados, Cruz (2015) observou que: das variáveis relacionadas ao cumprimento de limites, poucos municípios apresentaram margens negativas indicativas de descumprimento dos limites legais, o que a fez refletir sobre a possibilidade de alguns limites serem bastante confortáveis, principalmente pelo pouco esforço que muitos entes têm que fazer para cumpri-los, com exceção do limite de despesa com pessoal. Com relação às metas fiscais, de resultado nominal e resultado primário, a autora verificou que os valores alcançados pelos municípios são extremamente discrepantes das metas estabelecidas, o que sugeriu a possibilidade de imperícia do planejamento por parte dos municípios; Cruz (2015) também identificou que os municípios pesquisados revelaram comprometimento geral médio negativo de 51% das disponibilidades líquidas de caixa com restos a pagar não processados, baixa acurácia na previsão das receitas de capital, e identificou que a divulgação dos instrumentos de transparência fiscal, pelos municípios, apresentou uma média de 50,4% dos itens requeridos.

A análise dos coeficientes de correlação e dos parâmetros dos modelos de regressão estimados, feita pela autora, apontou que as hipóteses inicialmente admitidas, da existência de relação positiva significativa entre as variáveis fiscais de cumprimento de metas e limites e as dimensões da responsabilidade ação planejada, transparência e controle, não foram integralmente confirmadas. Os resultados encontrados, pela autora, também não sustentaram a hipótese de que os indicadores fiscais de cumprimento de metas e limites estão positivamente relacionados e, apontaram a falta de relação com a ação planejada e/ou inadequação das metas e limites estabelecidos à realidade fiscal dos municípios. (CRUZ, 2015).

Ao final da pesquisa, Cruz (2015) concluiu que a tese defendida no trabalho, referente à falta de integração entre os pilares da gestão fiscal responsável em municípios de grande porte, foi comprovada através dos resultados dos testes realizados, uma vez que os indicadores fiscais adotados na pesquisa não apresentaram relações consideráveis entre si, além de demonstrarem reduzida associação com as variáveis representativas dos outros pilares da gestão fiscal: planejamento, transparência e controle.

O trabalho de Cruz (2015) apontou para uma necessidade de estudos mais aprofundados dos indicadores relativos ao cumprimento de metas e limites fiscais, assim como para realização de pesquisas que auxiliem na compreensão das características da ação planejada nos municípios, por meio de análises de natureza qualitativa. A partir dele, percebe-se a necessidade de mais trabalhos e técnicas voltados para avaliação da responsabilidade na gestão fiscal, principalmente trabalhos que avaliem cada indicador individualmente, além de outros aspectos qualitativos não explícitos nos indicadores, e que, a partir da análise conjunta dessas avaliações consigam enxergar a situação fiscal real do ente como um todo.

Oliveira (2018) propôs analisar o papel da Contabilidade Pública como instrumento de exercício de *accountability*, por meio da aplicação de 41 indicadores aos relatórios contábeis e fiscais obrigatórios, de 2007 a 2014, e submissão deles ao julgamento de especialistas. Foi definida uma cesta de 14 indicadores que deveriam ser analisados mais profundamente para prever a crise fiscal que se verificou no estado do Rio de Janeiro entre 2015 e 2017. O autor concluiu que a análise dos indicadores apontados não demonstrou a efetividade esperada, que a boa performance dos indicadores não indicou com clareza que os anos seguintes seriam

desafiadores não apenas para as contas públicas, mas também para toda a sociedade.

Como limitações ao desenvolvimento da pesquisa, o autor destacou fatores tais como: erros de classificações contábeis, distinção de conceitos, ausência de algumas informações relevantes para análise nas demonstrações disponibilizadas, dados não fidedignos às operações realizadas ou a própria insegurança dos entrevistados acerca de pontos específicos do tema ou da entrevista. Estes são fatores que também poderão ser vistos como limitações a este estudo.

A maior parte dos indicadores apontados durante a escolha, não utilizou dados extraídos das DCASP, mas sim demonstrativos que compõem os relatórios da LRF, o que indicou, para o autor, a importância e contribuição que a Lei de Responsabilidade Fiscal tem sobre as finanças públicas. Nesta pesquisa, serão utilizados todos os indicadores relacionados às DCASP, contudo, percebe-se que os indicadores que utilizam dados do RREO e RGF (LRF) têm maior caráter gerencial e permitem uma melhor análise com relação ao equilíbrio das contas públicas.

Percebe-se, nas pesquisas citadas, que a análise conjunta dos demonstrativos fiscais e contábeis dos entes públicos permite o diagnóstico da situação financeira dos entes estudados, apontando comportamentos a serem observados pelos gestores para melhoria da gestão pública, o que também se espera alcançar através desta pesquisa. Contudo, a pesquisa de Oliveira (2018) também demonstrou limitações no uso dessas técnicas por falta de transparência em alguns montantes, formas de classificações e linguagem extremamente técnica nos relatórios, o que também poderá ser uma limitação para este estudo.

3 METODOLOGIA

3.1 Caracterização do recorte espacial da pesquisa

O município de São Francisco do Conde fica localizado na região metropolitana de Salvador, a 82,8 Km da capital do estado, vide Figura 1, tendo como municípios limítrofes Santo Amaro, Candeias e Madre de Deus. Segundo dados do IBGE (2020), conta com uma população estimada de 40.245 pessoas e uma área de unidade territorial de 269,715 Km². A atividade econômica que mais contribui para a economia da cidade é a Indústria, principalmente ligada ao refino do Petróleo. O PIB a preços correntes do município é R\$ 8.862.470.310,00 e o PIB *per capita* R\$ 225.290,31, o décimo maior do Brasil e primeiro da Bahia (IBGE, 2018). Diniz e Lima (2016) ressaltam que “estudos sobre a capacidade econômica dos governos frequentemente utilizam o PIB como variável do potencial de recursos de uma comunidade, pois quanto maior o PIB de uma região, maior será a capacidade do governo em obter receitas de impostos”.

De acordo com o IBGE, em 2018, o salário médio mensal dos trabalhadores formais de São Francisco do Conde era de 5,5 salários-mínimos, no entanto, a proporção de pessoas ocupadas em relação à população total era de 23,9%. Levando em conta domicílios com rendimentos mensais de até meio salário-mínimo por pessoa, tinha 42,5% da população nessas condições.

A disparidade entre o Produto Interno Bruto do Município e o nível de vida da população e desenvolvimento da cidade é algo que chama atenção em São Francisco do Conde. Como a arrecadação municipal de São Francisco do Conde é elevada, a população fixa da região acaba ficando dependente do poder público local para a obtenção de empregos, e a riqueza observada no município, não se reflete como indicador de desenvolvimento municipal, muito menos na apropriação da renda pela população residente, uma vez que o município tem desigualdades em todo seu território. (SANTANA, 2011).

No tocante às contas municipais, o município é fiscalizado pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia e teve suas contas aprovadas com ressalvas nos anos de 2015 a 2019. Entre os motivos reincidentes para as ressalvas na aprovação das contas nesses anos estão: o déficit na execução orçamentária, no ano de 2015, configurando desequilíbrio das contas públicas; o índice de despesa

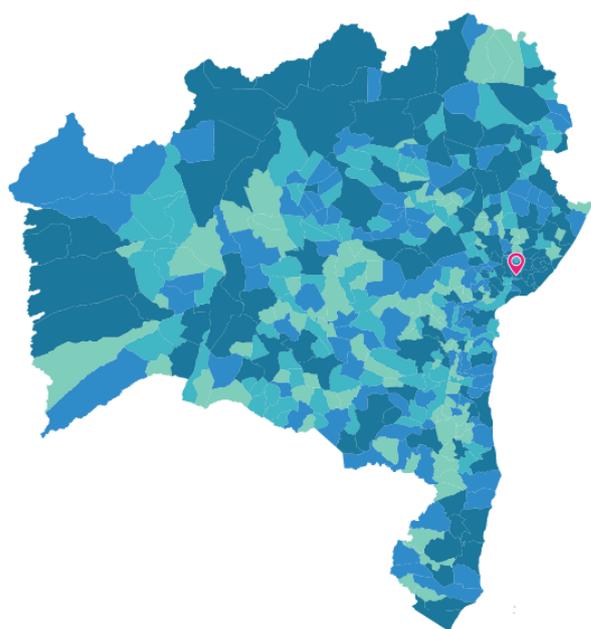
com pessoal; a baixa cobrança da Dívida Ativa Tributária; falhas e/ou irregularidades apontadas em procedimentos licitatórios e contratos, em desrespeito aos regramentos da Lei Federal nº 8.666/93 e alterações posteriores; casos de inserção incorreta ou incompleta de dados no Sistema Integrado de Gestão e Auditoria (SIGA); e apresentação de Balanços e Demonstrativos contábeis contendo irregularidades.

Com relação à classificação da capacidade de pagamento, apurada pelo Tesouro Nacional, que faz um diagnóstico da saúde fiscal do ente avaliando o grau de solvência, a relação entre receitas e despesa correntes e a situação de caixa, a STN disponibiliza uma prévia fiscal em seu site, que é uma simulação do cálculo com base dos dados do Siconfi e CAUC, nesta prévia o município de São Francisco do Conde estaria com a nota C, apenas as notas A ou B atestam que o ente está elegível para obtenção de garantias da União.

Entre os anos de 2015 e 2019 o gestor municipal foi o Sr. Evandro Santos Almeida, que assumiu o comando do município em 2014, após a morte da prefeita Rilza Valentim, no meio do mandato em que era vice-prefeito. Evandro foi reeleito em 2016, cumprindo o mandato até o fim do exercício de 2020.

Os Planos Plurianuais vigentes no período da pesquisa foram o instituído através da Lei municipal nº 321/2013, para o quadriênio 2014 a 2017, e o estabelecido pela Lei nº489/2017, para o quadriênio 2018 a 2021.

Figura 1 - Mapa do estado da Bahia e em destaque o município de São Francisco do Conde



Fonte: IBGE, 2020.

3.2 Metodologia, coleta de dados e método de análise

Para alcançar o objetivo proposto neste estudo foi necessário analisar, sob os aspectos patrimonial, orçamentário e fiscal e através de técnicas de análise das contas públicas, o desempenho das contas municipais de São Francisco do Conde/BA nos anos de 2015 a 2019; e comparar às exigências da legislação específica relacionada a contabilidade pública, administração financeira e orçamentária no Brasil aos resultados encontrados na análise municipal.

Assim, o estudo em questão tem caráter descritivo e a abordagem da pesquisa é de natureza qualitativa. Segundo Richardson (2007) o método qualitativo busca entender a natureza de um fenômeno social e não emprega um instrumental estatístico como base do processo de análise de um problema.

Quanto a estratégia de pesquisa, é um estudo de caso, sendo o objeto de pesquisa escolhido o município de São Francisco do Conde. Yin (2015) define o estudo de caso como uma investigação empírica que pesquisa um fenômeno contemporâneo em profundidade e em sua conjuntura de vida real, o entendimento costuma englobar importantes condições contextuais.

O instrumento utilizado na realização da pesquisa foi a coleta de informações em documentos, utilizando fontes secundárias. De acordo com Gil (2008), a pesquisa documental vale-se de materiais que ainda não receberam um tratamento analítico. Serão utilizados documentos disponibilizados pelo município e publicado em *sites* oficiais, e será realizada revisão de literatura em livros, periódicos e legislações que versam sobre o tema, para auxiliar a análise e interpretação dos dados, conforme orienta Gil (2008, p. 178) quando afirma que “o que se procura na interpretação é a obtenção de um sentido mais amplo para os dados analisados, o que se faz mediante sua ligação com conhecimentos disponíveis, derivados principalmente de teoria”.

Para obtenção dos dados do município foram realizadas consultas ao Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro – Siconfi, ferramenta disponibilizada pela Secretaria do Tesouro Nacional destinada ao recebimento de informações contábeis, financeiras e de estatísticas fiscais dos municípios, estados, do Distrito Federal e da União; consultas ao Diário Oficial do Município e à plataforma e-TCM Consulta Pública, ferramenta de controle social disponibilizada pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia aos cidadãos, em decorrência do processo de informatização das prestações de contas municipais.

Os anos da consulta foram os anos de 2015 a 2019. O período para aplicação do estudo, foi escolhido considerando o intervalo de cinco anos como um período suficiente para interpretação da análise horizontal, levando em consideração também a atualidade dos dados e levando em conta o início do funcionamento da plataforma e-TCM Consulta Pública, sendo os primeiros dados disponibilizados nessa plataforma, os da prestação de contas anual de 2015.

Foi realizada a sistematização e tratamento dos dados através de planilhas, ano por ano, para possibilitar a comparação.

O método utilizado para análise das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao setor público foi a análise de índices ou quocientes, com as técnicas previstas no Quadro 3 -Técnicas de análise aplicadas às Demonstrações Contábeis e as técnicas relatadas. Foram analisados o Balanço Orçamentário, o Balanço Financeiro, o Balanço Patrimonial e a Demonstração das Variações Patrimoniais.

Quadro 3 - Técnicas de análise aplicadas às Demonstrações Contábeis

Demonstrativo	Técnica de análise	Objetivo
BALANÇO PATRIMONIAL	Liquidez Imediata (LI) = Disponibilidades /Passivo Circulante	Indica a capacidade financeira da entidade em honrar imediatamente seus compromissos de curto prazo contando apenas com suas disponibilidades
	Liquidez Corrente (LC) = Ativo Circulante/Passivo Circulante	Demonstra quanto a entidade poderá dispor em recursos a curto prazo para pagar suas dívidas circulantes
	Liquidez Seca (LS) = (Disponibilidades + Créditos a Curto Prazo) /Passivo Circulante	Demonstra quanto a entidade poderá dispor de recursos circulantes, sem levar em consideração seus itens não monetários, para fazer face às suas obrigações de curto prazo
	Liquidez Geral (LG) = (Ativo Circulante + Ativo Realizável a Longo Prazo) / (Passivo Circulante + Passivo Não-Circulante)	Mede a capacidade da entidade em honrar todas as suas exigibilidades, contando, para isso, com os seus recursos realizáveis a curto e longo prazos.
	Índice de Solvência (IS) = (Ativo Circulante + Ativo Não-Circulante) / (Passivo Circulante + Passivo Não-Circulante)	Verifica a solvência, que é a condição de fazer frente a suas obrigações e apresentar uma situação patrimonial que garanta sua sobrevivência no futuro
	Endividamento Geral (EG) = (Passivo Circulante + Passivo Não-Circulante) / Ativo Total	Demonstra o grau de endividamento da entidade. Reflete também a sua estrutura de capital
	Composição do Endividamento (CE) = Passivo Circulante / (Passivo Circulante + Passivo Não Circulante)	Representa a parcela de curto prazo sobre a composição do endividamento total

DEMONSTRAÇÃO DAS VARIÇÕES PATRIMONIAIS	Quociente do Resultado das Variações Patrimoniais = Total das Variações Patrimoniais Aumentativas/Total das Variações Patrimoniais Diminutivas	Evidencia o resultado patrimonial (superávit ou déficit patrimonial).
BALANÇO FINANCEIRO	Quociente Orçamentário do Resultado Financeiro = Resultado Orçamentário (Receita Orçamentária – Despesa Orçamentária) / Variação do Saldo em Espécie	Indica a parcela da variação do saldo do disponível que pode ser explicada pelo resultado orçamentário
	Quociente do Resultado dos Saldos Financeiros = Saldo que passa para o Exercício Seguinte/ Saldo do Exercício Anterior	Indica o impacto do resultado financeiro sobre o saldo em espécie
BALANÇO ORÇAMENTÁRIO	Quociente do Equilíbrio Orçamentário = Previsão Inicial da Receita/ Dotação Inicial da Despesa	Indica se há equilíbrio entre a previsão e fixação constante na LOA
	Quociente de Execução da Receita = Receita Realizada/ Previsão Atualizada da Receita	Indica a existência de excesso ou falta de arrecadação para a cobertura de despesas.
	Quociente de Desempenho da Arrecadação = Receita Realizada/ Previsão Inicial da Receita	Indica a existência de excesso ou falta de arrecadação para administração dos indicadores fiscais.
	Quociente de Utilização do Superávit Financeiro = Créditos Adicionais Abertos por meio de superávit financeiro/ total do superávit financeiro apurado no exercício anterior	Indica a parcela do superávit financeiro utilizada para abertura de créditos adicionais.
	Quociente de Execução da Despesa = Despesa Executada/ Dotação Atualizada	Evidencia uma possível ineficiência no processo planejamento-execução ou a uma economia de despesa orçamentária.
	O Quociente do Resultado Orçamentário = Receita Realizada/ Despesa Empenhada	Indica a existência de superávit ou déficit.
	O Quociente da Execução Orçamentária Corrente = Receita Realizada Corrente/Despesa Empenhada Corrente.	Indica se a receita corrente suportou as despesas correntes ou se foi necessário utilizar receitas de capital para financiar despesas correntes.
	Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária = Receita Realizada/ Despesa Paga	Indica o quanto a receita orçamentária arrecadada representa em relação à despesa orçamentária paga

Fonte: Adaptado de MCASP, 2012.

Um outro quociente utilizado na análise do Balanço Patrimonial, juntamente com dados do Balanço Orçamentário, foi a Representatividade do superávit financeiro, encontrada a partir da divisão do superávit financeiro (ativo financeiro menos passivo financeiro) pelas despesas totais (foram consideradas as despesas liquidadas, que representam obrigações que compõem o passivo do ente público). O Superávit financeiro fornece a medida da queda ou do crescimento dos recursos internos da entidade, quanto maior a participação do superávit nas receitas e despesas, melhor a situação financeira da entidade. Assim, Bowman e Calia (1997, p. 4 *apud* DINIZ e LIMA, 2016, p. 451) classificam o resultado desse indicador nas seguintes condições:

- 1- resultado menor do que 10%: o governo tem baixa solvência de caixa;
- 2- resultado com pelo menos 10% e menos que 25%: o governo tem solvência de caixa adequada;
- 3- resultado maior que 25% e menor que 50%: o governo tem solvência de caixa substancial;
- 4- resultado maior que 50%: o governo tem alta solvência de caixa.

Além desses quocientes, foi também utilizada a técnica de análise horizontal e elaboração de gráficos, sugerida por Slomski (2013) para interpretação e acompanhamento da evolução dos dados presentes nos anexos das demonstrações contábeis e demonstrativos decorrentes da Lei de Responsabilidade Fiscal – RREO do sexto bimestre e RGF do terceiro quadrimestre, dos anos de 2015 a 2019. Os Parâmetros para análise desses demonstrativos foram elencados no Quadro 4. Também foram utilizadas a análise vertical e análise financeira comparada, considerando a base de comparação de limites legais.

Os anexos do RREO e RGF analisados foram: Balanço Orçamentário, Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/ Subfunção, Demonstrativo da Receita Corrente Líquida, Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do RPPS, Demonstrativo dos Resultados Primário e Nominal, Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão, Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital, Demonstrativo da Projeção Atuarial do RPPS, Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação de Recursos, Demonstrativo da Despesa com Pessoal, Demonstrativo da Dívida Consolidada, Demonstrativo das Operações de Crédito, Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar.

Quadro 4 - Parâmetros para análise dos anexos do RREO e RGF

Demonstrativo	O que se pretende avaliar
Balanço Orçamentário	A execução da Receita por espécie e execução da Despesa por natureza da despesa. Pretende-se evidenciar o resultado orçamentário e outros aspectos do comportamento das receitas e despesas orçamentárias.
Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/ Subfunção	A evolução das despesas realizadas pelo ente no período, apresentando-as em termos de classificação funcional, que são agregadas em diversas áreas de atuação do setor público, nas esferas legislativa, executiva e judiciária, destacando as mais significativas em montantes gastos.
Demonstrativo da Receita Corrente Líquida (RCL)	O principal objetivo da RCL é servir de parâmetro para o montante da reserva de contingência e para os limites da despesa total com pessoal, da dívida consolidada líquida, das operações de crédito, do serviço da dívida, das operações de crédito por antecipação de receita orçamentária e das garantias do ente da Federação. Pretende-se avaliar a evolução da RCL confrontando-a com o crescimento do IGPM e do PIB, além de verificar a dependência financeira do ente público e esforço tributário.
Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do RPPS	A evolução das Receitas e de Contribuições dos Servidores frente às Despesas Previdenciárias, buscando evidenciar déficits ou superávits Previdenciários e o Resultado Previdenciário.
Demonstrativo dos Resultados Primário e Nominal	O cumprimento das metas fiscais, comparando os resultados alcançados com os previstos no Anexo de Metas Fiscais, e averiguar se houve esforço fiscal no sentido de diminuição da dívida consolidada líquida ou se, na verdade, o resultado aumentou o estoque da dívida.
Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão	A evolução dos Restos a Pagar por Poder e Órgão no período de análise.
Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital	A evolução das Receitas de Operações de Crédito e das Despesas de Capital Líquida para evidenciar o cumprimento da Regra de Ouro no período em análise.
Demonstrativo da Projeção Atuarial do RPPS	Se os recursos alocados são suficientes para a garantia dos pagamentos dos benefícios previstos pelo plano, no intuito de dimensionar o impacto fiscal no ente da necessidade de financiamento do regime de previdência e verificar possível desequilíbrio atuarial futuro.
Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação de Recursos	A evolução dos recursos obtidos com a alienação de ativos, e da sua destinação, com vistas à preservação do patrimônio público.
Demonstrativo da Despesa com Pessoal	A evolução da Despesa Total com Pessoal Líquida e dos percentuais sobre a RCL, verificando o cumprimento dos limites no período em análise.
Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida (DCL)	Verificar e evolução da DCL comparando-a com o limite de endividamento de que trata a legislação. Comparar a evolução do estoque da dívida com a evolução do Resultado Primário.
Demonstrativo das Operações de Crédito	Analisar a evolução das Operações de Crédito efetuadas e o cumprimento dos limites de contratação de Operações de Crédito e de ARO no período analisado.
Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar	Verificar o cumprimento do art. 42 da LRF, que se dá pelo confronto das obrigações contraídas com a disponibilidade de caixa existente.

Fonte: Adaptada do Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF), 2020 e SLOMSKI, 2013.

Também foi considerada a evolução dos indicadores presentes no conteúdo dos próprios anexos e alguns dos indicadores utilizados pelo Tesouro Nacional, no Boletim de Finanças dos Entes Subnacionais: relação entre as receitas com

operações de crédito e receita corrente líquida, relação entre a dívida consolidada e a RCL, relação entre a despesa com pessoal e a receita corrente líquida, relação entre a dívida consolidada e a receita corrente líquida, e arrecadação própria/receita total.

Além disso, foram coletados indicadores macroeconômicos como IGPM e Produto Interno Bruto, para que pudessem ser utilizados como uma referência do contexto macroeconômico do Brasil no mesmo período e verificar possíveis relações com os resultados encontrados nos indicadores contábeis, a nível municipal.

Quando necessário, para aprofundamento da análise e informação complementar, além das demonstrações contábeis e demonstrativos fiscais descritos, foram utilizados outros demonstrativos presentes na prestação de contas anual do município.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Neste capítulo serão apresentados os resultados das análises realizadas nas Demonstrações Contábeis e Demonstrativos Fiscais do município de São Francisco do Conde, no período entre 2015 e 2019.

4.1 Demonstrações contábeis

Nesta seção serão apresentados os resultados das análises das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, elaboradas pelo município de São Francisco do Conde. Ela se divide entre as subseções 4.1.1, 4.1.2, 4.1.3 e 4.1.4 que se referem, respectivamente, às análises do Balanço Patrimonial, Demonstração das Variações Patrimoniais, Balanço Financeiro e Balanço Orçamentário.

4.1.1 Balanço patrimonial

Para análise deste demonstrativo que evidencia qualitativa e quantitativamente a situação patrimonial do ente público, foi utilizada a técnica de análise de quocientes, encontrando os resultados dispostos na Tabela 1.

Tabela 1 - Análise de quocientes – Balanço Patrimonial – São Francisco do Conde/BA

Quociente	2015	2016	2017	2018	2019	Média
Liquidez Imediata (LI)	2,39	1,57	1,45	1,64	1,75	1,76
Liquidez Corrente (LC)	2,47	1,7	1,73	1,76	1,89	1,91
Liquidez Seca (LS)	2,39	1,67	1,68	1,69	1,82	1,85
Liquidez Geral (LG)	0,27	0,56	0,66	0,72	0,38	0,52
Índice de Solvência (IS)	0,62	1,21	1,41	1,47	1,02	1,15
Endividamento Geral (EG)	1,6	0,83	0,71	0,68	0,98	0,96
Composição do Endividamento (CE)	0,05	0,13	0,16	0,2	0,17	0,14

Fonte: Elaborada pela autora, 2021.

A Liquidez Imediata indica a capacidade financeira da entidade em honrar imediatamente seus compromissos de curto prazo contando apenas com suas

disponibilidades, os recursos disponíveis em caixa e bancos. Em 2015, para cada R\$ 1,00 de compromissos de curto prazo, havia R\$2,39 de disponibilidades no município. No decorrer dos anos esse índice foi diminuindo, quando voltou a aumentar em 2018, levando a uma média do período analisado de 1,76.

A Liquidez Corrente e a Liquidez Seca que consideram, respectivamente, os recursos de curto prazo e os recursos de curto prazo com exceção dos itens não monetários, tiveram comportamento parecido com a liquidez imediata levando a uma média do período de 1,91 para LI e 1,85 para LS. Ou seja, para cada R\$ 1,00 de compromissos de curto prazo (passivo circulante), havia R\$ 1,91 de recursos de curto prazo (Ativo Circulante) e 1,85 de recursos de curto prazo com exceção dos itens não monetários (Disponibilidades e Créditos a Curto Prazo).

No entanto, precisam ser feitas algumas considerações com relação as disponibilidades presentes no Balanço Patrimonial, no tocante ao cálculo da Liquidez Imediata:

- a) consultando o Demonstrativo das Contas do Razão do Município e do Instituto de Previdência Municipal (IPM), assim como o Balanço Patrimonial do Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), percebe-se que as aplicações financeiras do RPPS estavam registradas em conta de títulos públicos (1.1.1.1.1.50.01) em 2015 e em conta de Poupança (1.1.1.1.1.50.02) de 2016 a 2019. Contudo, de acordo com as reavaliações atuárias do RPPS, disponíveis no e-TCM, a carteira de investimento da entidade possui uma enorme distribuição em fundos de investimento, cujo parâmetro de rentabilidade são subíndices AMBIMA - Associação Brasileira das Entidades dos Mercados Financeiro e de Capitais; logo, esse tipo de investimento deveria estar classificado nas contas de Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo do Plano de contas, especificamente nos desdobramentos da conta 1.1.4.1.1.09.00 onde devem ser registradas as aplicações em renda fixa do RPPS;
- b) se os investimentos do RPPS estivessem classificados nas contas apropriadas, eles não contariam como disponibilidade do ente (caixa e equivalentes de caixa), o que iria interferir na liquidez imediata, uma vez que em 2019, por exemplo, os investimentos do IPM (R\$ 93.101.367,43) correspondiam a 74,24% das disponibilidades do ente (R\$ 125.398.207,50), já o Passivo Circulante do IPM só correspondia a 0,045% do Passivo Circulante do ente. Ou

seja, ignorando os valores dos investimentos do RPPS a Liquidez imediata seria de 0,45, em 2019 (R\$ 32.296.840,07/ R\$ 71.735.358,71), o que indica que o ente não teria capacidade financeira para honrar imediatamente seus compromissos de curto prazo.

Deve-se salientar que os recursos previdenciários são recursos vinculados e só podem ser utilizados para pagamento de benefícios previdenciários e com as despesas orçamentárias necessárias ao funcionamento da unidade gestora do RPPS, assim, é vedada a utilização de recursos previdenciários para outras finalidades (IPC 14, 2018).

Assim, retirando os valores dos investimentos do RPPS do cálculo da LI, apura-se que para cada R\$ 1,00 de compromissos no curto prazo, o ente tinha apenas R\$ 0,45 de disponibilidades para pagar.

Já os índices de Liquidez Corrente e Liquidez Seca, que não consideram somente as disponibilidades, permaneceriam com o mesmo resultado positivo. Contudo, é prudente lembrar da vinculação dos recursos do RPPS na avaliação. Inclusive, Diniz e Lima (2016), ao definirem uma lista de indicadores de análise do Balanço Patrimonial, no cálculo dos quocientes de liquidez corrente e liquidez seca, orientam que se subtraíam os valores dos investimentos do RPPS do total do Ativo Circulante.

No tocante ao índice de Liquidez Geral, o município não apresentou bons resultados, sendo a média do período de 0,52, o que significa que os recursos realizáveis a curto e longo prazos, no município, não seriam suficientes para honrar todas as suas exigibilidades, uma vez que elas abrangem também o Passivo Não Circulante, que inclui a maior parte da dívida fundada e o passivo atuarial.

Percebe-se uma queda considerável na LG de 2018 para 2019. Com base nas notas explicativas, o principal motivo para isso foi a atualização do ajuste para perdas dos créditos tributários e não tributários, no valor de R\$ 139.338.997,24.

Na apuração da Liquidez Geral, também podemos perceber a influência dos valores do RPPS nos dados do ente, pois quando consideramos o valor do passivo não circulante nos índices de liquidez, passivo esse que inclui a provisão matemática atuarial, a liquidez cai consideravelmente com relação às outras, pois nesse caso não incluímos só os investimentos do IPM no cálculo, mas também o passivo atuarial da previdência.

Na análise do índice de solvência, a situação do ente melhora, pois consideramos na soma do ativo o valor do Imobilizado, que correspondeu, em 2019, a 91,69% do Ativo Não Circulante. Assim, considerando os totais do Ativo e do Passivo, o ente teve bons resultados a partir de 2016, sempre acima de 1, o que levou a uma média de 1,15 no período e que caracteriza o ente como solvente.

O índice de Endividamento Geral, que considera o total do passivo frente ao total do ativo, foi diminuindo desde 2015 até 2018, quando aumentou para 0,98 em 2019, também em decorrência da diminuição do ativo realizável a longo prazo, por conta da atualização do ajuste para perdas dos créditos tributários e não tributários, levando a uma média de EG de 0,96, que significa que no período para cada R\$1,00 do ativo total, R\$ 0,96 estava comprometido com as exigibilidades.

Com relação a Composição do Endividamento foi encontrada uma média de 0,14, que corresponde à parcela de curto prazo sobre a composição do endividamento total, o que é bom para o ente pois a maior parte de suas dívidas são de longo prazo. Diniz e Lima (2016) salientam que, nestes casos, deve-se ter atenção a administração da política de liquidez, observando o volume de obrigações de longo prazo que serão convertidas em curto prazo nos próximos exercícios.

Ainda na análise do Balanço Patrimonial, podemos perceber os seguintes resultados com relação ao Superávit/Déficit Financeiro:

Figura 2 – Representação gráfica do Superávit Financeiro - São Francisco do Conde - 2015 a 2019



Fonte: Elaborada pela autora, 2021.

Percebe-se, com base nos totais das fontes de recursos, que em todos os anos o município encerrou os exercícios com superávits financeiros.

Com relação a representatividade do superávit financeiro, o ente alcançou nos anos de 2015 a 2019, respectivamente, os seguintes resultados: 11,57%, 8,96%, 9,47%, 15,37% e 18,66%, uma média de 12,81% no período, o que, de acordo com os estudos de Bowman e Calia (1997, p. 4 *apud* DINIZ e LIMA, 2016, p. 451) indica que o município tem solvência de caixa adequada.

Contudo, ao observamos o Quadro do Superávit/Déficit Financeiro em cada Balanço Patrimonial, percebemos que os resultados positivos se deram, em grande parte, aos recursos financeiros da Fonte de Recurso de “Contribuição para o RPPS”. Em 2015, o superávit dessa fonte representou 37,89% do superávit total, em 2016 representou 65,18%, em 2019 representou 98,54% e em 2017 e 2018 a fonte de “Contribuição para o RPPS” representou, respectivamente, 105,33% e 102,22% do Superávit Total, ou seja, tiveram fontes de recursos com déficits financeiros nesses anos, o que quer dizer que nesses anos foram contraídas obrigações financeiras, em determinadas fontes de recursos, sem que houvesse disponibilidade de caixa suficiente para pagá-las.

Vale lembrar que o parágrafo único do artigo 8º da LRF estabelece que “os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso”. Nesse texto, o legislador deixa claro que uma fonte de vinculada não pode compensar o déficit de outra fonte de recurso.

Diniz e Lima (2016) ressaltam ser imprescindível que o ente público mantenha uma posição financeira favorável, apresentando superávits ou equilíbrio financeiro, para evitar o endividamento, uma vez que déficits fiscais absorvem superávits de exercícios anteriores e podem gerar déficits permanentes.

4.1.2 Demonstração das Variações Patrimoniais

A Demonstração das Variações Patrimoniais indica o resultado patrimonial do exercício, através do confronto entre as variações patrimoniais aumentativas e as diminutivas. Para o setor público, a DVP demonstra as variações no patrimônio público, mas não necessariamente representa o desempenho da entidade, pois não é objetivo do ente público obter lucros ou aumentar seu patrimônio, mas prestar serviços públicos de qualidade, sem deixar de manter as contas públicas equilibradas.

Assim, a Tabela 2 evidencia o quociente do resultado das variações patrimoniais e o resultado patrimonial no período estudado.

Tabela 2 - Análise do Resultado Patrimonial – DVP – São Francisco do Conde/BA

Item analisado	2015	2016	2017	2018	2019
Quociente do Resultado Patrimonial	0,97	1,36	1,03	1,03	0,87
Resultado Patrimonial Consolidado	-23.501.948,03	306.486.931,25	25.932.147,57	31.648.102,05	-135.761.315,43

Fonte: Elaborada pela autora, 2021.

O quociente do resultado patrimonial é encontrado através da razão entre as variações patrimoniais aumentativas (VPA) e as variações patrimoniais diminutivas (VPD), e o resultado patrimonial é a diferença entre as VPA e as VPD.

No período estudado, percebe-se que houve uma diminuição no patrimônio do município nos anos de 2015 e 2019. Nos anos de 2017 e 2018 houve um pequeno acréscimo e em 2016 um aumento considerável no patrimônio, que levou a uma média de 1,05 na relação entre VPA e VPD, demonstrando um tímido acréscimo patrimonial nos anos em questão.

Em todos os anos, a principal variação aumentativa foi a de transferências recebidas dos Estados e da União, enquanto a VPA correspondente as receitas tributárias, que derivam de arrecadação própria, representaram somente de 4,25% a 8,87% do total das VPA, de 2015 a 2019, demonstrando que os acréscimos patrimoniais em São Francisco do Conde estão fortemente ligados ao recebimento de recursos de outros entes da federação.

No tocante as VPD, a mais representativa nesses anos foi a de transferências concedidas, contudo, considerando que o município inclui na DVP as operações intraorçamentárias, indo de encontro a lógica do plano de contas aplicado ao setor público, a despesa que mais contribui para diminuição do patrimônio do município é o gasto com pessoal e encargos sociais.

4.1.3 Balanço Financeiro

Na análise dos Balanços Financeiros de São Francisco do Conde, que demonstram as receitas e as despesas orçamentárias, os recebimentos e os pagamentos de natureza extraorçamentária e os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte, em cada ano, foi possível realizar as observações listadas a seguir.

No ano de 2015 houve aumento dos investimentos com aquisição de imobilizado, mas um aumento mais considerável das obrigações de longo prazo; as despesas orçamentárias foram maiores que as receitas orçamentárias e a variação do saldo em espécie foi negativa, demonstrando um mau desempenho financeiro.

Em 2016 também houve aumento dos investimentos com aquisição de imobilizado, mas um aumento mais significativo das obrigações de curto e longo prazo; as despesas orçamentárias foram maiores que as receitas orçamentárias e a variação do saldo em espécie foi negativa, demonstrando, assim como no ano anterior, um mau desempenho financeiro.

Já a partir de 2017, o desempenho financeiro do município começou a melhorar: as receitas orçamentárias foram maiores que as despesas orçamentárias, houve aumento do saldo em espécie, aumento da aquisição dos estoques e imobilizado e diminuição do endividamento. O bom desempenho também se estendeu a 2018 e 2019, exceto pelo aumento das obrigações que ocorreu nesses anos.

O quociente orçamentário do resultado financeiro indica a parcela da variação do saldo do disponível que pode ser explicada pelo resultado orçamentário, os anos em que mais houve influência do resultado orçamentário no financeiro foram os anos de 2016 e 2019, conforme apresentado na Tabela 3.

Tabela 3 - Análise do Resultado Financeiro – BF – São Francisco do Conde/BA

Item analisado	2015	2016	2017	2018	2019
Quociente orçamentário do Resultado Financeiro	0,18	2,98	0,62	0,82	1,04
Resultado Financeiro Consolidado	-7.221.682,36	-5.502.906,87	7.069.177,15	36.906.153,90	11.042.647,14
Resultado Financeiro RPPS	11.856.321,39	7.801.908,58	21.448.563,74	30.618.314,27	14.367.497,30

Fonte: Elaborada pela autora, 2021.

Diniz e Lima (2016) esclarecem que um resultado financeiro positivo não necessariamente significa boa gestão das receitas e despesas correntes, pois esse superávit de caixa pode ser resultante de endividamento, assim como um déficit de caixa pode ser resultante de uma redução do endividamento.

O resultado financeiro do município melhorou no decorrer dos anos analisados, tornando-se positivo a partir de 2017, denotando um certo equilíbrio financeiro. No entanto vale notar, na Tabela 3, que tanto em 2017 quanto em 2019 o resultado financeiro do Instituto de Previdência Municipal, foi maior que o consolidado, demonstrando que, nesses anos, foram os valores aplicados do RPPS os responsáveis pelo resultado positivo.

De acordo com o Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida, no período analisado houve aumento da dívida nos anos de 2015, 2016 e 2019 e diminuição do montante em 2017 e 2018, o que indica que os resultados financeiros negativos, presentes nos Balanços Financeiros de 2015 e 2016, não se deram por uma redução do endividamento, e os resultados positivos, nos BF de 2017 e 2018, não se deram em virtude do aumento da dívida.

4.1.4 Balanço Orçamentário - DCASP e anexo 1 do RREO

Os Balanços Orçamentários do município de São Francisco do Conde evidenciaram a comparação entre os valores orçados das receitas e despesas e os valores executados em cada ano pesquisado.

Ao aplicarmos a análise de quocientes nessa demonstração, encontramos os resultados evidenciados na Tabela 4.

O Quociente do Equilíbrio Orçamentário indica se há equilíbrio entre a previsão e fixação constante na LOA, equilíbrio que pôde ser visto em todos os anos no município. Só houve diferença entre a previsão de receitas em despesas em 2019, ainda assim, com receitas a maior, o que ocorreu por conta de R\$ 3.455.700,00 de Recursos provenientes de vetos na despesa.

O Quociente de Execução da Receita indica a existência de excesso ou falta de arrecadação para a cobertura de despesas. Em todos os anos analisados a arrecadação foi maior do que a receita prevista, com exceção de 2019, quando a receita realizada alcançou 94% da previsão.

Tabela 4 - Análise de quocientes – Balanço Orçamentário – São Francisco do Conde/BA

Quociente	2015	2016	2017	2018	2019	Média
Quociente do Equilíbrio Orçamentário	1	1	1	1	1,01	1,00
Quociente de Execução da Receita	1,03	1,06	1,28	1,11	0,94	1,08
Quociente de Desempenho da Arrecadação	1,03	1,06	1,28	1,11	0,94	1,08
Quociente de Utilização do Superávit Financeiro	0,53	0,51	0,18	0,2	0,07	0,30
Quociente de Execução da Despesa	0,96	0,98	0,96	0,95	0,91	0,95
Quociente do Resultado Orçamentário	0,99	0,97	1,01	1,06	1,02	1,01
Quociente da Execução Orçamentária Corrente	1,06	1,01	1,06	1,10	1,13	1,07
Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária	1,03	1,01	1,06	1,10	1,06	1,05

Fonte: Elaborada pela autora, 2021.

Como não houve alteração nos valores das colunas de previsão inicial da receita e previsão atualizada, o Quociente de Desempenho da Arrecadação foi igual ao Quociente de Execução da Receita. Em 2017 a arrecadação foi 21,86% (111.270.391,57) a maior que o previsto e sua previsão destoou dos valores previstos e executados nos anos anteriores, o que demonstra um planejamento orçamentário deficiente no ano em questão.

O Quociente de Utilização do Superávit Financeiro indica a parcela do superávit financeiro apurado no Balanço Patrimonial do exercício anterior, utilizada para abertura de créditos adicionais. No período estudado, o município utilizou uma média de 30% do superávit financeiro para abertura de créditos adicionais, o que podemos entender como uma porcentagem razoável, tendo em vista que em todos os anos a respectiva LOA autorizava a abertura de crédito decorrente de superavit financeiro em até o limite de 100%.

Algo interessante sobre a utilização do superávit financeiro para abertura de créditos adicionais é que após sua utilização o BO demonstrará uma situação de desequilíbrio entre a previsão atualizada da receita e a dotação atualizada, isso ocorre porque o superávit financeiro de exercícios anteriores, quando utilizado como fonte de recursos para abertura de créditos adicionais, não pode ser demonstrado como parte da receita orçamentária do Balanço Orçamentário que integra o cálculo do resultado orçamentário, pois esses valores já foram registrados como receitas em exercícios anteriores (MCASP, 2018).

Podemos ver essa situação de aparente desequilíbrio nos Balanços Orçamentários do município, que pode ser esclarecida, somando-se os valores da linha “Total” e da linha “Saldo de Exercícios Anteriores” presentes na coluna “Previsão Atualizada” da Receita e confrontando o resultado encontrado com a linha de “Total” da coluna “Dotação Atualizada”.

O Quociente de Execução da Despesa evidencia uma possível ineficiência no processo planejamento-execução ou uma economia de despesa orçamentária. A média desse quociente nos anos de 2015 a 2019 foi de 0,95, ou seja, quase 100% da dotação atualizada foi executada, o que pode ser entendido como uma pequena economia de despesa, uma vez que grande parte desses saldos não utilizados compõem a reserva orçamentária do RPPS. Ou seja, no período em questão, houve conformidade entre a estimativa de despesa orçamentária e os valores executados.

O Quociente do Resultado Orçamentário indica a existência de superávit ou déficit orçamentário. Em todos os anos analisados, somente em 2015 e 2016 o quociente apontou que a despesa empenhada superou a receita realizada evidenciando um déficit; contudo, a diferença entre receita e despesa não chegou a 1% em 2015 e nem a 5% em 2016, além disso, nos anos seguintes e na média dos anos os resultados demonstram um equilíbrio orçamentário no município com as receitas realizadas maiores que as despesas empenhadas, mesmo a diferença entre receitas e despesas não sendo muito grande.

Diniz e Lima (2016), destacam que essa posição de equilíbrio não pode ser entendida como uma situação confortável, uma vez que a capacidade de geração de poupança é reduzida e o crescimento entre receitas e despesas se torna proporcional, o que pode representar um risco num cenário de crise pois haveria pouca flexibilidade para manter o equilíbrio orçamentário e o gestor teria que reduzir gastos ou aumentar tributos.

O município também teve um bom resultado na apuração do Quociente da Execução Orçamentária Corrente, que indica se a receita corrente suportou as despesas correntes ou se foi necessário utilizar receitas de capital para financiar despesas correntes, prática que não é recomendada. Em todos os anos pesquisados, a receita corrente de São Francisco do Conde foi suficiente para pagamento das despesas correntes.

O último quociente analisado, no BO, o Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária, indica o quanto a receita orçamentária arrecadada

representa em relação à despesa orçamentária paga. Na média dos anos, para cada R\$ 1,00 de despesa paga, havia R\$ 1,05 de receita arrecadada.

O Balanço Orçamentário, além de uma demonstração contábil, é um dos anexos que compõem o Relatório Resumido da Execução Orçamentária. Além das informações encontradas através da análise de quocientes, podemos obter diversas outras observando as informações desse anexo.

Comparando os valores da linha de “Investimentos” das despesas orçamentárias com o total empenhado da linha “Subtotal com Refinanciamento”, podemos perceber a reduzida aplicação em investimentos no município, que no período estudado alcançou o máximo de 5,5% da despesa em 2017 e chegou ao mínimo de 1,44% em 2019.

Podemos observar também que a natureza de despesa que mais impactou no total da despesa foi o gasto com “pessoal e encargos sociais” e o menor gasto foi com a “amortização da dívida” em 2015 e 2016 e com “juros e encargos da dívida”, de 2017 a 2019.

A arrecadação que mais impactou no total das receitas, em todos os anos, foi a de transferências intergovernamentais, que se refere aos valores recebidos da União e do Estado, pelo município.

Com relação as alterações orçamentárias, ao compararmos a dotação inicial com a dotação atualizada, no período estudado, encontramos uma média de aumento da previsão inicial em 12,69%. Vale chamar a atenção para o ano de 2017, quando o município atualizou a dotação em 31,97% do valor inicial, demonstrando neste ano um planejamento orçamentário deficiente.

Um outro ponto importante a ser levado em consideração é a comparação entre as receitas de arrecadação própria do município, aqui consideradas as tributárias, patrimoniais, de contribuições, de serviços, industriais e de agropecuária (exceto intraorçamentárias), e a despesa executada com pessoal e encargos sociais (exceto intraorçamentárias). As despesas com pessoal, no período estudado chegam a representar 394,84% da receita própria municipal, uma média de 362,73%, o que demonstra a dependência do recebimento de transferências intergovernamentais para pagar uma despesa, que pode até reduzir, mas que nunca vai deixar de existir e é essencial para o funcionamento da máquina pública; essa dependência deixa o município à mercê da conjuntura econômica e política dos outros entes federativos.

4.2 Relatório Resumido da Execução Orçamentária

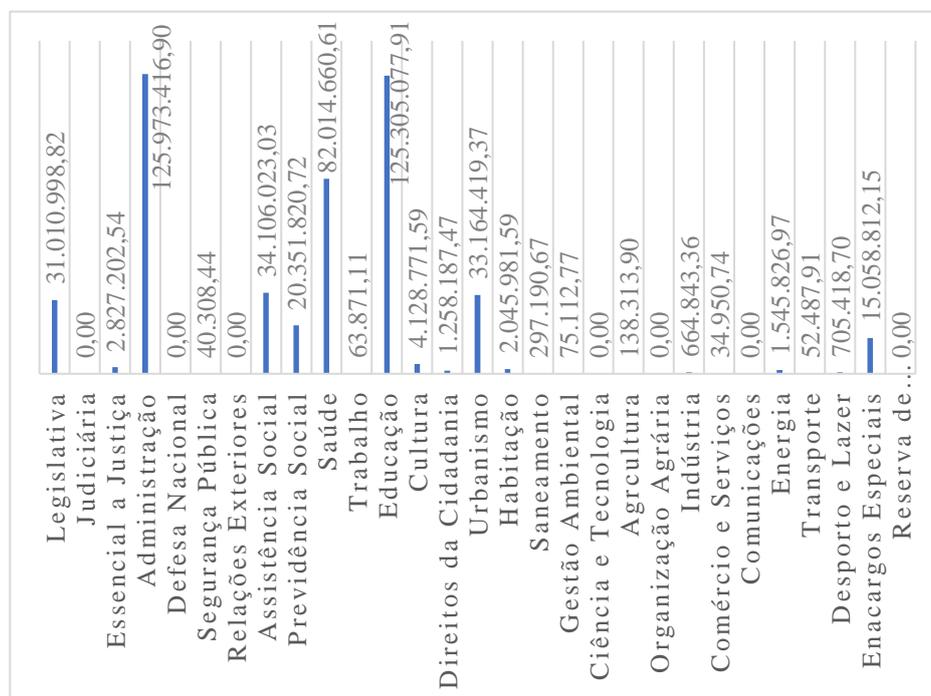
Nesta seção serão apresentados os resultados das análises dos anexos do RREO, elaborados pelo município de São Francisco do Conde. A análise de cada anexo será apresentada em uma subseção.

4.2.1 Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção

Na análise desse demonstrativo, foi possível observar as despesas realizadas pelo ente público por classificação funcional, observando quanto o município de São Francisco do Conde investiu em cada grande área de atuação.

O gráfico abaixo, Figura 3, foi elaborado no intuito de melhorar a visualização das informações desse demonstrativo e considerando a média dos valores aplicados (despesas empenhadas) pelo município de São Francisco do Conde em cada área de atuação, entre os anos de 2015 e 2019.

Figura 3 – Representação gráfica da média das despesas por Função – São Francisco do Conde - 2015 a 2019



Fonte: Elaborada pela autora, 2021.

Observa-se que a função Administração, diretamente relacionada ao funcionamento da máquina pública e a despesa com pessoal, foi a que mais recebeu

recursos nesses anos, uma média de R\$ 125.973.416,90, sendo seguida pelas funções Educação e Saúde, com uma média de investimento de R\$ 125.305.077,91 e R\$ 82.014.660,61, respectivamente. Vale observar que dentro de cada função no demonstrativo também existem subfunções “administração”.

Com relação as áreas de atuação que menos receberam recursos nesses anos, com exceção das que não receberam, estão as funções de Comércio e serviços, Transporte e Segurança Pública.

4.2.2 Demonstrativo da Receita Corrente Líquida

Uma das técnicas sugeridas para análise da RCL é a comparação dos valores obtidos nos períodos estudados com a variação do Produto Interno Bruto e do Índice Geral de Preços do Mercado – IGP-M, pois estes servem como indicadores da macroeconomia. O PIB corresponde a soma dos valores dos bens e serviços produzidos no país em determinado período e o IGP-M registra as variações de preço no mercado, para medir a inflação. Nessa comparação, obtivemos os resultados apresentados na Tabela 5.

Tabela 5 – Comparação da variação da RCL, PIB e IGP-M

Item	2015	2016	2017	2018	2019
Varição do PIB	-3,5	-3,3	1,3	1,3	1,1
IGP-M acumulado	10,54	7,17	-0,52	7,54	7,3
Varição da RCL	7,65%	0,78%	1,96%	7,48%	-1,17%

Fonte: Elaborada pela autora (2021), com base nos dados do IBGE (2019) e Índices & Indicadores (2021).

Os dados da tabela demonstram que a RCL do município não se comportou da mesma forma que os indicadores macroeconômicos, a exemplo de 2015, que quando o PIB caiu consideravelmente, a receita do município foi crescente. Já em 2016, quando houve novamente uma retração no PIB, a porcentagem de crescimento da RCL diminuiu muito, mas ela continuou positiva. Em 2019, o comportamento da RCL também destoou do indicador macroeconômico, embora o PIB tenha diminuído com relação ao ano anterior, ele foi crescente, mas a receita do município retraiu.

No tocante ao IGP-M, apenas em 2015 e em 2018 ele teve comportamento parecido com a receita do município, mas cabe ressaltar que os itens que são levados

em consideração no cálculo do índice não têm uma relação muito grande com a formação das receitas de São Francisco do Conde, que são predominantemente de transferências e a principal delas o ICMS, que em grande parte se deve a produção da refinaria Landulpho Alves.

A partir da análise do demonstrativo da Receita Corrente Líquida, considerando a média da receita tributária, da receita de transferência e do total da receita corrente, nos anos de 2015 a 2019, percebe-se que a média da receita tributária (R\$ 54.361.283,97) correspondeu somente a 9,61% da média do total da receita corrente (R\$ 563.925.578,84) nesses anos, enquanto a média da receita de transferências (R\$ 489.228.964,52) correspondeu a 86,78% desse total.

O artigo 11 da LRF determina que “Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.”, contudo, percebe-se um baixo esforço fiscal do município para arrecadação dos tributos de sua competência e uma forte dependência das transferências intergovernamentais. Pode-se ver um exemplo desse baixo esforço fiscal analisando o Demonstrativo da Dívida Ativa Tributária e Não Tributária do município em 2019, nota-se que do total do saldo da dívida ativa (R\$ 151.292.575,84), o município arrecadou apenas 0,33% (R\$ 502.064,02) no ano em questão, além de considerar grande parte do total da dívida como perdas estimadas.

Outro ponto a ser observado se refere ao Fundeb. No funcionamento do fundo, quanto a transferência de recursos, os entes podem se encontrar em duas posições: transferidor e receptor. Como transferidor, os entes realizam a contribuição para formação do fundo, que no caso municípios é 20% de determinadas receitas de transferências e, como receptor, registram a receita proveniente do fundo, que tem o valor calculado de acordo com o número de alunos matriculados no ensino básico. No caso de São Francisco do Conde, o município transferiu, nesses 5 anos, R\$ 417.783.773,80, mas só recebeu R\$ 139.518.382,75, o que corresponde a apenas 33,39% do valor enviado.

Da análise das receitas que compõem a RCL também podemos ver a vinculação entre as receitas de São Francisco do Conde e a existência da refinaria de petróleo Landulpho Alves no município. Da média da Receita Corrente Líquida, de 2015 a 2019, 4,39% foram de recursos de transferências de Royalties e Fundo especial petróleo e 69,42% da transferência da cota-parte ICMS.

O cálculo da cota de repasse do ICMS é feito com base no Índice de Participação dos Municípios e é o Tribunal de Contas do Estado que calcula quanto cada município deve receber com base na movimentação econômica, a área e a população de cada um.

De acordo com reportagem de Valéria (2019), do G1, a refinaria é responsável por 82% do repasse do ICMS recebido por São Francisco do Conde. Refinaria essa que teve sua venda para a *holding* Mubadala aprovada pelo Conselho de Administração da Petrobras em 24 de março de 2021, venda que traz bastante incerteza para o município e para os servidores da Prefeitura.

Feijó (2020) fala sobre quatro tipos de equilíbrio em finanças públicas: o orçamentário, o fiscal, o intertemporal e o intergeracional. Esses dois últimos estão diretamente ligados aos entes que são dependentes de receitas decorrentes da exploração de recursos naturais, como os royalties do petróleo.

O equilíbrio intertemporal se refere a não utilização de receitas finitas para financiamento de despesas continuadas, e o equilíbrio intergeracional deve buscar que uma geração não prejudique a geração seguinte, dar garantias as futuras gerações dos benefícios gerados pela exploração dos recursos naturais, mesmo quando estes estiverem exauridos (FEIJÓ, 2020). No município de São Francisco do Conde percebe-se não só a despreocupação em poupar uma parcela desses recursos para as futuras gerações, como a total dependência de receitas relacionadas a exploração de recursos não renováveis, pela geração atual.

Outra preocupação com relação as receitas municipais é a possível aprovação de uma Reforma Tributária, uma vez que as propostas de emenda à Constituição, em discussão, convergem com relação a substituição dos tributos que incidem sobre bens e serviços por um só imposto sobre valor agregado. Considerando que quase 70% da arrecadação de São Francisco do Conde decorre da cota-parte ICMS, o município teria redução considerável de suas receitas, uma vez que a mudança busca reduzir a desigualdade de arrecadação entre os municípios e, com isso, as cidades com refinaria, como Barueri, e Paulínea em São Paulo, e São Francisco do Conde, na Bahia, seriam as que mais sofreriam perdas (SERODIO, 2020).

4.2.3 Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias

Esse demonstrativo deve conter informações sobre a previsão e execução das receitas e despesas previdenciárias e os repasses recebidos para cobertura de déficits financeiro e atuarial.

O demonstrativo identifica o total das receitas previdenciárias, incluídas as intraorçamentárias, e representa o somatório das receitas correntes e de capital, pelos seus valores líquidos, contudo, em 2018, não foram evidenciados no demonstrativo do município de São Francisco do Conde os valores das contribuições patronais (intraorçamentárias), assim, para evidenciar a realidade do município de forma fidedigna, foram acrescentados na análise os valores presentes no "Resumo Geral da Receita", documento disponível no e-TCM consulta pública, para acréscimo do valor.

Tabela 6 – Resultado Previdenciário – São Francisco do Conde

Item	2015	2016	2017	2018	2019
Receita Previdenciária	24.098.686,93	20.692.321,81	36.293.197,91	50.249.165,76	43.841.925,36
Despesa Previdenciária	14.395.474,48	16.588.202,11	18.613.356,51	21.991.487,16	30.407.880,97
Resultado Previdenciário	9.703.212,45	4.104.119,70	17.679.841,40	28.257.678,60	13.434.044,39

Fonte: Elaborada pela autora (2021).

Na soma dos valores nos anos pesquisados, as receitas de contribuições patronais representaram 70,91% do total de receitas previdenciárias e as receitas de contribuições dos segurados, apenas 29,09%.

Entre 2015 e 2019 houve oscilação no valor da receita com queda em 2016, aumento em 2017 e em 2018, e novamente uma retração em 2019. A receita média dos anos foi de R\$ 35.035.059,55. No ano de 2016 foi realizado concurso público no município, logo, as novas contratações em 2017 foram responsáveis pelo aumento de 75,39% nas receitas previdenciárias, com relação ao ano anterior.

As despesas previdenciárias, numa média de R\$ 20.399.280,25 por ano, foram crescentes a cada exercício que se passou, principalmente de 2018 para 2019, com aumento de 38,27%, com relação ao ano anterior.

O confronto entre as receitas e as despesas previdenciárias, descritas na Tabela 6, gerou um resultado positivo em todos os anos analisados, uma média de R\$ 14.635.779,31. O resultado positivo se deve às receitas de contribuições patronais, pois as receitas de contribuições de segurados representaram somente uma média de 43,59% da despesa.

Nesses 5 anos, o município não realizou aportes para amortização do déficit atuarial.

4.2.4 Demonstrativo dos Resultados Primário e Nominal

O acompanhamento dos resultados primário e nominal possibilita que os gestores possam acompanhar se as receitas arrecadadas irão comportar o cumprimento das metas fiscais e, caso não comportem, há tempestividade para que sejam tomadas medidas como limitação de empenho e movimentação financeira.

Em São Francisco do Conde, no período pesquisado as receitas primárias foram crescentes em todos os anos, com exceção de 2019, levando a um aumento médio de 3,26% no período. No tocante a execução das despesas primárias, elas foram crescentes até 2017, quando começaram a cair até 2019, gerando um aumento médio de 0,6% nas despesas primárias de 2015 a 2019.

Esse comportamento das receitas e despesas primárias foi responsável pelos resultados evidenciados na Tabela 7.

Tabela 7 – Meta de Resultado Primário X Resultado Primário

Item	2015	2016	2017	2018	2019
Meta LDO	4.163.500,00	-5.446.925,00	-2.175.224,00	-	11.118.496,56
Resultado Primário	-	-	-8.434.378,42	37.193.997,35	17.657.419,99
Diferença entre meta e resultado	9.550.317,52	14.809.388,38	-6.259.154,42	50.944.208,99	6.538.923,43
Porcentagem da diferença	-229,38%	-271,89%	-287,75%	370,50%	58,81%

Fonte: Elaborada pela autora (2021)

A partir dos dados da Tabela 7 pode-se notar que o ente apurou resultado primário negativo nos três primeiros exercícios pesquisados, ou seja, os dados indicaram que não houve um esforço fiscal, por parte do ente, direcionado à diminuição do estoque da dívida pública. Já em 2018 e 2019 houve uma significativa melhora nos resultados, contribuindo para uma média de R\$ 4.154.781,60 de resultado primário no período em questão.

Algo importante a se considerar na análise deste resultado é que, até 2017, eram consideradas as despesas empenhadas para o cálculo do resultado primário, já em 2018 e 2019 passou-se a se considerar apenas as saídas de caixas, as despesas realmente pagas, o que pode ter levado a melhora dos resultados.

No que diz respeito à meta de resultado primário prevista na LDO, nota-se um mal planejamento por parte do ente, com diferença de até 370,50% entre o previsto e

o realizado. O único ano que o município não teve uma assimetria tão discrepante foi em 2019, mas ainda assim a diferença foi de mais de 50% da previsão, demonstrando a inexistência de um elo entre o planejamento, a elaboração e a execução do orçamento.

Com relação ao Resultado Nominal, até o exercício de 2017, ele era calculado pela diferença entre o saldo da dívida fiscal líquida em 31 de dezembro de determinado ano em relação ao apurado no mesmo período do ano anterior. A partir do exercício de 2018, a meta do resultado nominal passou a ser estipulada e acompanhada pela metodologia acima da linha, somando a conta de juros ao resultado primário.

Outra mudança na metodologia é que até 2018, na apuração do resultado nominal pela variação da dívida líquida, o cálculo era com base no valor do exercício atual menos o do exercício anterior, então o resultado negativo significava diminuição da dívida e o positivo aumento da dívida. Já a partir de 2018, a situação se inverteu, passou-se a realizar o cálculo com o valor da dívida líquida no exercício anterior menos o valor no exercício atual, logo, o resultado positivo passou a significar diminuição da dívida e o negativo, aumento da dívida.

Na Tabela 8 está o comparativo entre as metas de resultado nominal e os resultados encontrados.

Tabela 8 – Meta de Resultado Nominal X Resultado Nominal

Item	2015	2016	2017	2018	2019
Meta LDO	902.300,00	3.735.438,00	5.519.348,00	25.354.401,78	644.556,03
Resultado abaixo da linha (com exclusão das disponibilidades e RP do RPPS em 2018 e 2019)	55.447.048,54	72.471.059,04	-12.286.788,84	17.495.060,58	-37.158.667,82
Resultado acima da linha	-	-	-	42.940.222,27	15.455.706,44
Diferença entre meta e resultado	54.544.748,54	68.735.621,04	17.806.136,84	17.585.820,49	14.811.150,41
Porcentagem da diferença	6045,08%	1840,10%	-322,61%	69,36%	2297,88%

Fonte: Elaborada pela autora (2021)

Cabe informar, que na elaboração da tabela, para evidenciação de dados que refletissem a realidade e harmonização dos valores encontrados entre os anos, foi

necessário ajustar alguns valores presentes no demonstrativo de 2018 e 2019, pois, de 2015 a 2017, o demonstrativo do resultado nominal continha um quadro da Dívida Fiscal Líquida Previdenciária, esse quadro continha os valores do passivo atuarial, dos haveres financeiros e disponibilidade de caixa, assim como a variação da dívida fiscal líquida do RPPS; contudo, a partir do exercício de 2018, a STN alterou o formato do demonstrativo e passou a orientar que o passivo atuarial, embora cause impacto na situação econômico-financeira do ente, não seria incluído no conceito de dívida consolidada.

O MDF (2020) orienta que as disponibilidades de caixa do RPPS não devem ser incluídas como disponibilidade de caixa bruta do ente, uma vez que as dívidas e os haveres do RPPS não são considerados no cálculo da Dívida Consolidada Líquida. Contudo, o município de São Francisco do Conde, nos anos de 2018 e 2019, considerou a disponibilidade de caixa e os Restos processados do RPPS no cálculo, distorcendo os valores do demonstrativo. Nesta análise, com base nos dados do Balanço Patrimonial do Instituto de Previdência Municipal e na relação de Restos Processados do ente, retirados do e-TCM, foram excluídos os valores do RPPS do montante da disponibilidade financeira bruta e dos restos processados, para melhor análise.

Com relação aos resultados, percebe-se aumento da dívida líquida nos anos de 2015, 2016 e 2019, embora em 2019, pela metodologia acima da linha o resultado nominal tenha sido positivo, não evidenciando as novas inscrições de dívidas que ocorreram no exercício.

Já em 2017 e 2018, o ente apurou resultado nominal positivo, assim como uma diminuição da dívida líquida.

Com relação ao planejamento das metas, percebe-se o mesmo que foi demonstrado por Cruz (2015) na sua pesquisa em municípios de grande porte, os valores alcançados pelo município em todos os anos, com exceção de 2018, são extremamente diferentes das metas estabelecidas, sugerindo imperícia no planejamento por parte do município.

4.2.5 Demonstrativo dos Restos a Pagar por poder e órgão

O Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão evidenciou a execução dos restos a pagar, demonstrando os valores inscritos, pagos, cancelados e os saldos

dos restos processados e não processados. A Tabela 9 apresenta os saldos de restos a pagar em cada ano do período estudado.

A partir da análise do demonstrativo do município de São Francisco do Conde percebe-se que, no decorrer dos anos estudados, houve oscilação do montante de restos a pagar, alternando entre acréscimos e diminuições. Comparando o período inicial e final, os restos processados aumentaram em 101,9% levando a um montante de R\$ 9.819.315,60 em 2019; e os restos não processados diminuíram apenas 6,31%, com saldo de R\$ 23.291,61 em 2019.

Tabela 9 – Saldo de Restos a Pagar Processados e Não Processados – 2015 a 2019

Saldo de Restos a Pagar	2015	2016	2017	2018	2019
Restos Processados	4.868.615,04	2.351.209,09	2.678.010,10	12.651.137,70	9.819.315,60
Restos não processados	24.861,29	207.446,29	22.312,49	151.171,09	23.291,61

Fonte: Elaborada pela autora (2021).

Vale salientar que o fato de um resto ser processado, tendo passado pelo estágio da liquidação da despesa, indica que o credor já tem o direito líquido e certo de receber o valor que lhe é devido, não sendo uma boa prática de gestão o acúmulo dessas obrigações.

4.2.6 Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital

A Constituição Federal veda a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, com exceção de algumas ressalvas. O Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital do município evidenciou o cumprimento desta regra, conforme Tabela 10.

Tabela 10 – Cumprimento da Regra de Ouro – São Francisco do Conde

Item	2015	2016	2017	2018	2019
Receita de Operação de Crédito	-	-	13.480.485,79	6.083.460,63	623.269,59
Despesa de Capital	27.548.758,69	20.707.506,52	34.586.669,97	33.067.639,64	19.314.640,16

Fonte: Elaborada pela autora (2021).

Em nenhum dos anos do período pesquisado o município de São Francisco do Conde descumpriu a Regra de Ouro, os valores das despesas de capital foram sempre mais que o dobro das receitas de capital, demonstrando o cumprimento do dispositivo

constitucional e que o município não está realizando empréstimos para financiar despesas correntes.

4.2.7 Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime de Previdência

Esse demonstrativo projetou, para o município de São Francisco do Conde, as receitas e despesas previdenciárias, o resultado previdenciário e o saldo financeiro do exercício ao longo de um período de setenta e cinco anos.

O artigo 69 da LRF determina que o ente da Federação que mantiver ou vier a instituir regime próprio de previdência social para seus servidores conferirá-lhe caráter contributivo e o organizará com base em normas de contabilidade e atuária que preservem seu equilíbrio financeiro e atuarial.

De acordo com a última avaliação atuarial realizada dentro do período da pesquisa, o município começaria a ter resultado previdenciário negativo a partir do ano de 2046, ou seja, a partir desse ano suas receitas passariam a ser menores que as despesas. O saldo financeiro se encerraria em 2063, uma vez que o município estaria acumulando resultados negativos desde 2046, consumido esse saldo. As receitas previdenciárias do município se encerrariam em 2064, mas até 2092 (último ano da projeção) ainda existiram despesas, sem existir financeiro para cobertura dessas despesas desde 2063.

O demonstrativo do município evidenciou, a partir desses dados, um desequilíbrio atuarial no futuro e a necessidade não só de realização de concursos públicos, como de realização de repasses ao RPPS por parte do ente, a necessidade de financiamento do regime de previdência próprio.

4.2.8 Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos

O artigo 44 da LRF veda a “aplicação da receita de capital derivada da alienação de bens e direitos que integram o patrimônio público para o financiamento de despesa corrente, salvo se destinada por lei aos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos”. De acordo com os demonstrativos publicados por São Francisco do Conde, de 2015 a 2019, só houve receita de alienação de ativos em 2015 e 2018 e em nenhum dos anos foi realizada despesa com essa fonte de

recursos para pagamento de despesas de capital ou despesas correntes do regime de previdência.

Observa-se, na Tabela 11, que mesmo não havendo registro de despesa permitida legalmente, a linha de “Saldo Financeiro a Aplicar”, que indica o saldo que poderá ser aplicado em despesas de capital ou despesas correntes dos regimes de previdência, não varia somente quando da realização de receitas, mas ele vai diminuindo a cada ano mesmo sem registro de despesas de capital ou correntes do RPPS, demonstrando ou incoerência na elaboração do demonstrativo ou utilização dos recursos para outra finalidade.

Tabela 11 – Receita de alienação de ativos e aplicação de recursos – São Francisco do Conde

Item	Receita com alienação de ativos	Aplicação dos Recursos em despesas de capital ou despesas correntes do regime de previdência	Saldo financeiro a aplicar
2015	225.411,01	-	338.202,09
2016	-	-	319.002,09
2017	-	-	188.355,10
2018	336.750,00	-	517.332,77
2019	2.603,78	-	2.603,78

Fonte: Elaborada pela autora (2021).

Não foi possível verificar ao certo o motivo da diminuição do saldo financeiro desses recursos, pois nenhum dos relatórios disponíveis no Siconfi e e-TCM apresentava a execução da despesa por natureza de despesa e fonte de recurso.

Também compõem o RREO, o Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas, o Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino e o Demonstrativo das Receitas e Despesas com Ações e Serviços Públicos de Saúde. Os dois últimos acompanham o cumprimento dos mínimos constitucionais de aplicação em Educação e Saúde.

Embora esses demonstrativos não estejam diretamente ligados ao equilíbrio das contas municipais, vale relatar que em todos os anos pesquisados o município cumpriu as aplicações mínimas em Saúde e Educação, até ultrapassando consideravelmente esses mínimos.

Quanto ao Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas, o município não realizou esse tipo de parcerias no período em questão.

4.3 Relatório de Gestão Fiscal

Nesta seção serão apresentados os resultados das análises dos anexos do RGF, elaborados pelo município de São Francisco do Conde. A análise de cada anexo será apresentada em uma subseção.

4.3.1 Demonstrativo da despesa com pessoal

Esse anexo demonstrou os valores da despesa com pessoal do município, executada nos últimos doze meses, em cada ano, o percentual da despesa total com pessoal em relação à receita corrente líquida, e o cumprimento do limite estabelecido na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Nos anos pesquisados, o município teve uma média de despesa com pessoal de 53,95% da RCL, ou seja, em média São Francisco do Conde ficou dentro limite estabelecido na LRF, porém, olhando cada exercício individualmente, na Tabela 12, observa-se o aumento da despesa com pessoal a cada ano e o descumprimento do limite nos anos de 2018 e 2019.

Tabela 12 – Limite de Despesa com Pessoal

Item	2015	2016	2017	2018	2019
Despesa com pessoal	219.666.975,45	242.203.916,16	249.035.736,95	277.011.280,31	283.838.048,93
RCL	450.612.375,85	454.139.140,65	463.039.641,21	497.689.990,76	491.885.553,90
Despesa com Pessoal/ RCL	48,75%	53,33%	53,78%	55,66%	57,70%

Fonte: Elaborada pela autora (2021)

Em todos os anos o município ultrapassou pelo menos um dos limites estabelecidos na LRF: ou o limite prudencial de 51,30%, ou o limite de alerta de 48,60% ou o limite de fato de 54%, que foi ultrapassado nos últimos dois anos pesquisados.

Nessa situação, o município precisaria, em 2020, eliminar o percentual excedente nos dois quadrimestres seguintes, ou estaria sujeito a proibição de receber transferências voluntárias; obter garantia, direta ou indireta, de outro ente; e contratar

operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento ou pagamento da dívida mobiliária e as que visassem à redução das despesas com pessoal. Contudo, em 2020, em decorrência da calamidade pública nacional, a Lei Complementar nº 173 de 2020 suspendeu os prazos de recondução ao limite enquanto perdurar a situação de calamidade. Logo após, em janeiro de 2021, a Lei Complementar nº 178 determinou que o Poder ou órgão cuja despesa total com pessoal ao término de 2021 estiver acima de seu respectivo limite, deverá eliminar o excesso à razão de, pelo menos, 10% a cada exercício a partir de 2023, de forma a se enquadrar no respectivo limite até o término do exercício de 2032.

Embora os prazos de recondução estejam suspensos, percebe-se a necessidade de melhoria na gestão das despesas do município, uma vez que o comprometimento de quase 60% da receita para pagamentos de pessoal, concorre com a concretização das diversas políticas públicas que deixam de ser realizadas por falta de recursos; além de apresentar um risco, uma vez que essa despesa ultrapassa em muito a receita própria do município, que depende do recebimento de transferências intergovenamentais para mantê-la.

4.3.2 Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida – DCL

O anexo 2 do RGF do município demonstrou a composição da dívida consolidada, da dívida consolidada líquida e o cumprimento dos limites de endividamento, que para os entes municipais é 1,2 vezes a RCL, ou seja, até 120% da receita corrente líquida.

Para análise do demonstrativo de São Francisco do Conde, precisou ser levado em conta o que diz o MDF (2020, p. 576) sobre a disponibilidade de caixa bruta no anexo 2: “As disponibilidades de caixa do RPPS não devem ser incluídas neste item, uma vez que as dívidas e os haveres do RPPS não são considerados no cálculo da DCL.”. Contudo, nos anos de 2018 e 2019, o município considerou tanto a disponibilidade de caixa quanto os restos processados do RPPS, distorcendo os valores do demonstrativo. Nesta análise, com base nos dados do Balanço Patrimonial do IPM e na relação de restos processados e razão consolidado do ente, retirados do e-TCM, foi necessário excluir os valores do RPPS da composição da dívida consolidada.

Outro conflito percebido e ajustado na análise, foi o do valor da dívida bruta de 2016, que no relatório de 2016 apresentava um valor e no relatório de 2017, na coluna “exercício anterior” apresentava outro. Foi necessário consultar o Demonstrativo da Dívida Fundada de 2016, disponibilizado no e-TCM consulta pública, para confirmar que o demonstrativo que apresentava o saldo correto da dívida em 2016, foi o de 2017, na coluna do saldo do exercício anterior.

No período analisado houve aumento da dívida consolidada líquida nos anos de 2015, 2016 e 2019 e diminuição do montante em 2017 e 2018, levando a um aumento de 48,54% (R\$ 86.707.540,07) do fim de 2015 ao fim de 2019, conforto demonstrado na Tabela 13.

Tabela 13 – Cumprimento do limite da DCL – São Francisco do Conde

Item	2015	2016	2017	2018	2019
DCL (com ajustes)	178.619.669,49	251.090.728,53	238.803.939,69	225.009.818,60	265.327.209,56
RCL	450.612.375,85	454.139.140,65	463.039.641,21	497.689.990,76	491.885.553,90
DCL/RCL	39,64%	55,29%	51,57%	45,21%	53,94%

Fonte: Elaborada pela autora (2021)

Em 2019 as inscrições de dívida foram maiores que as amortizações, o que também aconteceu em 2015 e 2016. O resultado primário do município também foi negativo em 2015 e 2016.

Já em 2017, apesar do resultado negativo, houve diminuição da dívida líquida, o que pode ser explicado pelo fato de que nesse ano, para cálculo do resultado primário, ainda se considerava a despesa empenhada e não a paga, então apesar do resultado comprometido com o empenho, o saldo financeiro contou como dedução da dívida bruta; já em 2019, apesar do resultado positivo, houve aumento da dívida, uma vez que as inscrições de dívida foram maiores que as amortizações e que o resultado primário.

O anexo evidencia que a dívida do município é composta quase em sua totalidade por parcelamentos e renegociações de contribuições previdenciárias.

Quanto ao cumprimento do limite que é de 120% da RCL, o ente não se aproximou em nenhum dos anos pesquisados, tendo alcançado o máximo em 2016, quando o endividamento correspondia a 55,29% da receita corrente líquida. Aqui, cabe a reflexão de Cruz (2015) sobre a possibilidade de alguns limites serem bastante

confortáveis, principalmente pelo pouco esforço que muitos entes têm que fazer para cumpri-los.

4.3.3 Demonstrativo das Operações de Crédito

O Senado Federal estabeleceu o limite do montante das operações que para os municípios é de 16% da RCL em cada exercício financeiro. Os parcelamentos de dívidas e operações de reestruturação e recomposição do principal de dívidas não são consideradas para apuração dos limites de Operações de Crédito (OP). A Tabela 14 demonstra o cumprimento desse limite legal, pelo município de São Francisco do Conde.

Tabela 14 - Cumprimento do limite de Operações de Crédito – São Francisco do Conde

Item	2015	2016	2017	2018	2019
OP	-	-	-	6.083.460,63	623.269,59
RCL	450.612.375,85	454.139.140,65	463.039.641,21	497.689.990,76	491.885.553,90
OP/RCL	0,00%	0,00%	0,00%	1,22%	0,13%

Fonte: Elaborada pela autora (2021)

Assim, de acordo com os dados do demonstrativo, o município não se aproximou do limite em nenhum dos anos, tendo realizado operações de crédito para fins de limite somente em 2018 e 2019, que não chegaram a 1,5% da RCL nos dois exercícios.

4.3.4 Demonstrativo da disponibilidade de caixa e dos Restos a Pagar

O Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar do município evidenciou, em todos os anos pesquisados, a disponibilidade de caixa bruta do ente, as obrigações financeiras (que o município considerou como os restos a pagar e os valores restituíveis) e a disponibilidade de caixa líquida, possibilitando a verificação do montante disponível para fins da inscrição em Restos a Pagar e o cumprimento do artigo 42 da LRF.

Da análise dos demonstrativos no período pesquisado, considerando o montante, em todos os anos a disponibilidade de caixa foi suficiente para cobertura das obrigações; contudo, ao olharmos o demonstrativo por vinculação de recursos, em todos os exercícios há insuficiência de caixa no tocante aos recursos ordinários, evidenciando uma má gestão de fluxos de caixa pelo município.

Importante lembrar que o parágrafo único do art. 8º da Lei de Responsabilidade Fiscal, estabelece que os “recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso”. Ou seja, o comprometimento e as disponibilidades devem ser avaliados por fonte de recurso e não pelo montante

Também compõe o RGF, o Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores, porém os dados do município estão zerados nesse demonstrativo, por não ter concedido garantias e nem recebido contragarantias nos anos pesquisados.

Diniz e Lima (2016, p. 79) ressaltam que na análise da condição financeira deve-se considerar também as obrigações financeiras implícitas e explícitas, as implícitas referem-se as “mudanças nos recursos e fluxos de serviços que não podem ser reveladas explicitamente no fluxo de caixa ou no contratos administrativos”, como por exemplo, um ente público que possui reservas de caixa e boa posição financeira em uma comunidade cujas necessidades sociais não são atendidas, poderá evidenciar uma má condição financeira, mas essa condição não poderia ser observada considerando somente as obrigações explícitas (DINIZ e LIMA, 2016). Se formos levar em conta as obrigações implícitas de São Francisco do Conde, considerando a pobreza da população e as desigualdades presentes no município, poderíamos afirmar que a sua condição financeira seria ainda mais preocupante do que somente o retratado pelas demonstrações contábeis e fiscais.

Da análise das contas municipais foi possível observar semelhanças entre os resultados encontrados nesta pesquisa, para o município de São Francisco do Conde e o panorama dos municípios brasileiros em 2018, publicado pela FIRJAN. O índice FIRJAN apontou que 73,9% dos municípios foram avaliados com gestão fiscal difícil ou crítica, 34,78% não eram capazes de gerar localmente recursos suficientes para arcar com as despesas da estrutura administrativa da Prefeitura e Câmara Municipal, ou seja, não tinham autonomia financeira; 50% das prefeituras gastam mais da metade do orçamento com pessoal; mais da metade apresenta dificuldade para pagar fornecedores; 21% terminaram o ano sem recursos em caixa suficientes para cobrir as despesas postergadas para o ano seguinte; e quase metade do país tinha nível

crítico de investimento (FIRJAN, 2019). Todas essas características também foram encontradas na análise do município estudado.

De acordo com a FIRJAN (2019) a solução para a melhoria da situação fiscal dos municípios precisa incluir reformas estruturais e a concretização de penalidades por práticas de irresponsabilidade fiscal, além de ser necessária a discussão da estrutura federativa brasileira, incluindo medidas relacionadas a distribuição de recursos, rigidez orçamentária e organização administrativa.

Com relação ao descumprimentos dos limites legais, percebe-se, a partir do exposto, que o município falhou com relação ao cumprimento do artigo 42, na análise por fonte de recurso, e também falhou com relação ao limite máximo de despesa com pessoal.

Com relação às sanções ao ente público, desconsiderando as exceções trazidas pela situação de calamidade pública, que fez com que os prazos de recondução ao limite de pessoal fossem suspensos, desconsiderando as exceções trazidas pela aprovação recente da Lei Complementar nº 178 de 2021 que estabelece um Plano de Promoção do Equilíbrio Fiscal, e considerando, então, somente o disposto na LRF, o município estaria proibido de conceder vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração de servidor, de criar cargo, emprego ou função, de alterar a estrutura de carreira de modo que aumentasse a despesa, de admitir ou contratar pessoal e de contratar hora extra. Se não alcançasse a redução da despesa com pessoal no prazo estabelecido, de acordo com o Art. 23 da LRF, o município estaria proibido de receber transferências voluntárias; obter garantia, direta ou indireta, de outro ente; e de contratar operações de crédito, com algumas ressalvas.

Cabe salientar a importância de impedir o crescimento da despesa com pessoal acima dos limites legais, uma vez que o gasto com pessoal é um dos principais itens da despesa dos entes públicos em nosso país e o seu descontrole pode ter consequências graves à administração pública, comprometendo a implantação das políticas públicas e as despesas com o custeio da máquina, com o serviço da dívida ou com os investimentos públicos, dada a insuficiência de recursos (DIAS, 2009).

Com relação ao descumprimento do Art. 42 da LRF, considerando o contexto de discussão da *accountability* e da responsabilização ao gestor, por ser considerado um crime contra as finanças públicas, o gestor municipal poderia sofrer a pena de reclusão de um a quatro anos, de acordo com a Lei de crimes fiscais.

Vale pontuar que as ressalvas na aprovação das contas municipais, pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia, relacionadas aos aspectos orçamentários, financeiros e patrimoniais, se deram pelo déficit na execução orçamentária nos anos de 2015 e 2016, pela baixa cobrança da dívida ativa, em todos os anos estudados, pela não observância a algumas regras introduzidas à Contabilidade Pública pelo MCASP, por desconformidades apontadas na execução orçamentária, pela incoerência na elaboração do orçamento de 2017 e pela realização de despesa com pessoal acima do limite definido na LRF, evidenciando assim, a prática da *accountability* horizontal e a sua importância.

Na escolha do município de realização do estudo, foi considerado o fato da STN ter escolhido o município de São Francisco do Conde para ser município-piloto no processo de convergência da Contabilidade Pública às regras internacionais de Contabilidade, como um cenário propício para uma boa gestão e um bom desempenho das contas públicas. No entanto, embora o município tenha ocupado uma boa posição no Ranking da qualidade da informação contábil e fiscal no Siconfi, publicado pela STN, em 2020, ocupando a vigésima posição a nível estadual e a posição 598^o a nível nacional, o fator qualidade da informação contábil não foi determinante para boa gestão das contas públicas, no caso em questão, pois percebe-se que embora o município se destaque com relação às práticas contábeis, precisar fazer melhor uso dessas informações na gestão fiscal, patrimonial e orçamentária.

5 CONCLUSÃO

A partir da análise realizada, para obtenção de respostas quanto ao desempenho das finanças do município de São Francisco do Conde nos anos de 2015 a 2019, percebe-se a existência de um equilíbrio patrimonial no curto prazo, mas uma tendência de desequilíbrios a longo prazo, com aumento das obrigações e presença de disponibilidade financeira, em sua maior parte, vinculada a finalidades específicas. Da análise das variações patrimoniais, foi possível observar que na média dos anos estudados houve acréscimo patrimonial, embora bem reduzido.

O Superávit financeiro do Balanço patrimonial apontou fontes com insuficiência de caixa, assim como o anexo 5 do RGF apontou insuficiência de caixa nas fontes de recursos ordinários para cobertura das despesas com restos a pagar e demais obrigações financeiras, o que indica um desequilíbrio financeiro nas contas municipais.

Os demonstrativos fiscais também evidenciaram a prática de acúmulo de restos a pagar, que é vista como uma má prática de gestão ao comprometer gestões futuras com obrigações passadas.

Na análise do Balanço Financeiro foi possível perceber a influência das disponibilidades financeiras do RPPS no alcance do resultado positivo do município, sem essa influência, 2018 seria o único ano com resultado financeiro positivo no período estudado.

Os itens relacionados aos aspectos orçamentários foram os que o município obteve melhores resultados, demonstrando equilíbrio orçamentário, tanto na previsão das receitas e despesas como na execução, em quase todos os exercícios analisados. Contudo, mesmo com as receitas superando as despesas empenhadas em quase todos os anos, a diferença entre receita e despesa não foi muito grande, exigindo uma alerta, por parte da gestão, com relação a manutenção do equilíbrio orçamentário e aos riscos de estar constantemente numa posição de equilíbrio.

Da análise das execuções de receitas e despesas pôde-se observar a escassa aplicação dos recursos do município em investimentos, sendo quase a totalidades dos recursos destinados a despesas correntes. Observa-se também a baixa arrecadação de receitas próprias pelo município e a quase nula arrecadação da dívida ativa, demonstrando baixo esforço fiscal e alta dependência de transferências

intergovenamentais, que associada a alta despesa com pessoal, deixa o município exposto à conjuntura econômica e política dos outros entes federativos.

Observa-se também a alta dependência de receitas ligadas a exploração de recursos naturais, finitos, e a existência de desequilíbrio intertemporal e intergeracional, uma vez que não há preocupação em poupar uma parcela desses recursos para as futuras gerações, como a total dependência de receitas relacionadas a exploração de recursos não renováveis, pela geração atual.

Com relação a previdência, São Francisco do Conde apresentou resultado previdenciário positivo em todos os anos pesquisados, mas previsão de desequilíbrio atuarial no futuro, o que exige atuação da gestão para cobertura do déficit atuarial.

No tocante aos resultados primário e nominal, houve variação de resultados no decorrer dos exercícios analisados, mas nos últimos anos os resultados foram positivos. A metodologia abaixo da linha demonstrou aumento do estoque da dívida na maior parte dos anos pesquisados.

Na análise do anexo 6 do RREO foi possível observar também discrepâncias entre os valores das metas de resultado nominal e primário estabelecidas na LDO e os valores realizados, evidenciando inabilidade da gestão municipal no planejamento das metas.

Ainda com relação aos aspectos fiscais, o município cumpriu a Regra de Ouro de 2015 a 2019, evitando realização de empréstimos para pagamento de despesas correntes. O ente também obedeceu aos limites da dívida consolidada líquida, embora tenha acontecido aumento do endividamento no período. Já com relação aos limites da despesa com pessoal, o município vem descumprindo esses limites e comprometendo grande parte da sua arrecadação com gastos com pessoal, havendo a necessidade de esforço da gestão para recondução aos limites dessa despesa.

A análise permitiu identificar em São Francisco do Conde uma gestão orçamentária satisfatória, mas que pode ser melhorada; uma gestão patrimonial equilibrada, mas com necessidade de atuação no presente para evitar desequilíbrios futuros, e uma má gestão fiscal, com a existência de insuficiência de caixa em determinadas fontes de recursos, acúmulo de obrigações, baixo esforço fiscal e falta de domínio sobre as receitas municipais, com imprevisibilidade futura e alta dependência de outros entes, evidenciando um panorama preocupante com relação a sustentabilidade fiscal.

A pesquisa também permitiu a elaboração de um material instrucional (APÊNDICE A) com técnicas de análise das Demonstrações Contábeis e Demonstrativos Fiscais dos entes públicos, que podem ser utilizado como instrumento para *accountability* e no fortalecimento do controle social.

Para pesquisas futuras, agora com a existência da Matriz de Saldos Contábeis, que é uma estrutura para divulgação de informações primárias e detalhadas da contabilidade dos entes federativos, recomenda-se a construção desses demonstrativos a partir de dados primários, que propiciam maior verificabilidade, comparabilidade e confiabilidade nas informações produzidas, uma vez que uma das limitações para esse estudo foi a necessidade de realização de ajustes nos dados de alguns demonstrativos, que não foram elaborados de acordo com as normas existentes, distorcendo alguns resultados.

Também se sugere a elaboração de um modelo adicional desses relatórios para que os entes públicos possam publicizar as demonstrações contábeis e demonstrativos fiscais de maneira mais compreensível para população, para que possam entender os dados contábeis e fiscais sem a utilização de técnicas de análise.

Recomenda-se também um maior aprofundamento no estudo dos índices de análise de quocientes aplicados a entes públicos, uma vez que estes possuem finalidades diferentes das entidades privadas, o que exige uma interpretação diferente para os resultados, considerando a realidade e os objetivos das organizações públicas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

ABRUCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO, Maria Rita. Finanças Públicas, democracia e accountability. In: ARVATE, Paulo; BIDERMAN, Ciro (Org.). **Economia do Setor Público no Brasil**. São Paulo: Campus, 2005.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

ASSAF NETO, Alexandre. **Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. NBC TSP Estrutura Conceitual. Brasília, 23 de setembro de 2016.

BAHIA. **Superintendência de Estudos Econômicos e Sociais da Bahia – SEI**. Disponível em: <<http://www.sei.ba.gov.br/>> Acesso em: 29 de out de 2018.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**.

BRASIL, Emenda Constitucional nº 95, de 15 de dezembro de 2016: Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para instituir o Novo Regime Fiscal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 15 de dezembro de 2016.

BRASIL, Emenda Constitucional nº 109, de 15 de março de 2021. **Diário Oficial da União**, Brasília, 16 de março de 2021.

BRASIL, Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000: Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 5 mai. 2000.

BRASIL, Lei complementar nº 178, de 13 de janeiro de 2021. **Diário Oficial da União**, Brasília, 13 de janeiro de 2021.

BRASIL, Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, 23 de março de 1964.

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. **Diário Oficial da União**, Brasília, 18 de novembro de 2011.

BRASIL, LEI nº 10.028, de 19 de outubro de 2000: Altera o Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, a Lei no 1.079, de 10 de abril de 1950, e o

Decreto-Lei no 201, de 27 de fevereiro de 1967. **Diário Oficial da União**, Brasília, 20 de outubro de 2000.

BRASIL, Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999: Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 15 de abril de 1999.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional – STN. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP**. 5. ed. 2012.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional – STN. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP**. 8 ed. 2018.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional – STN. **Manual de Demonstrativos Fiscais - MDF**. 10 ed. 2020.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional – STN. **IPC 14 – Procedimentos Contábeis Relativos aos RPPS**. 2018.

BRASIL. Portaria nº 501, de 23 de Novembro de 2017. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 24 de nov. de 2017.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional – STN. **SICONFI - Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro**. Disponível em: <<https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/index.jsf>> Acesso: em 29 de out de 2018.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. A Reforma da Administração Pública. *In*: BRESSER-PEREIRA, L. C. **Crise Econômica e Reforma do Estado no Brasil**. São Paulo: Editora 34, 1996. cap. 16, p. 269-294. Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br/documento/88>> Acesso em: 06 de nov de 2019.

CAMPELLO, C.A.G.B; MATIAS, Alberto Borges. **Administração Financeira Municipal**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

CAMPOS, Anna Maria. Accountability: Quando poderemos traduzi-la para o português? **Revista da Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 24, nº 2, p. 30-50, fev. 1990. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/9049/8182>> Acesso em: 27 de fev de 2020.

CRUZ, Cláudia Ferreira da. **Responsabilidade na Gestão Fiscal: um estudo em grandes municípios com base nos pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal no período de 2010-2013**. 2015. 301 f. Tese (Doutorado em Ciências). Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015. Disponível em: <<https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-25062015-094403/pt-br.php>>. Acesso em: 01 de maio de 2021.

DEBUS, I.; NASCIMENTO, E. R. **Entendendo a lei de responsabilidade fiscal**. 2.ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2002. Disponível em: <<http://tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/0/EntendendoLRF.pdf>>. Acesso em: 20 de fev de 2020.

DIAS, Fernando Álvares Correia. **O controle institucional das despesas com pessoal**. Centro de Estudos da Consultoria do Senado Federal: Textos para discussão, 54. Brasília, fev. de 2009. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-54-o-controle-institucional-das-despesas-com-pessoal>>. Acesso em: 26 de jul. de 2021.

DINIZ, J.A.; LIMA, S.C. **Contabilidade Pública: Análise Financeira Governamental**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

FEIJÓ, Paulo Henrique. Os Tipos de Equilíbrio em Finanças Públicas: Intertemporal x Intergeracional. **Grupo Gestão Pública**, 2020. Disponível em: <<https://www.gestaopublica.com.br/os-tipos-de-equilibrio-em-financas-publicas-intertemporal-x-intergeracional%c2%b9/>>. Acesso em: 12 de maio de 2021.

FILGUEIRAS, Fernando. **Accountability, democracia e políticas públicas no Brasil**. In: RODRIGUES, Marta Maria Assunção (Org.). Governança, qualidade da democracia e políticas públicas: teoria e análise. Rio de Janeiro. UFRJ. 2018.

FIRJAN - Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro. **Índice FIRJAN de Desenvolvimento Municipal (IFDM)**. Rio de Janeiro, 2019. Disponível em: <https://www.firjan.com.br/data/files/8F/50/19/81/B2E1E610B71B21E6A8A809C2/IFGF-2019_estudo-completo.pdf>. Acesso em: 01 de jul de 2020.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

IBGC. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 5.ed. Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. - São Paulo, SP: IBGC, 2015. Disponível em: <<https://conhecimento.ibgc.org.br/Lists/Publicacoes/Attachments/21138/Publicacao-IBGCCodigo-CodigodasMelhoresPraticasdeGC-5aEdicao.pdf>> Acesso em: 01 de jul de 2019.

Índices&Indicadores. IGP-M – Índice Geral de Preços do Mercado: Índices de Inflação. Índices&Indicadores, 2021. Disponível em: <<https://www.indiceseindicadores.com.br/igp-m/>> Acesso em: 18 de fev de 2021.

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **IBGE Cidades**. Disponível em: <<https://cidades.ibge.gov.br/brasil/ba/sao-francisco-do-conde/panorama>>. Acesso em: 28 de maio de 2021.

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Indicadores IBGE: Contas Nacionais Trimestrais/ Indicadores de Volume e Valores Correntes**. 2019. Disponível em:

<https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/periodicos/2121/cnt_2019_4tri.pdf>. Acesso em: 18 de fev de 2021.

IRB – Instituto Rui Barbosa. Reunião Acordo STN. Disponível em: <<https://irbcontas.org.br/eventos/reuniao-acordo-stn/>>. Acesso em: 01 de jun. de 2021.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 19ª edição. Editora Atlas. São Paulo, 2006. p. 295.

O'DONNELL, Guillermo. Accountability horizontal e novas poliarquias. **Lua Nova** [online], São Paulo, n.44. 1998.

OLIVEIRA, G. J. **Governança, governabilidade e accountability: qualidade na administração pública**. Administração Pública para concursos. Curitiba – PR. Este material é parte integrante do acervo do IESDE BRASIL S.A. 2011.

OLIVEIRA, J. A. L. **Crise fiscal: a análise de demonstrações contábeis como uma técnica para a avaliação da gestão pública e o controle social**. 2018. 137 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública). Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas e Desenvolvimento, Universidade Federal Fluminense, Volta Redonda, 2018. Disponível em: <https://sucupira.capes.gov.br/sucupira/public/consultas/coleta/trabalhoConclusao/viewTrabalhoConclusao.jsf?popup=true&id_trabalho=6459012>. Acesso em: 03 de nov de 2019.

PINHO, José Antonio Gomes de; SACRAMENTO, Ana Rita Silva. Accountability: já podemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro 43(6):1343- 1368, nov./dez. 2009.

PRZEWORSKI, Adam (1998). Sobre o desenho do Estado: uma perspectiva agent X principal. In: Bresser Pereira, Luiz Carlos; Spink, Peter Kevin (Organizadores). **Reforma do Estado e administração pública gerencial**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006.

RICHARDSON, Roberto Jarry e colaboradores. **Pesquisa Social: Métodos e Técnicas**. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ROCHA, Arlindo Carvalho Accountability na Administração Pública: Modelos Teóricos e Abordagens. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 14, nº 2, p. 82-97, mai/ago. 2011.

RODRIGUES, Marta Maria Assunção. **Revisitando o conceito de Governança: uma discussão sobre o contexto democrático das políticas**. In: RODRIGUES, Marta Maria Assunção (Org.). Governança, qualidade da democracia e políticas públicas: teoria e análise. Rio de Janeiro. UFRJ. 2018.

SANTANA, Jaciara. **São Francisco do Conde e o enigma da riqueza e da pobreza no Recôncavo Baiano**. 2011. 159 f. Dissertação. Programa de Pós-Graduação em Planejamento Territorial e Desenvolvimento Social, Universidade Católica do Salvador, Salvador, 2011. Disponível em:

<<http://ri.ucsal.br:8080/jspui/bitstream/123456730/247/1/Dissertacao%20Jaciara.pdf>>
Acesso em: 21 de jul. de 2021.

SERODIO, Guilherme. Maioria das grandes cidades ganharia com reforma da PEC 45, diz economista do IPEA. **Agência EPBR**, 19 de ago. de 2020. Disponível em: <<https://epbr.com.br/maioria-das-grandes-cidades-ganharia-com-reforma-da-pec-45-diz-economista-do-ipea/>>. Acesso em: 26 de jul. de 2021.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública: de acordo com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (IPSASB/ IFAC/ CFC)**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

STN - Secretaria do Tesouro Nacional. **Boletim de Finanças dos Entes Subnacionais**. Brasília, 2019. Disponível em: <<http://sisweb.tesouro.gov.br/apex/cosis/thot/transparencia/arquivo/30407:981194:iline:9731352684720>> Acesso em: 15 de mar de 2020.

STN - Secretaria do Tesouro Nacional. **Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro – Siconfi**. Disponível em: <<https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/index.jsf>>. Acesso em: 05 de out de 2020.

STN - Secretaria do Tesouro Nacional. **Ranking da qualidade da informação contábil e fiscal no Siconfi - 2020**. Disponível em: <<https://ranking-municipios.tesouro.gov.br/>>. Acesso em: 26 de jul. de 2021.

TCE/PR - Tribunal de Contas do Estado do Paraná. **Contas do Governador – exercício 2017**. Curitiba, 2018. Disponível em: <<http://www3.tce.pr.gov.br/contasdogoverno/2017/pdfs/sustentabilidade.pdf>> Acesso em: 01 de jun. de 2021.

TCM/BA - Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia. **e-TCM Consulta Pública**. Disponível em: <<https://e.tcm.ba.gov.br/epp/ConsultaPublica/listView.seam>> Acesso em: 06 de out de 2020.

TCU – Tribunal de Contas da União. TCU, OCDE e nove tribunais de contas discutem ferramenta inédita para fiscalizações conjuntas na Educação. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/tcu-ocde-e-nove-tribunais-de-contas-discutem-ferramenta-inedita-para-fiscalizacoes-conjuntas-na-educacao.html>>. Acesso em: 01 de jun de 2021.

TCU - Tribunal de Contas da União. **Cartilha de Fatos Fiscais**. Brasília, 2020. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/fatos-fiscais-2019.htm>>. Acesso em: 17 de dez de 2020.

VALÉRIA, Ana. Venda da Refinaria Landulpho Alves, na Bahia, preocupa funcionários e prefeitura. **G1 Bahia**, Salvador, 30 de abr. de 2019. Disponível em: <<https://g1.globo.com/ba/bahia/noticia/2019/04/30/venda-da-refinaria-landulpho-alves-na-bahia-preocupa-funcionarios-e-prefeitura.ghtml>>. Acesso em: 12 de maio de 2021.

VIGNOLI, Francisco Humberto. Legislação e execução orçamentária. In: ARVATE, Paulo; BIDERMAN, Ciro (Org.). **Economia do Setor Público no Brasil**. São Paulo: Campus, 2005.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. 5ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.

**APÊNCIDE A - MATERIAL INSTRUCIONAL TÉCNICAS DE ANÁLISE DOS
DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS E FISCAIS DOS ENTES PÚBLICOS**



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RECÔNCAVO DA BAHIA
Centro de Ciências Agrárias, Ambientais e Biológicas
Mestrado Profissional em Gestão de Políticas Públicas e
Segurança Social**



Jayne Mesquita da Silva

Orientador: Prof. Dr. Warli Anjos de Souza

APRESENTAÇÃO

A análise do desempenho orçamentário, patrimonial e fiscal dos entes públicos, através de técnicas de análise das demonstrações contábeis e dos demonstrativos fiscais, é ferramenta essencial para gestão das finanças e do orçamento público e para subsidiar a elaboração e execução das políticas públicas, pois, a partir dos resultados encontrados os gestores assimilam melhor as informações disponibilizadas nos demonstrativos, proporcionando meios para a tomada de decisões e para melhor eficiência da administração e gestão das crises.

Nesse contexto, este material instrucional produzido como um dos objetivos específicos da dissertação intitulada “O Desempenho Orçamentário, Financeiro e Patrimonial do Município de São Francisco do Conde/BA: uma análise sobre a sustentabilidade das contas municipais”, visa disponibilizar técnicas de análise das demonstrações contábeis e demonstrativos fiscais dos entes públicos, buscando ser um instrumento de *accountability* para sociedade, para que os cidadãos que façam uso deste documento possam acompanhar, com maior clareza e compreensão, a situação fiscal, orçamentária e patrimonial dos entes de que fazem parte.

No glossário se encontram alguns conceitos-chaves para entendimento dos termos presentes nos demonstrativos e, em seguida, para cada demonstrativo, são apresentados o seu objetivo e as técnicas para realização da análise.

SUMÁRIO

Glossário.....	100
Balanço Patrimonial.....	104
Demonstrativo das Variações Patrimoniais.....	109
Balanço Financeiro.....	111
Balanço Orçamentário	114
Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção.....	116
Demonstrativo da Receita Corrente Líquida.....	117
Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias.....	118
Demonstrativo dos Resultados Primário e Nominal.....	119
Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão.....	120
Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e das Despesas de Capital..	121
Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime de Previdência.....	122
Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos.....	123
Demonstrativo da Despesa com Pessoal.....	124
Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida.....	125
Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores.....	126
Demonstrativo das Operações de Crédito.....	127
Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar.....	128
Referências Bibliográficas.....	129

GLOSSÁRIO

Elaborado com base em definições presentes no MCASP (2018) e MDF (2020)

ATIVO: recurso, com potencial de serviços ou com a capacidade de gerar benefícios econômicos, controlado no presente pela entidade como resultado de evento passado.

ATIVO CIRCULANTE: compreende os ativos que satisfazem algum dos seguintes critérios:

- a. espera-se que esse ativo seja realizado, ou pretende-se que seja mantido com o propósito de ser vendido ou consumido no decurso normal do ciclo operacional da entidade;
- b. o ativo está mantido essencialmente com o propósito de ser negociado;
- c. espera-se que o ativo seja realizado até doze meses após a data das demonstrações contábeis;
- d. o ativo seja caixa ou equivalente de caixa, a menos que sua troca ou uso para pagamento
- e. de passivo se encontre vedada durante pelo menos doze meses após a data das demonstrações contábeis.

ATIVO FINANCEIRO: compreende os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários.

ATIVO NÃO CIRCULANTE: todos os outros ativos que não se encaixam em nenhum dos critérios para ser considerado circulante.

CRÉDITOS ADICIONAIS: autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei Orçamentária.

DESPESA ORÇAMENTÁRIA: são as despesas que passam pelo orçamento público, transações que dependem de autorização legislativa, na forma de consignação de dotação orçamentária, para serem efetivadas.

DESPESAS PRIMÁRIAS: são despesas voltadas para custeio da máquina pública, gastos que possibilitam a oferta de serviços públicos à sociedade.

EMPENHO: o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. Se trata de uma reserva de dotação orçamentária para um fim específico.

FONTE DE RECURSO: mecanismo que permite a identificação da origem e destinação dos recursos legalmente vinculados a órgão, fundo ou despesa. Identifica as fontes de financiamento dos gastos públicos.

FUNÇÃO: maior nível de agregação das diversas áreas de atuação do setor público.

LIQUIDAÇÃO: fase da despesa na qual ocorre a verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.

PASSIVO: obrigação presente, derivada de evento passado, cuja extinção deva resultar na saída de recursos da entidade.

PASSIVO CIRCULANTE: os passivos devem ser classificados como circulantes quando corresponderem a valores exigíveis até doze meses após a data das demonstrações contábeis ou satisfizer a qualquer dos seguintes critérios:

- a. espera-se que o passivo seja pago durante o ciclo operacional normal da entidade;
- b. o passivo está mantido essencialmente para a finalidade de ser negociado;
- c. o passivo deve ser pago no período de até doze meses após a data das demonstrações contábeis; ou
- d. a entidade não tem direito incondicional de diferir a liquidação do passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço.

PASSIVO FINANCEIRO: compreende as dívidas fundadas e outros pagamentos que independam de autorização orçamentária.

PASSIVO NÃO CIRCULANTE: todos os outros passivos que não se encaixam em nenhum dos critérios para ser considerado circulante.

PATRIMÔNIO LÍQUIDO: é a diferença entre os ativos e os passivos após a inclusão de outros recursos e a dedução de outras obrigações. Integram o patrimônio líquido: patrimônio ou capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, demais reservas, ações em tesouraria, resultados acumulados e outros desdobramentos.

SUPERÁVIT FINANCEIRO: corresponde à diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro. O superávit financeiro do exercício anterior é fonte de recursos para abertura de créditos suplementares e especiais, devendo-se conjugar, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas, de acordo com o artigo 43 da Lei nº 4.320/1964, caput, § 1º, inciso I e § 2º.

VARIAÇÃO PATRIMONIAL AUMENTATIVA: transações que aumentam a situação patrimonial líquida da entidade.

VARIAÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA: transações que diminuem a situação patrimonial líquida da entidade.

RECEITA PRIMÁRIA: são receitas não financeiras, decorrentes da atividade fiscal do ente público, aquelas em que o governo não precisa contrair uma dívida para obtê-las.

RESULTADO NOMINAL: representa a variação da dívida consolidada líquida em dado período.

RESULTADO PRIMÁRIO: resultado obtido a partir do confronto entre receitas e despesas orçamentárias de um dado período que impactam efetivamente a dívida estatal, pode ser entendido, como o esforço fiscal direcionado à diminuição do estoque da dívida pública.

RECEITA ORÇAMENTÁRIA: ingressos de recursos financeiros nos cofres do Estado que representam disponibilidades de recursos financeiros para o erário.

RESTOS A PAGAR: despesas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro do exercício de referência, se dividindo entre restos não processados e processados, estes últimos são os que já passaram pela fase da liquidação da despesa.

RESULTADO PATRIMONIAL: diferença entre as variações patrimoniais aumentativas e diminutivas, que evidencia o desempenho das entidades do setor público.

BALANÇO PATRIMONIAL

O Balanço Patrimonial evidencia, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial do ente público. A estrutura atual dessa demonstração, contida nos anexos da Lei nº 4.320/1964 e alterada pela Portaria STN nº 438/2012 é composta pelo Quadro Principal; Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes; Quadro das Contas de Compensação (controle); e Quadro do Superávit / Déficit Financeiro.

No quadro principal do BP é apresentada a posição patrimonial do ente, ele está dividido entre Ativo Circulante e Não Circulante, Passivo Circulante e Não Circulante, e Patrimônio Líquido.

O Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes do BP apresenta o montante desses ativos e passivos de acordo com a classificação prevista na Lei nº 4.320/1964, assim como o saldo patrimonial.

O Quadro das Contas de Compensação demonstra os valores dos atos potenciais do ativo e do passivo a executar, atos esses que podem afetar o patrimônio do ente público.

E, por último, o Quadro do Superávit / Déficit Financeiro apresenta o superávit ou déficit financeiro apurado em cada fonte de recurso e no total das fontes.

Com base nos conceitos apresentados, a análise do Balanço Patrimonial pode ser realizada através da utilização das seguintes técnicas presentes no Quadro 1.

Quadro 1 – Técnicas de análise – Balanço Patrimonial

Técnica de análise	Como Calcular	Objetivo
Liquidez Imediata (LI) = Disponibilidades / Passivo Circulante	No quadro principal do BP, pegue o valor da linha "Caixa e Equivalentes de Caixa" e divida pelo valor da linha "Passivo Circulante". O resultado que encontrar corresponde ao valor das disponibilidades disponíveis para cada R\$ 1,00 de compromissos de curto prazo, ou seja, compromissos exigíveis até 12 meses a partir da data de elaboração da Demonstração Contábil.	Indica a capacidade financeira da entidade em honrar imediatamente seus compromissos de curto prazo contando apenas com suas disponibilidades
Liquidez Corrente (LC) = Ativo Circulante/Passivo Circulante	No quadro principal do BP, pegue o valor da linha "Ativo Circulante" e divida pelo valor da linha "Passivo Circulante". O resultado que encontrar corresponde ao valor dos recursos de curto prazo, incluindo os ativos não monetários como os estoques, disponíveis para cada R\$ 1,00 de compromissos de curto prazo, ou seja,	Demonstra quanto a entidade poderá dispor em recursos a curto prazo para pagar suas dívidas circulantes

	compromissos exigíveis até 12 meses a partir da data de elaboração da Demonstração Contábil.	
Liquidez Seca (LS) = (Disponibilidades + Créditos a Curto Prazo) / Passivo Circulante	No quadro principal do BP, pegue a soma dos valores das linhas “Caixa e Equivalentes de Caixa”, “Créditos a Curto Prazo” e “Investimentos e Aplicações Temporárias a curto prazo” e divida pelo valor da linha “Passivo Circulante”. O resultado que encontrar corresponde ao valor dos recursos de curto prazo, sem levar em consideração seus itens não monetários, disponíveis para cada R\$ 1,00 de compromissos de curto prazo, ou seja, compromissos exigíveis até 12 meses a partir da data de elaboração da Demonstração Contábil	Demonstra quanto a entidade poderá dispor de recursos circulantes, sem levar em consideração seus itens não monetários, para fazer face às suas obrigações de curto prazo
Liquidez Geral (LG) = (Ativo Circulante + Ativo Realizável a Longo Prazo) / (Passivo Circulante + Passivo Não-Circulante)	No quadro principal do BP, pegue a soma dos valores das linhas “Ativo Circulante” e “Realizável a Longo Prazo” e divida pelo valor da soma das linhas “Passivo Circulante” e “Passivo Não Circulante”. O resultado que encontrar corresponde ao valor dos recursos de curto e longo prazo, disponíveis para cada R\$ 1,00 de todos os seus compromissos.	Mede a capacidade da entidade em honrar todas as suas exigibilidades, contando, para isso, com os seus recursos realizáveis a curto e longo prazos.
Índice de Solvência (IS) = (Ativo Circulante + Ativo Não-Circulante) / (Passivo Circulante + Passivo Não-Circulante)	No quadro principal do BP, pegue a soma dos valores das linhas “Ativo Circulante” e “Ativo Não Circulante” e divida pelo valor da soma das linhas “Passivo Circulante” e “Passivo Não Circulante”. O resultado que encontrar corresponde ao valor total dos recursos da entidade, de curto e longo prazo e incluindo imobilizado, disponíveis para cada R\$ 1,00 de todos os seus compromissos. Se o valor encontrado for acima de 1, demonstra que a entidade está solvente.	Verifica a solvência, que é a condição de fazer frente a suas obrigações e apresentar uma situação patrimonial que garanta sua sobrevivência no futuro
Endividamento Geral (EG) = (Passivo Circulante + Passivo Não-Circulante) / Ativo Total	No quadro principal do BP, pegue a soma dos valores das linhas “Passivo Circulante” e “Passivo Não Circulante” e divida pelo valor da linha “Total do Ativo”. O resultado que encontrar corresponde ao valor comprometido com dívidas para cada R\$ 1,00 de todos os recursos da entidade. Se o valor for acima de 1 significa que há mais exigibilidades do que recursos disponíveis.	Demonstra o grau de endividamento da entidade. Reflete também a sua estrutura de capital
Composição do Endividamento (CE) = Passivo Circulante / (Passivo Circulante + Passivo Não Circulante)	No quadro principal do BP, pegue o valor da linha “Passivo Circulante” e divida pela soma dos valores das linhas “Passivo Circulante” e “Passivo Não Circulante”. O resultado encontrado significa que para cada R\$ 1,00 de compromissos exigíveis, o valor encontrado corresponde a parcela de curto prazo devida. Assim, quanto mais perto de 0 melhor, pois quer dizer que a maior parte das dívidas da entidade são de longo prazo, para mais de 12 meses da data de elaboração da Demonstração Contábil.	Representa a parcela de curto prazo sobre a composição do endividamento total

Análise do Quadro de Superávit/Déficit Financeiro	No quadro do Quadro de Superávit/Déficit Financeiro, do BP, olhar se há valores negativos entre as fontes de recursos ou no total das fontes, na coluna de “Exercício Atual”, linha por linha. Se houver valores negativos, significa que foram contraídas obrigações financeiras, em determinadas fontes de recursos, sem que houvesse disponibilidade de caixa suficiente para pagá-las.	Verifica se o valor da disponibilidade financeira, por fonte de recurso, é suficiente para pagar as obrigações financeiras contraídas.
---	--	--

Fonte: Adaptado de MCASP, 2012

Um outro quociente utilizado na análise do Balanço Patrimonial, juntamente com dados do Balanço Orçamentário, é a Representatividade do superávit financeiro, encontrada a partir da divisão do superávit financeiro (ativo financeiro-passivo financeiro) pelas despesas totais (considera-se as despesas liquidadas, que representam obrigações que compõem o passivo do ente público). O Superávit financeiro fornece a medida da queda ou do crescimento dos recursos internos da entidade, quanto maior a participação do superávit nas receitas e despesas, melhor a situação financeira da entidade. Assim, Bowman e Calia (1997, p. 4 *apud* DINIZ e LIMA, 2016, p. 451) classificam o resultado desse indicador nas seguintes condições:

- 1- resultado menor do que 10%: o governo tem baixa solvência de caixa;
- 2- resultado com pelo menos 10% e menos que 25%: o governo tem solvência de caixa adequada;
- 3- resultado maior que 25% e menor que 50%: o governo tem solvência de caixa substancial;
- 4- resultado maior que 50%: o governo tem alta solvência de caixa.

Deve-se salientar que os recursos previdenciários são recursos vinculados e só podem ser utilizados para pagamento de benefícios previdenciários e com as despesas orçamentárias necessárias ao funcionamento da unidade gestora do RPPS, sendo vedada a utilização de recursos previdenciários para outras finalidades. Assim, recomenda-se que na apuração dos quocientes de Liquidez Corrente e Liquidez Seca sejam excluídos os valores dos investimentos do RPPS do total do Ativo Circulante.

As figuras 1, 2, 3 e 4 compõem a estrutura do Balanço Patrimonial.

Figura 1 – Quadro Principal – Balanço Patrimonial

<ENTE DA FEDERAÇÃO> BALANÇO PATRIMONIAL			
			Exercício: 20XX
ATIVO	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
Ativo Circulante			
Caixa e Equivalentes de Caixa			
Créditos a Curto Prazo			
Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo			
Estoques			
Ativo Não Circulante Mantido para Venda			
VPD Pagas Antecipadamente			
Total do Ativo Circulante			
Ativo Não Circulante			
Realizável a Longo Prazo			
Investimentos Imobilizado Intangível			
Total do Ativo Não Circulante			
TOTAL DO ATIVO			
PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO			
Passivo Circulante			
Obrigações Trab., Prev. e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo			
Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo			
Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo			
Obrigações Fiscais a Curto Prazo			
Obrigações de Repartições a Outros Entes			
Provisões a Curto Prazo			
Demais Obrigações a Curto Prazo			
Total do Passivo Circulante			
Passivo Não Circulante			
Obrigações Trab., Prev. e Assistenciais a Pagar a Longo Prazo			
Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo			
Fornecedores e Contas a Pagar a Longo Prazo			
Obrigações Fiscais a Longo Prazo			
Provisões a Longo Prazo			
Demais Obrigações a Longo Prazo			
Resultado Diferido			
Total do Passivo Não Circulante			
Patrimônio Líquido			
Patrimônio Social e Capital Social			
Adiantamento Para Futuro Aumento de Capital			
Reservas de Capital			
Ajustes de Avaliação Patrimonial			
Reservas de Lucros			
Demais Reservas			
Resultados Acumulados			
(-) Ações / Cotas em Tesouraria			
Total do Patrimônio Líquido			
TOTAL DO PASSIVO E DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO			

Fonte: MCASP, 2018.

Figura 2 – Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes – Balanço Patrimonial

<ENTE DA FEDERAÇÃO> QUADRO DOS ATIVOS E PASSIVOS FINANCEIROS E PERMANENTES (Lei nº 4.320/1964)			
		Exercício: 20XX	
		Exercício Atual	Exercício Anterior
Ativo (I)			
Ativo Financeiro			
Ativo Permanente			
Total do Ativo		_____	_____
Passivo (II)			
Passivo Financeiro			
Passivo Permanente			
Total do Passivo		_____	_____
Saldo Patrimonial (III) = (I – II)		_____	_____

Fonte: MCASP, 2018.

Figura 3 – Quadro das Contas de Compensação – Balanço Patrimonial

<ENTE DA FEDERAÇÃO> QUADRO DAS CONTAS DE COMPENSAÇÃO (Lei nº 4.320/1964)			
		Exercício: 20XX	
		Exercício Atual	Exercício Anterior
Atos Potenciais Ativos			
Garantias e Contragarantias recebidas			
Direitos Conveniados e outros instrumentos congêneres			
Direitos Contratuais			
Outros atos potenciais ativos			
Total dos Atos Potenciais Ativos		_____	_____
Atos Potenciais Passivos			
Garantias e Contragarantias concedidas			
Obrigações conveniadas e outros instrumentos congêneres			
Obrigações contratuais			
Outros atos potenciais passivos			
Total dos Atos Potenciais Passivos		_____	_____

Fonte: MCASP, 2018.

Figura 4 – Quadro do Superávit / Déficit Financeiro – Balanço Patrimonial

<ENTE DA FEDERAÇÃO> QUADRO DO SUPERÁVIT / DÉFICIT FINANCEIRO (Lei nº 4.320/1964)			
		Exercício: 20XX	
FONTES DE RECURSOS		Exercício Atual	Exercício Anterior
<Código da fonte>	<Descrição da fonte>		
<Código da fonte>	<Descrição da fonte>		
<Código da fonte>	<Descrição da fonte>		
(...)	(...)		
Total das Fontes de Recursos		_____	_____

Fonte: MCASP, 2018.

DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

A Demonstração das Variações Patrimoniais evidencia as alterações verificadas que aumentam ou diminuem o patrimônio do ente, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indica o resultado patrimonial do exercício, através do confronto entre as variações patrimoniais aumentativas e as diminutivas.

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (2018, p. 442):

Este Demonstrativo tem função semelhante à Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) do setor privado. Contudo, é importante ressaltar que a DRE apura o resultado em termos de lucro ou prejuízo líquido, como um dos principais indicadores de desempenho da entidade. Já no setor público, o resultado patrimonial não é um indicador de desempenho, mas um medidor do quanto o serviço público ofertado promoveu alterações quantitativas dos elementos patrimoniais.

A DVP permite a análise de como as políticas adotadas provocaram alterações no patrimônio público, considerando-se a finalidade de atender às demandas da sociedade.

Ou seja, para o setor público, a DVP demonstra as variações no patrimônio público, mas não necessariamente representa o desempenho da entidade, pois não é objetivo do ente público obter lucros ou aumentar seu patrimônio, mas prestar serviços públicos de qualidade, sem deixar de manter as contas públicas equilibradas.

A análise da DVP pode ser realizada através da apuração do Quociente do Resultado Patrimonial, interpretação do próprio resultado e análise de cada Variação Patrimonial Aumentativa - VPA e Variação Patrimonial Diminutiva - VPD que influenciaram no resultado. A figura 5 compõe a estrutura da DVP.

O quociente do resultado é a razão entre as VPA e VPD, ele demonstra quanto existiu de VPA para cada unidade de VPD, evidenciando o resultado patrimonial negativo, se for menor que 1 e positivo, se a razão for maior que 1.

O resultado patrimonial é a diferença entre o total das VPA e o total das VPD, se ele for positivo significa que houve acréscimo patrimonial no período.

Dividindo cada VPA pelo total de variações patrimoniais aumentativas, e multiplicando o resultado por 100, encontra-se a porcentagem do quanto aquela VPA representa e contribuiu para aquele total. Pode-se fazer o mesmo com as VPD.

Assim, é possível analisar quais transações que mais afetam o resultado patrimonial do ente público.

Figura 5 – Estrutura da Demonstração das Variações Patrimoniais

<ENTE DA FEDERAÇÃO> DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS			
	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
Exercício: 20XX			
Variações Patrimoniais Aumentativas			
Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria			
Contribuições			
Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos			
Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras			
Transferências e Delegações Recebidas			
Valorização e Ganhos com Ativos e			
Desincorporação de Passivos			
Outras Variações Patrimoniais Aumentativas		_____	_____
Total das Variações Patrimoniais Aumentativas (I)			
Variações Patrimoniais Diminutivas			
Pessoal e Encargos			
Benefícios Previdenciários e Assistenciais			
Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo			
Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras			
Transferências e Delegações Concedidas			
Desvalorização e Perdas de Ativos e Incorporação			
de Passivos			
Tributárias			
Custo das Mercadorias e Produtos Vendidos, e			
dos Serviços Prestados			
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas		_____	_____
Total das Variações Patrimoniais Diminutivas (II)			
RESULTADO PATRIMONIAL DO PERÍODO (III) = (I - II)		_____	_____

Fonte: MCASP, 2018.

BALANÇO FINANCEIRO

O Balanço Financeiro (BF) demonstra, em conformidade com o exigido na lei 4.320/1964 e em um único quadro, as receitas e as despesas orçamentárias, os recebimentos e os pagamentos de natureza extraorçamentária e os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte. A demonstração apresenta as receitas e despesas por fonte de recurso, além de demonstrar os valores de transferências financeiras concedidas e recebidas.

O BF tem como objetivo apurar o resultado financeiro do exercício. De acordo com o MCASP (2018, p. 424):

O resultado financeiro do exercício não deve ser confundido com o superávit ou déficit financeiro do exercício apurado no Balanço Patrimonial.

Em geral, um resultado financeiro positivo é um indicador de equilíbrio financeiro. No entanto, uma variação positiva na disponibilidade do período não é sinônimo, necessariamente, de bom desempenho da gestão financeira, pois pode decorrer, por exemplo, da elevação do endividamento público. Da mesma forma, a variação negativa não significa, necessariamente, um mau desempenho, pois pode decorrer de uma redução no endividamento. Portanto, a análise deve ser feita conjuntamente com o Balanço Patrimonial, considerando os fatores mencionados e as demais variáveis orçamentárias e extraorçamentárias. Indica a parcela da variação do saldo do disponível que pode ser explicada pelo resultado orçamentário.

Para interpretar o Balanço Financeiro, podemos utilizar a análise dos seguintes quocientes, presentes no Quadro 2. As figuras 6 e 7 compõem a estrutura do Balanço Financeiro.

Quadro 2 – Técnicas de análise – Balanço Financeiro

Técnica de análise	Como Calcular	Objetivo
Quociente Orçamentário do Resultado Financeiro = $\frac{\text{Resultado Orçamentário (Receita Orçamentária - Despesa Orçamentária)}}{\text{Variação do Saldo em Espécie}}$	Subtraia o valor da linha “Despesa Orçamentária (VI)” do valor da linha “Receita Orçamentária (I)”, na coluna “exercício atual” e depois divida o resultado pelo valor da diferença do “Saldo para o Exercício Seguinte (IX)” e “Saldo do Exercício Anterior (IV)”	Indica a parcela da variação do saldo do disponível que pode ser explicada pelo resultado orçamentário
Quociente do Resultado dos Saldos Financeiros = $\frac{\text{Saldo que passa para o Exercício Seguinte}}{\text{Saldo do Exercício Anterior}}$	Divida o valor da linha “Saldo para o Exercício Seguinte (IX)” pelo valor da linha “Saldo do Exercício Anterior (IV)”, na coluna “exercício atual”.	Indica o impacto do resultado financeiro sobre o saldo em espécie

Fonte: Adaptado de MCASP, 2012.

Figura 6 – Estrutura do Balanço Financeiro – parte 1

<ENTE DA FEDERAÇÃO> BALANÇO FINANCEIRO			
INGRESSOS			
	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
RECEITA ORÇAMENTÁRIA (I)			
Ordinária			
Vinculada			
Recursos Vinculados à Educação			
Recursos Vinculados à Saúde			
Recursos Vinculados à Previdência Social – RPPS			
Recursos Vinculados à Previdência Social – RGPS			
Recursos Vinculados à Assistência Social			
(...)			
Outras Destinações de Recursos			
Transferências Financeiras Recebidas (II)			
Transferências Recebidas para a Execução Orçamentária			
Transferências Recebidas Independentes de Execução Orçamentária			
Transferências Recebidas para Aportes de recursos para o RPPS			
Transferências Recebidas para Aportes de recursos para o RGPS			
Recebimentos Extraorçamentários (III)			
Inscrição de Restos a Pagar Não Processados			
Inscrição de Restos a Pagar Processados			
Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados			
Outros Recebimentos Extraorçamentários			
Saldo do Exercício Anterior (IV)			
Caixa e Equivalentes de Caixa			
Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados			
TOTAL (V) = (I + II + III + IV)			

Fonte: MCASP, 2018.

Figura 7 – Estrutura do Balanço Financeiro – parte 2

DISPÊNDIOS			
	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
DESPESA ORÇAMENTÁRIA (VI)			
Ordinária			
Vinculada			
Recursos Destinados à Educação			
Recursos Destinados à Saúde			
Recursos Destinados à Previdência Social – RPPS			
Recursos Destinados à Previdência Social – RGPS			
Recursos Destinados à Assistência Social			
(...)			
Outras Destinações de Recursos			
Transferências Financeiras Concedidas (VII)			
Transferências Concedidas para a Execução Orçamentária			
Transferências Concedidas Independentes de Execução Orçamentária			
Transferências Concedidas para Aportes de recursos para o RPPS			
Transferências Concedidas para Aportes de recursos para o RGPS			
Pagamentos Extraorçamentários (VIII)			
Pagamentos de Restos a Pagar Não Processados			
Pagamentos de Restos a Pagar Processados			
Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados			
Outros Pagamentos Extraorçamentários			
Saldo para o Exercício Seguinte (IX)			
Caixa e Equivalentes de Caixa			
Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados			
TOTAL (X) = (VI + VII + VIII + IX)			

Fonte: MCASP, 2018.

Além das técnicas presentes no Quadro 2, podemos interpretar o valor do Resultado Financeiro, que pode ser encontrado pela diferença entre o “Saldo para o Exercício Seguinte (IX)” e o “Saldo do Exercício Anterior (IV)”.

O resultado financeiro positivo, aumento de saldo com relação ao ano anterior, é um indicador de equilíbrio financeiro, embora possa haver exceções, principalmente relacionadas ao endividamento, como um empréstimo que aumenta o saldo em caixa e equivalentes, mas não significa equilíbrio financeiro. É necessário realizar uma análise desta peça conjuntamente com outros demonstrativos, como o Balanço Patrimonial e o Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida.

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

A elaboração do Balanço Orçamentário (BO) atende ao disposto na lei nº 4320/1964 e na NBC TSP 13 – “Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis”. Essa demonstração tem como objetivo evidenciar a comparação entre os valores orçados das receitas e despesas e os valores executados.

A estrutura do BO é composta pelo quadro principal, com a previsão e arrecadação das receitas detalhadas por categoria econômica e origem, e fixação e execução das despesas, por categoria econômica e grupo de natureza da despesa; também compõem o BO os quadros da Execução dos Restos a Pagar Processados e Não Processados, que são as despesas empenhadas e não pagas até 31/12 do exercício de referência.

Para interpretar o Balanço Orçamentário, podemos utilizar a análise dos quocientes presentes no Quadro 3.

Quadro 3 – Técnicas de análise – Balanço Orçamentário

Técnica de análise	Como Calcular	Objetivo
Quociente do Equilíbrio Orçamentário = Previsão Inicial da Receita/ Dotação Inicial da Despesa	Valor da linha “Subtotal com Refinanciamento (V)” e coluna “Previsão Inicial (a)” dividido pelo valor da linha “Subtotal com Refinanciamento (XII)”, coluna “Dotação Inicial (e)”.	Indica se há equilíbrio entre a previsão e fixação constante na LOA
Quociente de Execução da Receita = Receita Realizada/ Previsão Atualizada da Receita	Valor da linha “Subtotal com Refinanciamento (V)” e coluna “Receita Realizada (c)” dividido pelo valor da linha “Subtotal com Refinanciamento (V)” e coluna “Previsão Atualizada (b)”.	Indica a existência de excesso ou falta de arrecadação para a cobertura de despesas.
Quociente de Desempenho da Arrecadação = Receita Realizada/ Previsão Inicial da Receita	Valor da linha “Subtotal com Refinanciamento (V)” e coluna “Receita Realizada (c)” dividido pelo valor da linha “Subtotal com Refinanciamento (V)” e coluna “Previsão Inicial (a)”	Indica a existência de excesso ou falta de arrecadação para administração dos indicadores fiscais.
Quociente de Utilização do Superávit Financeiro = Créditos Adicionais Abertos por meio de superávit financeiro/ total do superávit financeiro apurado no exercício anterior	Valor da linha “Superávit Financeiro” do BO, dividido pelo valor do total do superávit financeiro presente no Quadro de Superávit/Déficit Financeiro, do BP.	Indica a parcela do superávit financeiro utilizada para abertura de créditos adicionais.
Quociente de Execução da Despesa = Despesa Executada/ Dotação Atualizada	Valor da linha “Subtotal com Refinanciamento (XII)”, coluna “Despesas empenhadas (g)”, dividido pelo Valor da linha “Subtotal com	Evidencia uma possível ineficiência no processo planejamento-execução ou a uma economia de despesa orçamentária.

	Refinanciamento (XII)", coluna "Dotação Atualizada (f)".	
O Quociente do Resultado Orçamentário = Receita Realizada/ Despesa Empenhada	Valor da linha "Subtotal com Refinanciamento (V)" e coluna "Receita Realizada (c)" dividido pelo valor da linha "Subtotal com Refinanciamento (XII)", coluna "Despesas empenhadas (g)"	Indica a existência de superávit ou déficit.
O Quociente da Execução Orçamentária Corrente = Receita Realizada Corrente/Despesa Empenhada Corrente.	Valor da linha "Receitas Correntes (I)", coluna "Receita Realizada (c)" dividido pelo valor da linha "Despesas Correntes (VIII)", coluna "Despesas empenhadas (g)"	Indica se a receita corrente suportou as despesas correntes ou se foi necessário utilizar receitas de capital para financiar despesas correntes.
Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária = Receita Realizada/ Despesa Paga	Valor da linha "Subtotal com Refinanciamento (V)" e coluna "Receita Realizada (c)" dividido pelo valor da linha "Subtotal com Refinanciamento (XII)", coluna "Despesas pagas (i)"	Indica o quanto a receita orçamentária arrecadada representa em relação à despesa orçamentária paga

Fonte: Adaptado de MCASP, 2012.

Além desses quocientes, uma análise relevante é verificar quanto do total do orçamento do município é destinado a realização de investimentos, utilizando o valor da despesa empenhada da linha de "Investimentos" do subgrupo Despesas de Capital (IX) e comparando com o total da despesa empenhada (XII).

Podemos observar também quais naturezas de despesas e quais categorias de receita mais impactaram no total da despesa e da receita, dividindo o valor de cada receita arrecadada ou despesa empenhada pelo total da receita ou despesa.

Um outra análise importante é a da comparação dos valores de arrecadados de receita própria (Tributária, de Contribuições, Patrimonial, Agropecuária, Industrial e de Serviços) com os total das receitas arrecadadas, para verificar quanto as receitas arrecadadas pelo próprio ente representam no total da receita.

Também é pertinente a comparação da receita própria com o valor da despesa com pessoal e encargos sociais, que é uma despesa que nunca vai deixar de existir e que o município depende da arrecadação de receitas para financiá-la. A baixa arrecadação própria representa baixo esforço fiscal do ente e deixa o município na dependência da conjuntura econômica e política dos outros entes federativos.

DEMONSTRATIVO DA EXECUÇÃO DAS DESPESAS POR FUNÇÃO/SUBFUNÇÃO

Anexo 2 do RREO

Neste demonstrativo, com estrutura presente na figura 8, pode-se avaliar a evolução das despesas realizadas pelo ente no período, por áreas de atuação do setor público, nas esferas legislativa, executiva e judiciária, destacando as mais significativas em montantes gastos.

As funções presentes nesse demonstrativo são a Legislativa, Judiciária, Essencial à justiça, Administração, Defesa nacional, Segurança pública, Relações exteriores, Assistência social, Previdência social, Saúde, Trabalho, Educação, Cultura, Direitos da cidadania, Urbanismo, Habitação, Saneamento, Gestão ambiental, Ciência e tecnologia, Agricultura, Organização agrária, Indústria, Comércio e serviços, Comunicações, Energia, Transporte, Desporto e lazer, Encargos especiais e Reserva de contingência.

Figura 8 – Estrutura do Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção

-ENTE DA FEDERAÇÃO-
RELATORIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTARIA
DEMONSTRATIVO DA EXECUÇÃO DAS DESPESAS POR FUNÇÃO/SUBFUNÇÃO
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL
-PERÍODO DE REFERÊNCIA PADRÃO-

RREO - Anexo 2 (LRF, Art. 32, inciso II, alínea "c")

FUNÇÃO/SUBFUNÇÃO	DOTAÇÃO		DESPESAS EMPENHADAS			SALDO (c) = (a-b)	DESPESAS LIQUIDADAS			SALDO (e) = (a-d)	RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS ¹ (f)
	INICIAL	ATUALIZADA	No Bimestre	Até o Bimestre	%		No Bimestre	Até o Bimestre	%		
		(a)	(b)	(b/total b)		(d)	(d/total d)				
DESPESAS (EXCETO INTRA-ORÇAMENTÁRIAS) (I)											
LEGISLATIVA											
JUDICIÁRIA											
ESSENCIAL À JUSTIÇA											
ADMINISTRAÇÃO											
DEFESA NACIONAL											
SEGURANÇA PÚBLICA											
RELAÇÕES EXTERIORES											
ASSISTÊNCIA SOCIAL											
PREVIDÊNCIA SOCIAL											
SAÚDE											
TRABALHO											
EDUCAÇÃO											
CULTURA											
DIREITOS DA CIDADANIA											
URBANISMO											
HABITAÇÃO											
SANEAMENTO											
GESTÃO AMBIENTAL											
Ciência e tecnologia											
AGRICULTURA											
ORGANIZAÇÃO AGRÁRIA											
INDÚSTRIA											
COMÉRCIO E SERVIÇOS											
COMUNICAÇÕES											
ENERGIA											
TRANSPORTE											
DESPORTO E LAZER											
ENCARGOS ESPECIAIS											
RESERVA DE CONTINGÊNCIA											
DESPESAS (INTRA-ORÇAMENTÁRIAS) (II)											
TOTAL (III) = (I + II)											

FONTE: Sistema «sistema». Unidade Responsável: «Unidade Responsável». Emissão: «dd/mm/aaaa», às «hh:mm:ss». Assinado Digitalmente no dia «dd/mm/aaaa», às «hh:mm:ss».

¹ Esta coluna poderá ser apresentada somente no último bimestre.

NOTA:

Fonte: MDF, 2020.

DEMONSTRATIVO DA RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL

Anexo 3 do RREO

A Lei de Responsabilidade Fiscal, art. 2º, IV, define a Receita Corrente Líquida como o somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos alguns itens exaustivamente explicitados pela própria LRF, excluídas as duplicidades. A apuração da RCL é muito importante uma vez que ela serve como referência para apuração dos limites da despesa com pessoal, da dívida consolidada líquida, das operações de crédito, das garantias, do serviço da dívida e para definição do montante da reserva de contingência.

Na análise desse demonstrativo, com estrutura presente na figura 9, podemos avaliar a evolução da RCL, presente na coluna “Total (últimos 12 meses)”, linha “Receita Corrente Líquida (III)” confrontando-a com o crescimento do Índice Geral de Preços do Mercado (IGPM) e do Produto Interno Bruto (PIB), que são indicadores macroeconômicos, verificando sua possível influência sobre a receita do ente.

No demonstrativo da RCL também podemos: calcular a variação da RCL a cada exercício financeiro; analisar quais as receitas mais significativas na arrecadação do município; comparar os valores das receitas tributárias com os valores das receitas de transferências, a fim de verificar a dependência financeira do ente público e o esforço tributário na arrecadação das receitas de sua competência; e apurar o quanto o município transfere ao Fundeb e quanto ele recebe de volta.

Figura 9 – Estrutura do Demonstrativo da Receita Corrente Líquida

ESPECIFICAÇÃO	EVOLUÇÃO DA RECEITA REALIZADA NOS ÚLTIMOS 12 MESES												TOTAL (ÚLTIMOS 12 MESES)	Em Revis PREVISÃO ATUALIZADA EXERCÍCIO	
	<MR-11>	<MR-10>	<MR-9>	<MR-8>	<MR-7>	<MR-6>	<MR-5>	<MR-4>	<MR-3>	<MR-2>	<MR-1>	<MR>			
RECEITAS CORRENTES (I)															
Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria															
Contribuições															
Receita Patrimonial															
Rendimentos de Aplicação Financeira															
Outras Receitas Patrimoniais															
Receita Agropecuária															
Receita Industrial															
Receita de Serviços															
Transferências Correntes															
Outras Receitas Correntes															
DEDUÇÕES (II)															
Transferências Constitucionais e Legais															
Contrib. Empregadores e Trab. para Seg. Social															
Contrib. do Servidor para o Plano de Previdência															
Contrib. dos Militares para Custeio das Pensões Militares															
Compensação Financ. entre Regimes Previdência															
Dedução de Receita para Formação do FUNDEB															
Contribuições para PIS/PASEP															
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA (III) = (I - II)															
(-) Transferências obrigatórias da União relativas às emendas individuais (art. 166-A, § 1º, da CF) (IV)															
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA AJUSTADA PARA CÁLCULO DOS LIMITES DE ENDEVIDAMENTO (V) = (III - IV)															
(-) Transferências obrigatórias da União relativas às emendas de bancada (art. 166, § 16, da CF) (VI)															
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA AJUSTADA PARA CÁLCULO DOS LIMITES DA DESPESA COM PESSOAL (VII) = (V - VI)															

FONTE: Sistema «sistema», Unidade Responsável: «Unidade Responsável». Emissão: «dd/mm/aaaa», às «hh:mm:ss». Arquivado Digitalmente no dia «dd/mm/aaaa», às «hh:mm:ss».

NOTA:

Fonte: MDF, 2020.

DEMONSTRATIVO DAS RECEITAS E DESPESAS PREVIDENCIÁRIAS

Anexo 4 do RREO

Esse demonstrativo deve conter informações sobre a previsão e execução das receitas e despesas previdenciárias e os repasses recebidos para cobertura de déficits financeiro e atuarial.

Nesse demonstrativo podemos verificar a evolução das Receitas de Contribuições Patronais e de Contribuições dos Servidores frente às Despesas Previdenciárias, buscando evidenciar déficits ou superávits Previdenciários e o Resultado Previdenciário.

Também podemos comparar o percentual da receita de contribuições patronais e de servidores no total das receitas previdenciárias, verificando quanto cada uma representa no total da receita.

Para essas análises, vamos utilizar os valores das linhas “Receita de Contribuições dos Segurados”, “Receita de Contribuições Patronais” e “Total das Receitas Previdenciárias RPPS”, da coluna “Receitas realizadas até o bimestre/exercício”. Para o valor da despesa, pode-se utilizar o valor da coluna “empenhado até o bimestre”, da linha “Total das Despesas Previdenciárias RPPS”.

O Resultado Previdenciário, se dá pela diferença entre as linhas “Total das Receitas Previdenciárias RPPS”, da coluna “Receitas realizadas até o bimestre/exercício” e “Total das Despesas Previdenciárias RPPS”, da coluna “empenhado até o bimestre”. O resultado positivo indica que no presente as receitas previdenciárias estão sendo suficientes para o pagamento das despesas previdenciárias.

DEMONSTRATIVO DOS RESULTADOS PRIMÁRIO E NOMINAL

Anexo 6 do RREO

Na análise desse demonstrativo buscamos verificar o cumprimento das metas fiscais, comparando os resultados alcançados com os previstos no Anexo de Metas Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias, verificando o nível de maturidade do planejamento do ente público.

A análise dos resultados nominal e primário também permite averiguar se houve esforço fiscal do ente no sentido de diminuição da dívida consolidada líquida ou se, na verdade, o resultado aumentou o estoque da dívida. O resultado nominal positivo é um sinal de diminuição da dívida e um resultado primário positivo indica esforço fiscal no sentido de diminuição da dívida consolidada líquida.

Também podemos avaliar o comportamento das receitas e despesas primárias e da dívida consolidada líquida em períodos diferentes.

Há duas metodologias para apuração dos resultados: a “acima da linha” e “abaixo da linha”. A metodologia “acima da linha” aponta as causas dos desequilíbrios fiscais a partir da análise das receitas e despesas primárias; a meta de resultado primário. Já o método “abaixo da linha” considera a variação do estoque da dívida pública (MDF, 2020).

Com relação a apuração do resultado primário, as receitas orçamentárias são demonstradas em sua totalidade e depois é feita a exclusão das receitas não primárias, que não contribuem para diminuição da Dívida Consolidada Líquida (DCL). O mesmo acontece com as despesas, são evidenciadas todas as que levaram a uma saída de caixa do ente e depois são deduzidos os pagamentos de juros e encargos e amortizações da dívida.

Para verificar a diferença entre o valor das metas e os valores dos resultados utilizamos as linhas “RESULTADO PRIMÁRIO - Acima da Linha” e a linha abaixo “Meta fixada no Anexo de Metas Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO para o exercício de referência”; e “RESULTADO NOMINAL - Acima da Linha” e a linha abaixo “Meta fixada no Anexo de Metas Fiscais da LDO para o exercício de referência”.

Para verificar se houve aumento no estoque da dívida utilizamos o valor da linha “DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA” e comparamos as colunas de “até o bimestre” e “em 31/12 do exercício anterior”.

DEMONSTRATIVO DOS RESTOS A PAGAR POR PODER E ÓRGÃO

Anexo 7 do RREO

Na Análise desse demonstrativo, com estrutura presente na figura 10, podemos verificar a evolução dos Restos a Pagar por Poder e Órgão no período de análise.

Para isso, utilizamos os valores das colunas de saldo, nos quadros de restos processados e não processados, e cada linha representa um poder ou órgão. Na linha de total encontramos o valor consolidado do ente.

O fato de um resto ser processado, tendo passado pelo estágio da liquidação da despesa, indica que o credor já tem o direito líquido e certo de receber o valor que lhe é devido, não sendo uma boa prática de gestão o acúmulo dessas obrigações.

Figura 10 – Estrutura do Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
DEMONSTRATIVO DOS RESTOS A PAGAR POR PODER E ÓRGÃO
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL
<PERÍODO DE REFERÊNCIA PADRÃO>

RREO - ANEXO 7 (LRF, art. 53, inciso V)

PODER/ÓRGÃO	RESTOS A PAGAR PROCESSADOS					RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS					Em Resto	
	Inscritos		Pagos (c)	Cancelados (d)	Saldo e=(a+b)-(c+d)	Inscritos		Liquidados (h)	Pagos (i)	Cancelados (j)	Saldo k=(f+g)-(i+j)	Saldo Total L=(e+k)
	Em Exercícios Anteriores (a)	Em 31 de dezembro de <Exercício Anterior> (b)				Em Exercícios Anteriores (f)	Em 31 de dezembro de <Exercício Anterior> (g)					
RESTOS A PAGAR (EXCETO INTRA-ORÇAMENTÁRIOS) (I)												
PODER EXECUTIVO												
PODER LEGISLATIVO												
PODER JUDICIÁRIO												
MINISTÉRIO PÚBLICO												
DEFENSORIA PÚBLICA												
RESTOS A PAGAR (INTRA-ORÇAMENTÁRIOS) (II)												
TOTAL (III) = (I + II)												

Fonte: Sistema <Sistema>, Unidade Responsável <Unidade Responsável>, Emissão: <dd/mm/aaaa>, às <hh:mm:ss>. Assinado Digitalmente no dia <dd/mm/aaaa>, às <hh:mm:ss>.

NOTA:

Fonte: MDF, 2020.

DEMONSTRATIVO DAS RECEITAS DE OPERAÇÕES DE CRÉDITO E DESPESAS DE CAPITAL

Anexo 9 do RREO

Na análise deste demonstrativo, com estrutura presente na figura 11, busca-se verificar a evolução das Receitas de Operações de Crédito e das Despesas de Capital Líquida e o cumprimento da Regra de Ouro.

A Regra de Ouro veda a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, evitando que o ente realize empréstimos para financiar despesas correntes, como pagamento de juros e despesas com pessoal.

Assim, deve ser realizado o confronto dos valores das despesas de capital (linha de despesa de capital líquida (II) e coluna de despesas empenhadas) e das receitas de operação de crédito (coluna das receitas realizadas), em cada exercício analisado.

Se o resultado for positivo, ou seja, despesas de capital maiores que receitas de operações de crédito, significa que o ente está cumprindo o dispositivo constitucional e não está se endividando para financiar despesas correntes.

Figura 11 – Estrutura do Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e das Despesas de Capital

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
 RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
 DEMONSTRATIVO DAS RECEITAS DE OPERAÇÕES DE CRÉDITO E DESPESAS DE CAPITAL (REGRA DE OURO)
 ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL
 <PERÍODO DE REFERÊNCIA PADRÃO>

Em Reais

RECEITAS	PREVISÃO ATUALIZADA (a)	RECEITAS REALIZADAS (b)	SALDO NÃO REALIZADO (c) = (a - b)
RECEITAS DE OPERAÇÕES DE CRÉDITO ¹ (I)			
DESPESAS	DOTAÇÃO ATUALIZADA (d)	DESPESAS EMPENHADAS (e)	SALDO NÃO EXECUTADO (f) = (d - e)
DESPESAS DE CAPITAL			
Investimentos			
Inversões Financeiras			
Amortização da Dívida			
(-) Incentivos Fiscais a Contribuinte			
(-) Incentivos Fiscais a Contribuinte por Instituições Financeiras			
DESPESA DE CAPITAL LÍQUIDA (II)			
RESULTADO PARA APURAÇÃO DA REGRA DE OURO (III) = (II - I)	<(d - a)>	<(e - b)>	<(f - c)>

FONTE: Sistema <sisema>, Unidade Responsável: <Unidade Responsável>. Emissão: <dd/mm/aaaa>, às <hh:mm:ss>. Assinado Digitalmente no dia <dd/mm/aaaa>, às
 Notas:

¹ Operações de Crédito descritas na CF, art. 167, inciso III

Fonte: MDF, 2020.

DEMONSTRATIVO DA PROJEÇÃO ATUARIAL DO REGIME DE PREVIDÊNCIA - Anexo 10 do RREO

Na análise desse demonstrativo pode-se verificar se os recursos alocados para previdência são suficientes para a garantia dos pagamentos dos benefícios previstos pelo plano, uma vez que ele projeta as receitas e despesas previdenciárias, o resultado previdenciário e o saldo financeiro do exercício ao longo de um período de setenta e cinco anos.

Deve-se observar em todas as linhas de anos projetados se os valores da coluna “Resultado Previdenciário” são positivos, se forem, significa que ao longo de 75 anos as receitas previdenciárias serão suficientes para pagamento das despesas previdenciárias.

A coluna de “Saldo financeiro do exercício” identifica o valor do saldo financeiro do RPPS estimado, em valores correntes. Representa o resultado entre os Ingressos Previdenciários menos os Desembolsos Previdenciários, mais o Saldo Financeiro do exercício anterior ao exercício de referência. Esse saldo deve ser positivo, se estiver negativo significa que naquele período além das receitas previdenciárias não estarem sendo suficientes para pagamento das despesas previdenciárias, as despesas já consumiram todo o saldo financeiro de exercícios anteriores.

Figura 12 – Estrutura do Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime da Previdência

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
DEMONSTRATIVO DA PROJEÇÃO ATUARIAL DO REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA DOS SERVIDORES
ORÇAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL
<PERÍODO DE REFERÊNCIA>

RREO – ANEXO 10 (LRF, art. 53, § 1º, inciso II)

Em Reais

PLANO PREVIDENCIÁRIO				
EXERCÍCIO	RECEITAS PREVIDENCIÁRIAS (a)	DESPESAS PREVIDENCIÁRIAS (b)	RESULTADO PREVIDENCIÁRIO (c) = (a - b)	SALDO FINANCEIRO DO EXERCÍCIO (d) = ("d" exerc. Anterior) + (c)

PLANO FINANCEIRO				
EXERCÍCIO	RECEITAS PREVIDENCIÁRIAS (a)	DESPESAS PREVIDENCIÁRIAS (b)	RESULTADO PREVIDENCIÁRIO (c) = (a - b)	SALDO FINANCEIRO DO EXERCÍCIO (d) = ("d" exerc. Anterior) + (c)

FONTE: Sistema <sistema>, Unidade Responsável: <Unidade Responsável>. Emissão: <dd/mm/aaaa>, às <hh:mm:ss>. Assinado Digitalmente no dia <dd/mm/aaaa>, às <hh:mm:ss>.

NOTAS:

1 Projeção atuarial elaborada em <DATA DA AVALIAÇÃO> e oficialmente enviada para o Ministério da Previdência Social – MPS.

2 Este Demonstrativo utiliza as seguintes hipóteses: <HIPÓTESE>; <VALOR>.

Fonte: MDF, 2020.

DEMONSTRATIVO DA RECEITA DE ALIENAÇÃO DE ATIVOS E APLICAÇÃO DOS RECURSOS - Anexo 11 do RREO

Na análise desse anexo deve-se observar a evolução dos recursos obtidos com a alienação de ativos, em confronto com a sua destinação, uma vez que é vedada a aplicação da receita de capital derivada da alienação de bens e direitos que integram o patrimônio público para o financiamento de despesa corrente, salvo se destinada por lei aos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos.

Deve-se comparar o valor da linha “RECEITAS DE ALIENAÇÃO DE ATIVOS (I)”, coluna “RECEITAS REALIZADAS (b)” com o valor da linha “APLICAÇÃO DOS RECURSOS DA ALIENAÇÃO DE ATIVOS (II)”, coluna “DESPESAS EMPENHADAS (e)”. Também deve-se comparar o valor das receitas realizadas com as despesas pagas, coluna (f) da linha (II), para encontrar o saldo financeiro do exercício.

Um outra análise que poderia ser feita é a comparação do “SALDO ATUAL (k)” ao final do exercício com os valores de saldo de caixa e equivalentes de caixa da fonte de recursos de Alienação de bens, para verificar se o recurso está sendo realmente utilizado somente nas destinações permitidas pela LRF; contudo, até o momento, não existe essa informação detalhada em nenhuma das demonstrações contábeis e demonstrativos fiscais, uma opção é comparar com os valores do anexo 5 do RGF - Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos A Pagar, linha “Recursos de Alienação de Bens/Ativos”.

Figura 13 – Estrutura do Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
DEMONSTRATIVO DA RECEITA DE ALIENAÇÃO DE ATIVOS E APLICAÇÃO DOS RECURSOS
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL
<PERÍODO DE REFERÊNCIA>

RREO – ANEXO 11 (LRF, art. 53, §1º, inciso III)

							Em Reais
RECEITAS	PREVISÃO ATUALIZADA (a)	RECEITAS REALIZADAS (b)					SALDO (c) = (a-b)
RECEITAS DE ALIENAÇÃO DE ATIVOS (I)							
Receita de Alienação de Bens Móveis							
Receita de Alienação de Bens Imóveis							
Receita de Alienação de Bens Intangíveis							
Receita de Rendimentos de Aplicações Financeiras							
DESPESAS	DOTAÇÃO ATUALIZADA (d)	DESPESAS EMPENHADAS (e)	DESPESAS LIQUIDADAS	DESPESAS PAGAS (f)	DESPESAS INSCRITAS EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS	PAGAMENTO DE RESTOS A PAGAR (g)	SALDO (h) = (d+e)
APLICAÇÃO DOS RECURSOS DA ALIENAÇÃO DE ATIVOS (II)							
Despesas de Capital							
Investimentos							
Inversões Financeiras							
Amortização da Dívida							
Despesas Correntes dos Regimes de Previdência							
Regime Próprio dos Servidores Públicos							
SALDO FINANCEIRO A APLICAR	<EXERCÍCIO ANTERIOR> (i)	<EXERCÍCIO> (j) = (Ib - (III+ IIg))					SALDO ATUAL (k) = (III + IIIj)
VALOR (III)							

FONTE: Sistema <sisitema>, Unidade Responsável: <Unidade Responsável>. Emissão: <dd/mm/aaaa>, às <hh:mm:ss>. Assinado Digitalmente no dia <dd/mm/aaaa>, às <hh:mm:ss>.

NOTA:

Fonte: MDF, 2020.

DEMONSTRATIVO DA DESPESA COM PESSOAL

Anexo 1 do RGF

Visando o equilíbrio das contas públicas, a LRF estabeleceu limites para realização de despesas com base em percentuais da receita corrente líquida dos entes. Para os municípios e Estados, esse limite é de 60% da RCL: 54% destinado ao poder Executivo e 6% para o Legislativo, incluindo Tribunal de Contas, no caso dos municípios; e 3% para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Estado, 6% para o Judiciário, 49% para o Executivo e 2% para o Ministério Público dos Estados, no caso dos Estados. Para a União o limite da despesa com pessoal é de 50%: 2,5% para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas da União; 6% para o Judiciário; 40,9% para o Executivo; e 0,6% para o Ministério Público da União.

Assim para verificação do cumprimento desses limites e verificação do processo de recondução aos limites, é elaborado pelos entes o Demonstrativo da Despesa com Pessoal. Esse anexo contém os valores da despesa com pessoal do Poder/Órgão executada nos últimos doze meses, o percentual da despesa total com pessoal em relação à receita corrente líquida, e os limites máximo, prudencial e de alerta estabelecidos conforme a legislação.

Ao analisar esse demonstrativo pode-se verificar a trajetória da despesa líquida com pessoal (linha DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL) no decorrer dos meses e comparar o total dessa despesa em exercícios diferentes.

Também deve-se comparar a evolução dessa despesa em confronto com a receita corrente líquida, uma vez que o poder executivo não pode ultrapassar 54% do valor da RCL com despesas com pessoal.

O principal ponto a ser analisado nesse anexo do RGF é o cumprimento do limite da despesa com pessoal, estabelecido na LRF. Essa informação pode ser encontrada na linha "LIMITE MÁXIMO", coluna "% SOBRE A RCL AJUSTADA". Se essa porcentagem for maior que 54%, significa que o ente federativo não está respeitando o limite legal e precisa realizar medidas para recondução.

DEMONSTRATIVO DA DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA – DCL

Anexo 2 do RGF

A Dívida Consolidada Líquida inclui o montante da dívida bruta deduzidas as disponibilidades de caixa, as aplicações financeiras e os demais haveres financeiros. O objetivo do anexo 2 do RGF é demonstrar a composição da dívida consolidada, da dívida consolidada líquida e o cumprimento dos limites de endividamento.

Para análise desse demonstrativo deve-se verificar: a evolução da DCL comparando-a com o limite de endividamento de que trata a legislação; comparar a evolução da dívida em confronto com a receita corrente líquida; averiguar quais as dívidas que mais contribuem para o montante da DCL; e comparar a evolução do estoque da dívida com a evolução do Resultado Primário, informação presente no anexo 6 do RREO.

O valor da DCL pode ser encontrado na linha “DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA (DCL)” e as colunas demonstram o saldo do montante em cada quadrimestre e no exercício anterior.

Os limites da dívida consolidada foram estabelecidos por meio da Resolução nº 40/2001, do Senado Federa. O limite para os entes municipais é 1,2 vezes a RCL, ou seja, até 120% da receita corrente líquida, e para os Estados e do Distrito Federal até 200% da RCL.

O cumprimento do limite pode ser visto na linha “% da DCL sobre a RCL AJUSTADA (III/VI)”.

O resultado primário positivo, apurado no Demonstrativo do Resultado Primário e Nominal, indica esforço fiscal no sentido de diminuição da dívida consolidada líquida, assim, pode-se comparar os valores do resultado primário do período com a variação do estoque da dívida no mesmo período.

DEMONSTRATIVO DAS GARANTIAS E CONTRAGARANTIAS DE VALORES

Anexo 3 do RGF

Na análise desse anexo, deve-se verificar a evolução do cumprimento do limite de garantias concedidas, definido por Resolução do Senado Federal: O saldo global das garantias concedidas pelos Estados, DF e Municípios não poderá exceder a 22% da RCL.

O total das garantias concedidas pode ser verificado na linha “TOTAL GARANTIAS CONCEDIDAS (V)” e as colunas demonstram o saldo do montante em cada quadrimestre e no exercício anterior.

O cumprimento do limite pode ser conferido na linha “% do TOTAL DAS GARANTIAS sobre a RCL AJUSTADA (V/VIII)”

Para a concessão de garantias, a LRF determina que sejam exigidas contragarantias em valor igual ou superior ao da garantia, as contragarantias são contrapartidas oferecidas pelo ente federativo que irá receber uma garantia. O total das contragarantias recebidas pode ser visto na linha “TOTAL CONTRAGARANTIAS RECEBIDAS (XIII)”.

DEMONSTRATIVO DAS OPERAÇÕES DE CRÉDITO

Anexo 4 do RGF

O Demonstrativo das Operações de Crédito, anexo 4 do RGF, demonstra os valores das operações de créditos realizadas no exercício, o percentual do total em relação à receita corrente líquida e a apuração dos limites estabelecidos na legislação: limite geral, de alerta e limite para operações de crédito por antecipação da receita orçamentária.

Ao conferir esse demonstrativo, deve-se analisar a evolução das Operações de Crédito efetuadas pelo ente e o cumprimento dos limites de contratação de Operações de Crédito e de operações de crédito por antecipação da receita orçamentária (ARO) no período analisado.

O Senado Federal estabeleceu o limite do montante global das operações de crédito de 60% da RCL para União e de 16% da RCL para os estados, DF e municípios, em cada exercício financeiro. O cumprimento do limite das operações de crédito pode ser visto na linha “Total Considerado para Fins da Apuração do Cumprimento do Limite (VI)”, coluna “% sobre a RCL ajustada”.

O saldo devedor das ARO não poderá ultrapassar, no exercício em que estiver sendo apurado, 7% da RCL. O cumprimento do limite de saldo devedor de ARO pode ser visto na linha “Operações de Crédito por Antecipação da Receita Orçamentária”, coluna “% sobre a RCL ajustada”.

O total das operações de crédito realizadas pode ser visto na linha “TOTAL (III)”.

DEMONSTRATIVO DA DISPONIBILIDADE DE CAIXA E DOS RESTOS A PAGAR

Anexo 5 do RGF

O Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar evidencia a disponibilidade de caixa bruta do ente, as obrigações financeiras (que incluem os restos a pagar, os valores restituíveis e as obrigações que não passaram pela execução orçamentária) e a disponibilidade de caixa líquida, possibilitando a verificação do montante disponível para fins da inscrição em Restos a Pagar e o cumprimento do artigo 42, que veda nos últimos dois quadrimestres do mandato do titular do Poder ou órgão, que seja contraída obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro do mandato, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

Ao analisarmos esse demonstrativo, devemos verificar o cumprimento do art. 42 da LRF, que se dá pelo confronto das obrigações contraídas com a disponibilidade de caixa existente.

O parágrafo único do art. 8º da Lei de Responsabilidade Fiscal, estabelece que os “recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso”. Ou seja, o comprometimento e as disponibilidades devem ser avaliados por fonte de recurso e não pelo montante.

Assim, deve-se observar os saldos da disponibilidade de caixa após comprometimento com os restos a pagar processados, não processados e demais obrigações financeiras, por linha de recurso, na coluna “DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA (após a inscrição em restos a pagar não processados do exercício)”. Se os valores dos saldos estiverem negativos, demonstra insuficiência de caixa naquele recurso.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional – STN. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP**. 5. ed. 2012.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional – STN. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP**. 8 ed. 2018.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional – STN. **Manual de Demonstrativos Fiscais - MDF**. 10 ed. 2020.

DINIZ, J.A.; LIMA, S.C. **Contabilidade Pública: Análise Financeira Governamental**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública: de acordo com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (IPSASB/ IFAC/ CFC)**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.