

**UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ
DIRETORIA DE PESQUISA E PÓS GRADUAÇÃO
ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL**

RONAN DOMINGUES VIEIRA

AS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO E OS DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS NA AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO DA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL: OS CASOS DE JUMIRIM E LARANJAL PAULISTA/SP.

MONOGRAFIA DE ESPECIALIZAÇÃO

Curitiba - PR.

2014

RONAN DOMINGUES VIEIRA

AS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO E OS DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS NA AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO DA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL OS CASOS DE JUMIRIM E LARANJAL PAULISTA/SP.

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista na Pós Graduação em Gestão pública Municipal, Modalidade de Ensino a Distância, da Universidade Tecnológica Federal – UTFPR – Campus Curitiba.

Orientadora: Prof(a). Msc. Ana Cristina Macedo Magalhães

Curitiba - PR.

2014

Dedico esta obra àquele que me acompanha e orienta em todos os momentos da minha caminhada terrena, meu querido irmão Allan.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, principalmente, a Deus que me deu o dom da vida, e me guia ao caminho do aprendizado eterno.

A minha orientadora Prof^a. Ana Cristina Macedo Magalhães pela atenção dada no decorrer da elaboração do presente trabalho.

Ao meu grande irmão e amigo Allan, que me acompanha diariamente concedendo o amor e sabedoria necessária na busca do crescimento espiritual.

Aos meus pais Claudio e Efigênia por concederem seu apoio de forma ilimitada, auxiliando-me com toda sua bondade e compreensão.

A minha esposa Thaís, por ter me amado, apoiado e compreendido nos momentos difíceis desse trajeto e me concedido o entusiasmo necessário para prosseguir.

A minha irmã Lilian e minha Avó Conceição pelo afeto e apoio dados no decorrer dos meus anos de vida.

A todos os meus amigos e entes queridos, que fazem parte da minha vida.

“A vida é construída nos sonhos e concretizada no amor.”

Francisco Cândido Xavier

RESUMO

VIEIRA, Ronan Domingues. **As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e os demonstrativos contábeis na avaliação de desempenho da Gestão Pública Municipal:** os casos de Jumarim e Laranjal Paulista/SP. 2014. 57 páginas. Monografia (Especialização em Gestão Pública Municipal). Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, 2014.

Com as constantes mudanças apresentadas nos últimos anos na contabilidade brasileira, os gestores de todos os níveis de governo devem se atentar a importância do instrumento contábil para o acompanhamento de sua gestão de governo. Visando o auxílio aos gestores públicos municipais, o presente trabalho teve por objetivo analisar a eficácia dos demonstrativos contábeis exigidos pelas NBCASP, com foco no resultado dos Balanços Orçamentário e Patrimonial, na avaliação de desempenho econômico/financeiro, no âmbito dos municípios de Jumarim e Laranjal Paulista. Para tanto, se utilizou de pesquisa bibliográfica, documental, bem como a realização de entrevista com o gestor do município de Laranjal Paulista. O estudo de caso foi realizado com base nos Balanços publicados no exercício de 2013 pelos municípios. O estudo mostrou a importância da ferramenta contábil para o controle diário do patrimônio da entidade, e posterior avaliação do período de sua gestão, apresentando ainda, as dificuldades na aplicação desse tipo de avaliação por conta da aplicação parcial das normas contábeis nos municípios. Desta maneira, conclui-se que o estudo se reveste de importância para os profissionais de contabilidade e os gestores municipais que buscam se aperfeiçoar na avaliação de desempenho das entidades públicas.

Palavras-chave : NBCASP, Avaliação de desempenho, Demonstrativos Contábeis, Gestão Pública Municipal.

ABSTRACT

VIEIRA, Ronan Domingues. **The Brazilian Accounting Standards Applied to the public sector and the financial statements in assessing the performance of the Municipal Public Management:** the cases of Jumirim and Laranjal Paulista/SP. 2014. Pages 57. Monograph (Specialization in Municipal Public Management). Federal Technological University of Paraná, Curitiba, 2014.

With the constant changes made in recent years in the Brazilian accounting, managers at all levels of government to heed the importance of accounting tool for monitoring your government management. Targeting assistance to municipal administrators, this study aimed to analyze the effectiveness of the financial statements required by NBCASP, focusing on the outcome of the Budget and Balance Sheet, the assessment of economic / financial performance, within the municipalities of Jumirim and Laranjal Paulista. Therefore, we used bibliographical research, document, as well as conducting interviews with the Orangery Paulista city manager. The case study was carried out based on the balance sheets published in the year 2013 by the municipalities. The study showed the importance of accounting tool for daily control of the entity's assets, and further evaluation of the term of office, presenting also the difficulties in implementing this type of evaluation because of the partial application of accounting standards in the municipalities. Thus, it is concluded that the study is of importance for accounting professionals and municipal managers who seek to improve the performance evaluation of public entities.

Keywords: NBCASP, Performance evaluation, Financial Statements, Municipal Public Management.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Princípios de Contabilidade	20
Tabela 2 – Princípios de Contabilidade sob a Perspectiva do Setor Público	20
Tabela 3 – Índices Contábeis	25
Tabela 4 – Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas – N°.16	27
Tabela 5 – Balanço Orçamentário de Jumirim	37
Tabela 6 – Balanço Patrimonial de Jumirim	40
Tabela 7 – Balanço Orçamentário de Laranjal Paulista	44
Tabela 8 – Balanço Patrimonial de Laranjal Paulista	47

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

NBCASP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

DCASP – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público

PCASP – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

AC – Ativo Circulante

ANC - Ativo Não Circulante

PC – Passivo Circulante

PNC – Passivo Não Circulante

NBC T – Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 Problema de Pesquisa	12
1.2 Justificativa	13
1.3 Objetivos	13
1.3.1 Objetivo Geral	13
1.3.2 Objetivos Específicos	14
1.4 Metodologia	14
2 CONTABILIDADE NA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL	16
2.1 Gestão Pública Municipal	16
2.2 Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Conceitos e legislação	17
2.2.1 Princípios Contábeis	19
2.2.2 Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e Patrimônio Público	21
2.2.3 Índices Contábeis Aplicados a Avaliação da Gestão Pública Municipal.....	24
2.3 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP)	26
2.3.1 Objetivos das NBCASP	26
2.3.2 Apresentação das NBC - NBC T 16.1 à NBC T 16.11.....	27
2.3.3 O enfoque da NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis	28
3 METODOLOGIA	32
4 ESTUDO DE CASO	35
4.1 Município de Jumarim	35
4.1.1 Avaliação da Gestão Municipal através do Balanço Orçamentário	36
4.1.2 Avaliação da Gestão Municipal através do Balanço Patrimonial	39
4.2 Município de Laranjal Paulista.....	42
4.2.1 Avaliação da Gestão Municipal através do Balanço Orçamentário	43
4.2.2 Avaliação da Gestão Municipal através do Balanço Patrimonial	46
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	51
REFERÊNCIAS	53
APÊNDICES	57

1 INTRODUÇÃO

A Gestão pública municipal parte do princípio de que os bens e valores públicos devem ser administrados e investidos de forma que o cidadão contribuinte perceba melhorias em sua rotina diária. Contudo, nem sempre tal princípio é atingido com excelência, e a partir daí, percebe-se resultados insatisfatórios na gestão de alguns municípios.

Por vezes o gestor se encontra em uma encruzilhada de como buscar resultados pretendidos sem ao menos entender a situação econômico-financeira atual de seu município. Ou ainda, perde-se na avaliação de sua gestão de governo, ficando sem parâmetros para medir seus esforços fiscais, restando perguntas do tipo: como anda a saúde financeira da minha entidade? Como posso avaliar o desempenho da minha gestão? Estou no caminho correto em relação ao direcionamento do dinheiro público? Essas e outras perguntas certamente podem encontrar respostas no setor de contabilidade de sua entidade.

Pois bem, balizando as referências acima, passa-se a expor as mudanças da contabilidade desde séculos passados até os dias atuais, para entendermos melhor a sua importância na gestão pública municipal.

Como uma das ciências mais antigas a serem estudadas, a ciência contábil surgiu no Brasil em meados do século XIX, segundo Schmidt (2000, p. 203) “no reinado de D. João VI, quando da instalação de seu governo provisório, em 1808, ao publicar um alvará obrigando os Contadores Gerais da Real fazenda a aplicar o método das partidas dobradas na escrituração mercantil”.

Com o crescimento e a evolução do país, no decorrer dos séculos XIX e XX, se fez necessário a edição de normas legais para o efetivo controle das empresas e entidades brasileiras. No ano de 1850 surge o Código Comercial que como o próprio nome revela, era voltado para as empresas privadas. Um tanto quanto defasada, a Contabilidade voltada para as entidades públicas precisava também ser normatizada, e para tanto, no ano de 1922, fora aprovado no Brasil, o Código de Contabilidade da União.

A Contabilidade Pública, com uma base estruturada pelo referido Código, sofreria alterações posteriores, no ano de 1940 e anos após em 1964, quando foi sancionada no dia 17 de março do ano em questão, a Lei Federal nº 4.320 que estatui normas gerais para o planejamento, execução e controle do orçamento e balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, que se torna vigente até os dias atuais.

No entanto, a integração dos mercados mundiais, acarretou na normatização da Contabilidade Pública de uma forma que os investidores e credores de variados países pudessem visualizar informações de forma unificada, sem especificidades nativas que dificultariam a leitura de balanços.

Essas normas foram denominadas de *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público. A Contabilidade brasileira, que até então era meramente orçamentária, regida pela Lei nº 4.320/64, não se adequava em alguns aspectos às normas internacionais, desse modo tornou-se necessária, a adequação das Normas Brasileiras de Contabilidade Pública às Normas Internacionais.

Diante do exposto, ao final do ano de 2008, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) resolve, através de seu Comitê Gestor, por meio de resoluções, editar e publicar as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), disponíveis no endereço eletrônico da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), que gradativamente devem ser adotadas por todos os entes da federação União, Estados, Municípios e Distrito Federal, afim da consolidação geral das contas em um mesmo nível de detalhamento.

As NBCASP, portanto, trazem uma nova visão para a Contabilidade Pública, mostrando que a ferramenta contábil que até então era para o atendimento de legislações, passou a ser um apoio real aos gestores municipais, que a longo prazo passarão a utilizar tal mecanismo para de fato avaliar e corrigir falhas no período em que governa determinada entidade.

Nesse contexto, este trabalho irá explorar os novos demonstrativos contábeis, atualizados pela NBCASP, como uma ferramenta de auxílio para a avaliação de desempenho da gestão pública municipal.

1.1 Problema

Como já exposto, diante das mudanças contábeis incorridas nos últimos anos, a ferramenta contábil passou a ser muito mais útil para os gestores municipais. Aliado a grande utilidade dos demonstrativos contábeis, têm-se a falta de mecanismos de avaliação da gestão de governo dos prefeitos municipais para tomadas de decisões e também para reflexões sobre os períodos passados de sua passagem no governo.

Diante desse contexto, chega-se ao seguinte questionamento: De que forma a implantação dos Demonstrativos Contábeis regidos pelas Normas Brasileiras de

Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) podem auxiliar os gestores municipais na avaliação do resultado patrimonial e orçamentário na sua gestão de governo?

1.2 Justificativa

A justificativa deste trabalho, oportunamente, se deu pela questão de o curso de Especialização em Gestão Pública Municipal oferecer ao estudante uma extensão de possibilidades de pesquisa acerca da Gestão Pública Municipal, consoante a esse tema, tem-se a importância para o pesquisador do acompanhamento e entendimento do processo de convergência das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público às normas internacionais de contabilidade pública, unificando processos de registros contábeis em todo o território nacional, uma vez que o pesquisador possui acesso as informações contábeis de diversos municípios e experiência temática na área.

Dentro deste contexto, este trabalho se reveste de importância, pois abordará contextualmente a contabilidade pública, partindo de seus conceitos e princípios. O estudo também abordará as normas editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade e de que forma os novos demonstrativos dos Balanços Orçamentário e Patrimonial podem auxiliar na avaliação de desempenho da gestão pública municipal.

Além disso, com o estudo aplicado referente a avaliação da gestão de governo municipal através dos referidos balanços, este trabalho poderá se tornar uma baliza para gestores e futuros gestores da área, podendo utilizar os métodos apresentados no trabalho em questão, para a implantação desse tipo de avaliação em diferentes organizações do setor público.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo Geral

O objetivo do trabalho consiste em analisar a eficácia dos demonstrativos contábeis exigidos pelas NBCASP, com foco no resultado dos Balanços Orçamentário e Patrimonial, na avaliação de desempenho da gestão pública municipal, utilizando como estudo de caso as Prefeituras dos municípios de Jumirim e Laranjal Paulista, interior do estado de São Paulo.

1.3.2 Objetivos Específicos

- a) Principais aspectos das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público;
- b) Avaliar por meio de índices contábeis o desempenho da gestão municipal da Prefeitura de Jumarim do exercício de 2013;
- c) Avaliar por meio de índices contábeis o desempenho da gestão municipal da Prefeitura de Laranjal Paulista do exercício de 2013;
- d) Verificar a aplicação dos fundamentos de avaliação da gestão municipal através dos demonstrativos contábeis, e os conhecimentos do gestor público municipal sobre o assunto;
- e) Demonstrar a importância da utilização dos demonstrativos contábeis na avaliação de desempenho da gestão pública municipal.

1.4 Metodologia

A metodologia da pesquisa utilizada na elaboração deste trabalho se dará através de pesquisas bibliográficas e documentais relacionadas à gestão pública municipal, à contabilidade aplicada ao setor público e a avaliação de desempenho da gestão pública municipal através de demonstrativos contábeis. A pesquisa será realizada em livros, manuais técnicos, artigos científicos e legislação pertinente, além de um estudo de caso utilizando os municípios de Jumarim e Laranjal Paulista, interior do estado de São Paulo, como parâmetro para a análise das peças contábeis.

Consoante ao estudo será realizada uma entrevista com o gestor do município de Laranjal Paulista, para avaliar o conhecimento deste acerca da ferramenta contábil como auxílio da avaliação de desempenho da Gestão Pública Municipal.

No que tange a divisão do presente trabalho, o mesmo é dividido em 5 (cinco) capítulos. O primeiro capítulo é a introdução ao tema a ser abordado, e tem como pontos principais a apresentação histórica do tema e a problemática estudada no decorrer do trabalho e ainda, os objetivos que serão destacados no decorrer do trabalho.

No segundo capítulo apresenta-se uma abordagem da gestão pública municipal, demonstrando seus aspectos básicos e seu objetivo. Na sequência, o capítulo busca demonstrar a contabilidade pública de uma maneira geral, propiciando uma visão do assunto ao leitor, abordando seus conceitos, objetivos, legislações, princípios contábeis, plano de

contas aplicado ao setor público e os índices contábeis existentes para avaliação dos demonstrativos contábeis.

O terceiro capítulo apresenta ainda, de forma conceitual as normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP), matéria principal do trabalho em tela, com o intuito de exemplificar as regras e mudanças advindas das novas normas. O terceiro capítulo do trabalho demonstra a metodologia utilizada para o desenvolvimento do presente trabalho.

O quarto capítulo do trabalho consiste em um estudo de caso com análise e levantamento de dados, que utilizando de dois casos concretos (prefeituras municipais de Laranjal Paulista e Jumirim) busca apresentar de que forma o gestor pode avaliar a gestão municipal usando de índices e conceitos, através dos demonstrativos contábeis.

Já no quinto e último capítulo, apresentam-se as Considerações Finais desse trabalho, demonstrando se o objeto proposto foi atingido e as suas implicações. Por fim, têm-se as referências e o apêndice.

2 CONTABILIDADE NA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL

Este título inicia-se com uma abordagem conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), explanando sobre objetivos e legislações. Como parte integrante da matéria, demonstram-se também os princípios contábeis, consoantes ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), e finalizando, será observado as características do plano de contas e do patrimônio do setor público e uma prévia dos índices contábeis aplicados ao setor.

2.1 Gestão Pública Municipal

Adentrando ao cerne teórico do entendimento da gestão pública brasileira, é importante observar que de acordo com o artigo 2º da Constituição Federal, o estado Brasileiro é dividido em 3 poderes, quais são: Legislativo, Executivo e Judiciário, dos quais se dividem ainda em esferas federal, estadual e municipal.

Conforme cita Cochrane (2003, p. 4):

A organização Federal compõe-se do Poder Executivo, exercido pelo Presidente da República, auxiliado pelos Ministros de Estado e tendo ainda o Poder Legislativo – exercido por um sistema bicameral, o Congresso Nacional - e o Poder Judiciário, consoante os artigos 4º. e 5º., do Decreto-lei nº. 200/67, de 27 de fevereiro de 1967. A Estadual possui estrutura simétrica com a administração federal, sendo o Poder Legislativo unicameral, o Poder Executivo exercido pelo Governador de Estado, com o auxílio dos Secretários de Estado, e o Poder Judiciário. Quanto ao Municipal, possui apenas os Poderes Executivo e Legislativo.

Claramente, cada poder exerce funções distintas, sendo a legislativa, administrativa e jurisdicional. Percebe-se como mais abrangente, a função administrativa exercida pelo poder executivo, pois como explica Cochrane (2003, p. 5):

É através desta função que o Estado promove a gestão de todos os seus interesses, bem como os da população. É desempenhada por todos os Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e abrange todos os órgãos que, na gestão de interesses de Estado ou da coletividade, não estejam atuando legislativa ou jurisdicionalmente.

Todos os poderes, em quaisquer níveis, se veem obrigados a obedecer aos princípios constitucionais citados no artigo 37 da carta magna, onde se lê que “a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”.

Diante dessa divisão de poderes e citações legais, deve-se observar a responsabilidade do gestor público como chefe de poder, ou estado. O termo Gestão pública, que remete a gestor público, é inovador em seu aspecto geral, pois é advindo do termo administração pública que remete à um campo do conhecimento, onde visa o processo de administrar ou gerenciar determinado órgão ou entidade que atenda ao interesse público como um todo.

O termo Gestão Pública traz ainda, a conotação do poder de gerir a entidade pública, inovando nos processos e ainda, conciliando atitudes das entidades privadas e traduzindo-os para o setor público.

O “puro” gestor público é aquele que possui o poder de decisão, com olhos para o futuro e embasado em números reais do comportamento financeiro e econômico da entidade que está a frente.

Porém, a grande dificuldade encontrada hoje pelos gestores públicos, é ter de conviver com as várias situações emergenciais no setor, onde o planejamento esbarra em atendimento a questões legais, e muitas vezes não propiciam ao gestor o valor que se deve apresentar.

Desse modo, o moderno gestor público, deve buscar alternativas de implantar definitivamente um bom planejamento, e conseqüentemente ferramentas úteis de controle e avaliação da execução de suas propostas, uma vez que seus resultados serão apreciados pela população, sendo que esta sempre espera excelentes resultados de seu representante.

Mais adiante, serão observadas as ferramentas propostas nesse trabalho para auxiliar o gestor público na busca do acompanhamento e avaliação dos resultados da sua gestão de governo. Percebendo com uma roupagem nova, mais com a essência de sempre, a ferramenta contábil a partir da implantação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

2.2 Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Conceitos e Legislação

A Contabilidade Pública é um dos ramos mais importantes e complexos da Contabilidade em geral, pois essa vertente da Contabilidade escritura todas as movimentações orçamentárias, patrimoniais e financeiras da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Na opinião de Araújo e Arruda (2004, p.50)

A Contabilidade Pública é o ramo da Contabilidade que controla, registra e demonstra a execução dos orçamentos, dos fatos da fazenda pública, do patrimônio público e suas variações, tendo como sua principal finalidade o controle e gestão dos recursos públicos.

Segundo Silva (2011, p.43) “delimitando o campo de sua aplicação, temos que a contabilidade é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação e controle relativo aos atos e fatos administrativos”.

Diferenciando-se da Contabilidade privada, a Contabilidade Pública não apura lucros ou perdas ao final de um período para atender as necessidades e interesses de certo grupo de empresários, e sim o equilíbrio orçamentário, onde a previsão das receitas e a fixação das despesas se relacionem de modo com que todos os valores arrecadados sejam convertidos em benfeitorias para a população em geral.

A ciência contábil voltada para o setor público tem por objetivo e finalidade, registrar e fornecer informações quanto à saúde patrimonial das entidades, para a sua administração e principalmente à sociedade. Como atenta Silva (2011), os objetivos gerais da contabilidade pública podem-se estender a fornecer informações sobre registro, controle e acompanhamento das variações do patrimônio do Estado, organização e execução dos orçamentos, controle de custos e eficiência do setor público, normas para o registro das entradas de receita, normas para o registro dos desembolsos da despesa, normas para a prestação de contas dos responsáveis por bens e valores, normas para a prestação de contas do Governo, dentre outras.

Observando a legislação aplicável à contabilidade do setor público, coloca-se como principal até o exercício de 2008, quando foram editadas e publicadas as NBCASP, a Lei Federal nº. 4.320, de 17 de março de 1964 que estatui normas gerais para o planejamento, execução e controle do orçamento e balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

Atendendo as exigências da Lei nº 4.320/64 os registros contábeis devem originar-se de uma dotação específica previamente estabelecida no orçamento público aprovado para o exercício de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do governo. Obedecendo ao princípio contábil da Competência, a partir do exercício de 2013, em nível municipal, através de determinação da Secretaria do Tesouro Nacional, a entidade se obriga a registrar suas movimentações patrimoniais no momento do seu fato gerador, independente de inclusão no orçamento da entidade ou autorização legislativa.

Em matéria de projeção orçamentária, a Constituição Federal de 1988, artigo 165, determinou de que forma devem ser elaborados os orçamentos das entidades, determinando para tanto o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei de Orçamento Anual (LOA).

Elaborada para reforçar o cumprimento das metas estabelecidas nos 3 planos orçamentários e anunciada no Capítulo II do Título VI da Constituição Federal, em 04 de maio de 2000, surge a Lei Complementar nº. 101/2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). A referida lei possui o intuito de equilibrar as contas públicas, nortear a elaboração dos orçamentos públicos e introduzir uma reforma administrativa, contendo vários mecanismos de controle, sendo um deles a meta de resultado primário, a fim de baixar o grau de endividamento do setor público, conforme citado por Albanez (2006, p. 393):

A referida Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabelece princípios, normas e regras de gestão fiscal responsável, pressupõe ação planejada e transparente, controlando mensalmente as receitas e despesas, permitindo que se gaste apenas aquilo que se arrecade.

As leis supracitadas são voltadas para o planejamento, execução e controle dos orçamentos públicos, de modo que a matéria orçamentária se coloca em primeiro plano na contabilidade pública. A partir de então, surgem as novas normas contábeis aplicadas ao setor, que redirecionaram o enfoque contábil nas entidades públicas, e essas serão abordadas com ênfase no item “4 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP)” no decorrer do trabalho.

Acerca dessa fundamentação sobre a Contabilidade Pública e como pressuposto para qualquer registro contábil, surgem os Princípios de Contabilidade. Esses princípios norteiam a Ciência Contábil e dão as diretrizes para a correta constatação do Patrimônio das entidades públicas, para tanto se deve a observância de seus princípios com maior especificidade.

2.2.1 Princípios Contábeis

Devido à deficiência na aplicação da Ciência Contábil no setor público, percebe-se também a falta de identidade e conhecimento acerca dos princípios contábeis por parte dos profissionais atuantes na área.

A partir dessa observação, o trabalho busca apresentar os Princípios de Contabilidade editados e publicados através da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 753 de 29 de Dezembro de 1993, que em seu artigo 1º, parágrafo 1º, cita que a observância dos Princípios de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade.

Os Princípios de Contabilidade, bem como suas definições sintetizadas de acordo com a resolução, se encontram descritas na tabela 1.

Tabela 1 – Princípios de Contabilidade

PRINCÍPIO	DEFINIÇÃO
ENTIDADE	O Patrimônio da entidade à pertence, não devendo ser confundido com o patrimônio dos gestores.
CONTINUIDADE	Pressupõe que a entidade continuará em operação no futuro.
OPORTUNIDADE	Refere-se a apresentação de informações íntegras e tempestivas sob sua situação patrimonial e outras correlatas.
REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL	Determina que os componentes do patrimônio da entidade devam ser registrados pelo seu valor original de transação.
COMPETÊNCIA	Determina que as transações da entidade devam ser reconhecidas nos períodos a que se referem, independente do pagamento ou recebimento.
PRUDÊNCIA	Refere-se a adoção do menor valor para os componentes do Ativo e do maior valor para os componentes do Passivo.

Fonte: Adaptado da Resolução CFC nº.750/93.

Destaca-se a importância do entendimento dos Princípios Contábeis perante a correta aplicação das normas de contabilidade, no entanto, constata-se que os Princípios Contábeis em vigor eram voltados para a realidade empresarial, e devendo em alguns pontos para a Contabilidade Pública.

Vivenciando algumas dificuldades aplicadas a prática, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) resolveu editar e publicar a Resolução nº 1.111 de 29 de Novembro de 2007, que define os princípios contábeis sob uma perspectiva voltada para o setor público, conforme mostra a tabela 2:

Tabela 2 – Princípios de Contabilidade sob a Perspectiva do Setor Público

PRINCÍPIO	DEFINIÇÃO
ENTIDADE	Segue a mesma teoria do quadro anterior.
CONTINUIDADE	Nas entidades públicas, a continuidade está vinculada ao cumprimento da destinação social do seu patrimônio, ou seja, a continuidade da entidade se dá enquanto perdurar sua finalidade.
OPORTUNIDADE	Esse Princípio é base indispensável à integridade e à fidedignidade dos processos de reconhecimento, mensuração e evidenciação da informação contábil, dos atos e dos fatos que afetam ou possam afetar o patrimônio da entidade pública, observadas as NBCASP.
REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL	Segue a mesma teoria do quadro anterior. Acrescentando que Valor Original, que ao longo do tempo não se confunde com o custo histórico, corresponde ao valor resultante de consensos de mensuração com agentes internos ou externos, com base em valores de entrada.
COMPETÊNCIA	O Princípio da Competência aplica-se integralmente ao Setor Público, assim como no Setor Privado.
PRUDÊNCIA	Segue a mesma teoria do quadro anterior. Acrescentando que a prudência deve ser observada quando, existindo um ativo ou um passivo já escriturado por determinados valores, segundo os Princípios do Valor Original, surgirem possibilidades de novas mensurações.

Fonte: Adaptado da Resolução CFC nº. 1.111/07.

Como já observado, a síntese dos Princípios Contábeis apresentados na tabela 2, traz os referidos princípios para próximo da realidade do setor público, uma vez que os referidos Princípios voltavam-se apenas para o setor privado, e eram esquecidos pelos contadores públicos. Portanto, o processo de adaptar os Princípios Contábeis para o setor público, deverá otimizar a aplicabilidade dos mesmos, por parte dos profissionais contábeis atuantes na área.

Após a explanação sucinta acerca dos Princípios de Contabilidade, busca-se um maior entendimento da matéria voltada para o setor público. Como base principal de grande parte dos lançamentos contábeis oriundos no setor público, deve-se ter pleno entendimento da composição patrimonial dessas esferas, aprofundando a pesquisa no que se refere ao plano de contas e o patrimônio do setor público.

2.2.2 Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e Patrimônio Público

Para poder tecer análises sobre composição do Patrimônio Público, os usuários da informação contábil devem primeiramente conhecer o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).

Servindo de base sólida e primordial para quaisquer informações contábeis, o PCASP traz inovações a luz das mudanças que vem sendo aplicadas ao setor público. Conforme explica o PCASP (2012, p.5):

Uma melhor evidenciação dos fenômenos patrimoniais e a busca por um tratamento contábil padronizado dos atos e fatos administrativos no âmbito do setor público tornou imprescindível a elaboração de um Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) com abrangência nacional.

Dessa maneira, os colaboradores do CFC e da Secretaria do Tesouro Nacional que delinearão o novo plano de contas, buscaram atender às necessidades dos entes da federação, tal qual as necessidades dos usuários da informação contábil, trazendo maior objetividade e sentido patrimonial no detalhamento das contas.

Todo esse contexto segue primordialmente a ideia de padronização do plano de contas para a efetiva consolidação geral das contas de todos os entes da federação, formando um balanço uno para toda a nação.

Em seu livro, Feijó e Ribeiro (2014, p. 47) explicam que:

O passo inicial do processo de discussão de um plano de contas nacional foi determinar os objetivos gerais e específicos e as diretrizes que balizaram as discussões no âmbito do Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis (GTCON). Foi então aprovado que o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) teria como objetivo geral estabelecer normas de procedimentos para o registro das operações do setor público e permitir a consolidação das contas públicas nacionais.

Para um melhor controle das contas contábeis, o PCASP passa a ser dividido em 8 classes, sendo elas respectivamente: Ativo (1) , Passivo e Patrimônio Líquido (2), Variações Patrimoniais Diminutivas (3), Variações Patrimoniais Aumentativas (4), Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento (5), Controles da Execução do Planejamento e Orçamento (6), Controles Devedores (7) e Controles Credores (8).

O PCASP (2012, p.15) complementa resumidamente a função de cada classe de contas:

A natureza da informação evidenciada pelas contas das quatro primeiras classes, 1 a 4, é Patrimonial, ou seja, informa a situação do patrimônio da entidade pública. A natureza da informação das contas das duas classes seguintes, 5 e 6, é Orçamentária, pois nessas classes são feitos os controles do Planejamento e do Orçamento, desde a aprovação até a execução. Por fim, a natureza da informação das contas das duas últimas classes, 7 e 8, é de controle, pois nessas classes são registrados os atos potenciais e diversos controles.

Sugere-se aos usuários futuros do PCASP, que o avalie em versão completa e detalhada diretamente no manual da Secretaria do Tesouro Nacional, uma vez que a partir do objetivo deste trabalho, só necessita-se de uma baliza da composição do plano de contas do setor público. A partir do contexto apresentado sobre o PCASP, a apreciação da composição do Patrimônio Público se dará com maior importância e entendimento.

Á regra da Ciência Contábil, assim como nas entidades privadas, o Patrimônio Público é composto pelo conjunto dos seus bens, direitos e obrigações, conforme cita Kohama (2009, p.173) “Patrimônio Público por analogia compreende o conjunto de bens, direitos e obrigações avaliáveis em moeda corrente, das entidades que compõem a Administração Pública”.

Por definição, o MCASP (2012, p. 126) traz a seguinte redação:

Patrimônio Público é o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador e represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente a prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações.

Nesse contexto, o Patrimônio público deve ser entendido através do estudo de seus componentes, sendo o conjunto de bens e direitos que resultam no Ativo da entidade, e as suas obrigações que resultam em seu Passivo, ambos componentes do Balanço Patrimonial da entidade.

O Ativo é definido pelo MCASP (2012, p.126) da seguinte maneira: “Ativos são recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços”. Essa

definição de Ativo abordada pelo MCASP é a mesma descrita pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) no Pronunciamento Conceitual Básico. O Ativo, por sua vez, é dividido em Ativo Circulante e Não Circulante.

No Ativo Circulante, devem ser classificados os Ativos que estiverem disponíveis para realização imediata, ou ainda, os que tiverem expectativa de realização até o término do exercício seguinte (ex.: Caixa e equivalentes de caixa, Estoques, Créditos a curto prazo, etc.). Já no Ativo Não Circulante, devem ser classificados aqueles Ativos que não se encaixam na descrição anterior, sendo os que tiverem uma expectativa de realização maior que o término do exercício seguinte (ex.: Créditos a longo prazo, Imobilizado, Intangível, etc.).

O Passivo é definido no MCASP (2012, p.126), como: “obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços”, essa definição do Passivo, segue a mesma do Pronunciamento Conceitual Básico do CPC. Assim como o Ativo, o Passivo é dividido em Passivo Circulante e Passivo Não Circulante.

No Passivo Circulante, devem ser classificados os Passivos que corresponderem a valores exigíveis até o término do exercício seguinte, e também, segundo o MCASP (2012) aqueles que corresponderem a valores de terceiros ou retenções em nome deles, quando a entidade do setor público for fiel depositária, independente do prazo de exigibilidade (ex.: Obrigações Trabalhistas a pagar a curto prazo, Empréstimos e financiamentos a pagar a curto prazo, Fornecedores a pagar a curto prazo, etc.).

Já no Passivo Não Circulante, devem ser classificados os Passivos que não se enquadrem nas possibilidades do Passivo Circulante, ou na maioria dos casos, os Passivos que compreendam valores exigíveis superiores ao término do exercício seguinte (ex.: Obrigações Trabalhistas a pagar a longo prazo, Empréstimos e financiamentos a pagar a longo prazo, Fornecedores a pagar a longo prazo, etc.).

Por fim, tem-se o Patrimônio Líquido (Patrimônio Social) das entidades, que segundo o MCASP (2012, p. 19) “representa o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos.”

Em outras palavras, o Patrimônio Líquido da entidade reflete a diferença entre o Ativo e o Passivo, e quando tal resultado é positivo, demonstra que a entidade pode quitar todas as suas dívidas inscritas no passivo a partir de seus recursos (saldo bancário, valores a receber, bens móveis, etc.), sendo o contrário quando esse resultado é negativo, ou seja, mesmo que a entidade dispenda de todos os seus bens, não conseguiria pagar suas dívidas.

Aliado a essas observações acerca do Patrimônio Público, a partir do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, pode-se apreciar um rol de índices que avaliam os resultados apresentados nos balanços das entidades públicas. Desse modo, este trabalho irá abordar essas perspectivas de índices de avaliação.

2.2.3 Índices Contábeis Aplicados a Avaliação da Gestão Pública Municipal

Buscando referenciais teóricos para tratar da temática deste subitem, percebe-se a resumida abordagem no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, bem como é pouco tratado em livros de autores que voltam a sua pesquisa para a contabilidade aplicada ao setor público, diante de tal fato, deverá ser explorada também, conceitos expostos por autores que aplicam distintos índices em demonstrativos contábeis de entidades empresariais.

Destarte, a importância da avaliação econômico/financeira da gestão pública municipal através de índices contábeis tem se tornado cada vez mais aparente, uma vez que os balanços que antes não tinham utilidade alguma por não refletir a realidade da entidade, passam a partir de 2013 e 2014 (obrigatoriedade de adoção de melhores rotinas contábeis impostas pela STN) à refletir de fato a movimentação do patrimônio dos entes públicos, facilitando assim a avaliação dos demonstrativos contábeis pelo setor contábil.

A partir desse contexto, que reflete a convergência da Contabilidade Aplicada ao Setor Público às normas internacionais de contabilidade, foram editadas as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, visando abranger e controlar de forma integral o Patrimônio das entidades públicas. Diante disso, as NBCASP devem ser observadas com cautela para a sua correta aplicação, unificando em nível nacional os balanços das entidades do setor público e propiciando uma correta apreciação dos demonstrativos.

Para a elaboração do presente estudo utilizou-se a aplicação de índices nos Balanços Orçamentário e Patrimonial, que conforme explica Marion (2010) índices significam o resultado obtido da divisão de duas grandezas, e complementa ainda, que a análise por índices é composto por 3 etapas, a primeira que é o cálculo do índice, a segunda que é a interpretação do índice e a 3ª e mais importante, se esse índice é bom, razoável, ruim etc.

Na tabela 3, podem ser observados, de forma resumida, os índices contábeis aplicados aos balanços das prefeituras municipais de Jumirim e Laranjal Paulista, bem como sua definição.

Tabela 3 – Índices Contábeis

PRINCÍPIO	DEFINIÇÃO
LIQUIDEZ CORRENTE	Demonstra quanto a entidade poderá dispor em recursos a curto prazo para pagar suas dívidas circulantes (fornecedores, empréstimos e financiamentos a curto prazo, contas a pagar, etc.). (AC/PC)
LIQUIDEZ SECA	Demonstra quanto a entidade poderá dispor de recursos circulantes, sem levar em consideração seus itens não monetários como os estoques, almoxarifados, para fazer face às suas obrigações de curto prazo. (AC-estoques/PC)
LIQUIDEZ GERAL	Demonstra a capacidade da entidade em honrar todas as suas exigibilidades, contando, para isso, com os seus recursos realizáveis a curto e longo prazos. (Ativo/Passivo)
LIQUIDEZ IMEDIATA	Demonstra quanto a entidade dispõe de recursos imediatos para saldar suas dívidas de Curto Prazo. (Caixa e Bancos/PC)
ENDIVIDAMENTO GERAL	Demonstra o grau de endividamento da entidade.
COMPOSIÇÃO DO ENDIVIDAMENTO	Representa a parcela de curto prazo sobre a composição do endividamento total. Geralmente é melhor para a entidade que suas dívidas sejam de longo prazo.
ECONOMIA DE DOTAÇÕES	Diferença a maior entre a coluna Dotação Atualizada e Despesa Empenhada corresponde a uma economia na realização de despesa, pois parte da dotação inicial autorizada no orçamento, eventualmente atualizada por créditos adicionais, não foi utilizada para a execução de despesas.
EXCESSO OU DÉFICIT DE ARRECADANÇA	Demonstra a relação entre a Receita Realizada e a Previsão Inicial da Receita, indicando a existência de excesso ou falta de arrecadação para administração dos indicadores fiscais.
SUPERÁVIT OU DÉFICIT ORÇAMENTÁRIO	Demonstra a relação entre a Receita Realizada e a Despesa Empenhada, indicando a existência de superávit ou déficit.

FONTE: Adaptado do MCASP (2013) e Marion (2010).

Os índices expostos na tabela 3 são parte de um rol de índices discriminados no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) e em outros livros voltados ao setor empresarial. No entanto, para a avaliação proposta no presente trabalho, os índices acima são os mais importantes e os que demonstram resultados de fácil assimilação aos gestores públicos municipais.

Aplica-se a esse trabalho ainda, as análises vertical e horizontal. Que segundo Marion (2010) a análise vertical consiste na divisão de uma grandeza por outra, considerando dados de um mesmo período, quanto que a análise horizontal aplica-se na avaliação de vários períodos, verificando a evolução de valores nesse contexto.

Oportuno adentrar nos conceitos de contabilidade aplicados e exigidos atualmente pela legislação brasileira, que ainda estão em fase de aplicação por parte das entidades públicas municipais.

2.3 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP)

Este Título demonstrará os principais aspectos das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Através dessa abordagem, busca-se aprofundar o conhecimento dos profissionais da área acerca desse assunto, o qual se vê tão inovador para a maioria dos contadores interessados.

2.3.1 Objetivos das NBCASP

Os objetivos das NBCASP podem ser definidos pela adequação da ciência contábil que se é aplicada nas entidades públicas, ao teor essencial da contabilidade geral, que se configura no enfoque patrimonial. Essa análise é retratada na oportuna observação de Azevedo, Souza e Veiga (2009, p.33), que citam que:

Ao analisarmos a contabilidade que até então é executada na área pública, sobretudo nas esferas municipais de todo o país (e também em diversos órgãos da esfera estadual e federal), vemos que sem o instrumento normativo (NBCASP) não era executada a contabilidade como ciência, e sim ocorria (e ainda ocorre) uma excessiva busca de uma execução orçamentária.

Segundo a resolução do CFC nº 1.128, de 21 de novembro de 2008 (2008, p.3) o Objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor público é o de:

fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

Nos dias atuais, a contabilidade aplicada ao setor público se encontra atrelada ao paradigma do controle orçamentário, razão disso, é a evolução do orçamento público e a estagnação da contabilidade desse setor. A principal lei que rege a contabilidade pública atualmente é a Lei Federal nº 4.320/64, a mesma tem por tópico principal o controle orçamentário, nesse sentido, já se pode observar que a real essência da Contabilidade (o Patrimônio) fica em segundo plano.

Editando às novas normas, o CFC em conjunto com a Secretaria do Tesouro Nacional, possuem uma visão de que a ciência contábil é una, independente do setor, portanto, o objetivo imposto pelas NBCASP deverá ser atingido, e o controle patrimonial das entidades públicas será definitivamente efetivo.

2.3.2 Apresentação das NBC - NBC T 16.1 à NBC T 16.11

Assim como instrui o professor Feijó (2013), as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) foram publicadas em 2008 para vigorar a partir de 2010, mas os principais alavancadores das mudanças serão a adoção do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e as novas Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público.

Feijó (2013) complementa explicando que o caminho para que as mudanças estejam aplicadas por completo e, o que é mais importante, bem assimiladas deverá ser mais longo do que o previsto nos normativos. No entanto, é fundamental encarar a mudança assim como foi feito durante o processo de reordenamento das finanças públicas brasileiras. Agora novo ciclo tem início e o Brasil precisa ter padrões internacionais de contabilidade.

Diante de tal fato, foram editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) em conjunto com os técnicos da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas (NBC T) voltadas especificamente para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público. As NBC's T que se voltam para o meio público são as de número 16, e até o momento são onze normas, que vão da NBC T 16.1 à NBC T 16.11, as quais são apresentadas sucintamente na tabela 4.

Tabela 4 – Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas – Nº.16

Resolução CFC - NBC T 16	CONCEITO
Resolução CFC nº. 1.128, de 21 de novembro de 2008 – NBC T 16.1	Estabelece a conceituação, o objeto e o campo de aplicação da contabilidade aplicada ao setor público.
Resolução CFC nº. 1.129, de 21 de novembro de 2008 – NBC T 16.2	Estabelece o conceito de patrimônio público, sua classificação sob o enfoque contábil, o conceito e a estrutura do sistema de informação contábil.
Resolução CFC nº. 1.130, de 21 de novembro de 2008 – NBC T 16.3	Estabelece as bases para controle contábil do planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público, expresso em planos hierarquicamente interligados.
Resolução CFC nº. 1.131, de 21 de novembro de 2008 – NBC T 16.4	Estabelece conceitos, natureza e tipicidades das transações no setor público.
Resolução CFC nº. 1.132, de 21 de novembro de 2008 – NBC T 16.5	Estabelece critérios para o registro contábil dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público.
Resolução CFC nº. 1.133, de 21 de novembro de 2008 – NBC T 16.6	Estabelece as demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público.
Resolução CFC nº. 1.134, de 21 de novembro de 2008 – NBC T 16.7	Estabelece conceitos, abrangência e procedimentos para consolidação das demonstrações contábeis no setor público
Resolução CFC nº. 1.135, de 21	Estabelece referenciais para o controle interno como suporte do

de novembro de 2008 – NBC T 16.8	sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público.
Resolução CFC nº. 1.136, de 21 de novembro de 2008 – NBC T 16.9	Estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, da amortização e da exaustão.
Resolução CFC nº. 1.137, de 21 de novembro de 2008 – NBC T 16.10	Estabelece critérios e procedimentos para a avaliação e a mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público.
Resolução CFC nº 1.366, de 25 de novembro de 2011 – NBC T 16.11	Estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e apresentado, nesta Norma, como Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP).

FONTE: Adaptado pelo autor a partir das NBC T nº. 16

A tabela 4 traz as atuais normas contábeis voltadas ao setor público, e as Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) que as aprovou. Diante do tema abordado na presente pesquisa, não será explicitado cada uma das onze normas apresentadas na tabela 4, de modo que a seguir será mais bem detalhada a NBC T 16.6 que se relaciona às Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, as quais serão utilizadas no estudo prático do presente trabalho.

2.3.3 O enfoque da NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis

A NBC T 16.6, editada pela Resolução do CFC nº 1.133, de 21 de novembro de 2008, assim como já demonstrado no Quadro 3, estabelece quais são as demonstrações contábeis que devem ser elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público.

A norma nos traz inovações, quanto à elaboração de novos demonstrativos contábeis. Além dos que se faziam obrigatórios, apresentados pela Lei Federal 4.320/64 quais são o Balanço Patrimonial, Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro e Demonstração das Variações Patrimoniais, foram acrescentados a Demonstração do Fluxo de Caixa e a Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido, sendo a última aplicada as empresas estatais dependentes.

A Demonstração do Resultado Econômico exigida pela norma, que teve sua elaboração sendo inicialmente facultativa, foi excluída pela Secretaria do Tesouro Nacional do rol de demonstrativos contábeis a serem elaborados ao final do exercício de 2013. Até o momento não foram realizadas discussões a respeito dessa decisão da STN, grande motivação

dessa situação pode ser a falta de interesse dos órgãos públicos em aderir à confecção de tal demonstrativo contábil, agregando a isso a falta de pessoal especializado e instrumentos que mensurem devidamente os valores que seriam apresentados no sistema de custos.

Todos os demonstrativos supracitados, bem como suas versões simplificadas, devem ser publicados, dentro do prazo legal, em imprensa oficial, ou jornal de grande circulação e em meios eletrônicos, para que assim ocorra a máxima publicidade dos atos públicos. Deve-se também, ser encaminhada a remessa aos órgãos de controle interno e externo, a associações e a conselhos representativos.

O Balanço Patrimonial obteve significativas mudanças em sua estrutura, o qual passa a vigorar idêntico ao utilizado por empresas privadas, sendo de acordo as Normas Internacionais de Contabilidade. A sua nova estrutura é composta por Ativo (Circulante e Ativo Não-Circulante), Passivo (Passivo Circulante e Passivo Não-Circulante) e Patrimônio Líquido, e evidencia qualitativa e quantitativamente a situação patrimonial da entidade pública.

As compensações que antes se viam conjugadas ao Balanço Patrimonial, seguindo o formato da Lei nº 4.320/64, no modelo apresentado pelas NBCASP serão apresentadas em um quadro separado do Balanço, mas o mesmo deve aparecer inevitavelmente logo abaixo do demonstrativo. Surgindo como um anexo do Balanço Patrimonial, se apresenta um quadro que deverá discriminar o resultado do superávit ou déficit financeiro do exercício, separando o resultado por fonte de recurso.

O Balanço Orçamentário, segundo a NBCASP, evidencia as receitas e as despesas orçamentárias, detalhadas em níveis relevantes de análise, confrontando o orçamento inicial e as suas alterações com a execução, demonstrando o resultado orçamentário. O mesmo é estruturado de forma a evidenciar a integração entre o planejamento e a execução orçamentária. Esse instrumento contábil traz ao gestor, de uma forma geral, como o seu planejamento inicial se comporta no decorrer do exercício, dessa forma, podendo realizar ações de contenção de gastos, ou novos investimentos, visando o bem-estar financeiro da entidade e o bem-estar social da população.

A norma dita, que o Balanço Financeiro evidenciará as receitas e despesas orçamentárias, bem como os ingressos e dispêndios extraorçamentários, conjugados com os saldos de caixa do exercício anterior e os que se transferem para o início do exercício seguinte. Atentado, ainda, por Azevedo, Souza e Veiga (2009, p. 106):

o balanço financeiro apresenta uma grande mudança: enquanto a lei 4.320/64 determina em seu art. 103, a inclusão dos restos a pagar do exercício na receita extra orçamentária a título de compensação pela sua inclusão na despesa orçamentária, a NBCASP determina que essa mesma parcela não paga seja listada como parcela retificadora da despesa.

A Demonstração das Variações Patrimoniais, segundo a norma, evidencia as variações quantitativas, o resultado patrimonial e as variações qualitativas decorrentes da execução orçamentária. Essa demonstração se reveste de importância, de modo com que as variações patrimoniais apresentadas no exercício, somada aos valores apresentados no Balanço Patrimonial do exercício anterior, apresenta-se o balanço patrimonial do exercício atual.

Apresentada como inovação no setor público, a NBCASP trata a Demonstração dos Fluxos de Caixa como o demonstrativo que permitirá aos usuários projetar cenários de fluxos futuros de caixa e elaborar análise sobre eventuais mudanças em torno da capacidade de manutenção do regular financiamento dos serviços públicos. A referida demonstração pode ser elaborada pelo método direto ou indireto, sendo o primeiro encarado como preferencial pela Secretaria do Tesouro Nacional, e evidenciar as movimentações havidas no caixa e seus equivalentes, segregadas nos fluxos, como demonstra a parte V do MCASP, Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) (2012, p.39):

- . Fluxo de caixa das operações: compreende os ingressos, inclusive decorrentes de receitas originárias e derivadas, e os desembolsos relacionados com a ação pública e os demais fluxos que não se qualificam como de investimento ou financiamento;
- . Fluxo de caixa dos investimentos: recursos relacionados à aquisição e à alienação de ativo não circulante, bem como recebimentos em dinheiro por liquidação de adiantamentos ou amortização de empréstimos concedidos e outras operações da mesma natureza;
- . Fluxo de caixa dos financiamentos: recursos relacionados à captação e amortização de empréstimos e financiamentos.

Finalizando a gama de demonstrações que os órgãos públicos devem elaborar, surge a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido. Segundo o DCASP (2012 p.44), essa demonstração “será obrigatória apenas para as empresas estatais dependentes e para os entes que as incorporarem no processo de consolidação das contas”. No município objetivo desse estudo, não se aplica essa demonstração contábil, razão pela qual a mesma não será apresentada em detalhes, tão pouco será realizada a sua simulação.

Em seu desfecho, a norma define que as notas explicativas são parte integrante das Demonstrações Contábeis, sendo complementares ou suplementares as informações contidas nas demonstrações. A Resolução nº 1.133 (2008, p.8) salienta ainda que:

as notas devem incluir os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis, as informações de naturezas patrimonial, orçamentária, econômica,

financeira, legal, física, social e de desempenho e outros eventos não suficientemente evidenciados ou não constantes nas referidas demonstrações.

A apresentação das demonstrações contábeis exigidas pelas NBCASP em um contexto geral deu-se devido ao fato de o Estudo de Caso alcançar apenas a aplicação de índices contábeis acerca dos Balanços Orçamentário e Patrimonial, mas percebe-se como de grande importância a necessidade de apresentar sucintamente todos os demonstrativos contábeis exigidos pela atual Norma contábil voltada ao setor público.

3 METODOLOGIA

Neste capítulo serão abordados os métodos utilizados no que tange a pesquisa abordada, buscando bases resistentes de referenciais teóricos, sendo referências bibliográficas e documentos oficiais das entidades que servirão de base para o estudo de caso e ainda, a realização de entrevista com o gestor público para finalizar o referido estudo.

A metodologia da pesquisa se dará de maneira a alcançar uma resposta para o problema formulado, seguindo dessa forma o raciocínio de Beuren (2009, p.67) “a metodologia de pesquisa é definida com base no problema formulado, o qual pode ser substituído ou acompanhado da elaboração de hipóteses”.

Definiu-se a pesquisa desse trabalho quanto aos objetivos como descritiva, por se tratar de um tema pouco abordado anteriormente, com pouca bibliografia a respeito, mas de muita relevância para as entidades públicas municipais, principalmente para as prefeituras de Jumirim e Laranjal Paulista, interior do estado de São Paulo. Podendo através dessa pesquisa, mostrar do que trata as NBCASP, a avaliação de desempenho da gestão pública municipal através de demonstrativos contábeis, dentre outros aspectos.

A pesquisa descritiva configura-se como um estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e a explicativa, ou seja, não é tão preliminar quanto à primeira nem tão aprofundada quanto à segunda. Neste contexto, descrever significa identificar, relatar, comparar entre outros aspectos. (BEUREN, 2009, p. 81)

Quanto aos procedimentos, o trabalho adotará o Estudo de Caso, contendo também Pesquisa bibliográfica e Pesquisa Documental. Beuren (2009, p. 83), enfatiza: “Os procedimentos na pesquisa científica referem-se à maneira pela qual se conduz o estudo e, portanto se obtém os dados”.

Acerca do procedimento estudo de caso, Beuren (2009) ressalta que o estudo de caso é uma pesquisa realizada de maneira mais intensa, em decorrência de os esforços dos pesquisadores concentrarem-se em determinado objeto de estudo, que no trabalho em tela são as prefeituras municipais de Jumirim e Laranjal Paulista, que foram escolhidas para embasar a aplicação prática do trabalho, face a aproximação e facilidade que o pesquisador detém em relação aos dados das duas entidades.

A partir do estudo de caso, será realizada uma entrevista apenas com o gestor municipal responsável pela prefeitura e Laranjal Paulista. Optou-se por realizar uma entrevista com o gestor, pois segundo Marconi e Lakatos (1999) a entrevista é um encontro

entre duas pessoas cujo objetivo é que uma delas obtenha informações a respeito de determinado assunto mediante uma conversação de natureza profissional.

Têm-se ainda que opção pela Pesquisa Bibliográfica baseia-se no fato da necessidade de referenciais teóricos para sustentação do enfoque deste trabalho. Como narrado por Lima e Olivo (2007, p. 46).

Pesquisar no campo bibliográfico corresponde a procurar no âmbito dos livros e periódicos (resumos, resenhas, ensaios, artigos, monografias, dissertações, teses, dicionários, enciclopédias etc.) referenciais conceituais e teóricos consistentes, que possam figurar como elementos capazes de reforçar os esquemas interpretativos, explicativos e analíticos do pesquisador.

A pesquisa documental se realizará através da apreciação de demonstrativos contábeis, para efeito de análise de avaliação de desempenho da gestão pública municipal de acordo com o objetivo proposto, pois como observa Beuren (2009, p.89) “a pesquisa documental baseia-se em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com o objetivo da pesquisa”.

Na perspectiva da abordagem do problema, este trabalho classifica-se como pesquisa qualitativa, que segundo Beuren (2009, p. 92): “concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último”.

Como já destacado anteriormente, por se tratar de um objeto de estudo de relevância significativa, mas que não possui referenciais científicos diretos assemelhados ao tema, optou-se por fazer a abordagem do problema de forma qualitativa, a qual faz uma interlocução de forma mais ampla relativa ao estudo em questão, que necessita de maior exposição, e possibilitando assim, maior amplitude e profundidade à problemática do trabalho. De forma que o capítulo 2 do presente trabalho busca explicar o contexto teórico que embasa o problema ora apresentado.

A coleta dos dados necessários para a concretização do Estudo de Caso foi feita através de Pesquisa Documental, dessa forma, realizou-se um levantamento das demonstrações contábeis das prefeituras municipais de Jumirim e Laranjal Paulista/SP ao final do exercício de 2013, junto do contador responsável pelo setor. No geral, foram coletadas cópias de 2 (dois) demonstrativos contábeis que se faziam obrigatórias no findo exercício de 2013, que são demonstradas no próximo item do trabalho, sendo elas: os Balanços Orçamentário e Patrimonial.

E como já mencionado, no caso da prefeitura municipal de Laranjal Paulista, além da coleta documental, será realizada uma entrevista com o gestor responsável (prefeito), para análise de suas percepções acerca da Contabilidade no auxílio do acompanhamento e avaliação da gestão pública municipal. O detalhamento da coleta de dados e do Estudo de Caso pode ser observado no capítulo 4, o qual detalha especificamente o resultado da pesquisa.

4 ESTUDO DE CASO

O Estudo de Caso proposto foi realizado nas Prefeituras Municipais de Jumirim e Laranjal Paulista com o objetivo de simular e avaliar através de índices contábeis o desempenho da gestão municipal em ambas as prefeituras, demonstrando ainda a importância da utilização dessa ferramenta contábil para a condução da gestão do prefeito.

A Resolução CFC Nº. 1.133/08, que aprova as Demonstrações Contábeis aplicadas ao setor público, e exemplificada no item 4.3 do presente trabalho, traz como obrigatoriedade aos órgãos públicos que até o fim de 2014, realizem a adaptação de todos os demonstrativos regidos pela Lei Federal nº 4.320/1964, aos novos moldes criados pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) em parceria com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e que gradativamente, apliquem todas as normas contábeis exigidas pelas NBC T.16.

Diante da integral aplicação das normas contábeis, o gestor municipal passará a ter um “norte” mais visível de sua gestão de governo contemplando os demonstrativos contábeis gerados pelo setor contábil.

A partir daí segue-se então para a apresentação dos Balanços Orçamentários e Balanços Patrimoniais dos municípios de Jumirim e Laranjal Paulista, buscando a avaliação de resultados da gestão pública municipal por meio de índices contábeis. Em ambos os casos, foram utilizados os balanços de 2012 e 2013, realizando comparações na evolução dos indicadores contábeis e percentuais.

A escolha das prefeituras para a concretização do trabalho deu-se pelo fato da facilidade de acesso a toda e qualquer informação contábil e gerencial que se necessite e a cordialidade e empenho dos gestores públicos para que o trabalho fosse desenvolvido da melhor maneira possível. Relacionado ao fato exposto anteriormente, a contabilidade das prefeituras de Jumirim e Laranjal Paulista está em processo de adequação às novas normas contábeis, e esse trabalho tem o intuito de auxiliar os gestores no aprimoramento da avaliação da gestão municipal através da ferramenta contábil.

4.1 Município de Jumirim

Segundo informações do site da prefeitura municipal, Jumirim teve seu início em 1886 com a chegada da linha férrea sorocabana e com a construção da estação de trem nas terras do Senhor Manoel Novaes. Inicialmente, o traçado da linha férrea estava programado para

transpassar os limites da Fazenda Jurumirim, onde seria instalada a estação, e por mudanças de trajeto, a instalação foi concluída na fazenda Barreiro.

Por conta de o marco início surgir na fazenda Jurumirim, os moradores optaram por manter esse nome à vila, que com o passar do tempo alterou o nome para Vila Jumirim, buscando evitar conflito de nome com o município já existente.

Em 1º de janeiro de 1945, a Vila Jumirim foi elevada a Distrito de Jumirim, e mais tarde, em 21 de maio de 1995, por plebiscito, o Distrito de Jumirim se emancipou através do Decreto-Lei nº 9330 de 27 de dezembro de 1995 e se tornou o Município de Jumirim.

O município é localizado no interior do Estado de São Paulo, entre os rios Tietê e Sorocaba, e tem aproximadamente 3.092 habitantes e 56,685 Km² de área territorial segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) (2014). As principais atividades econômicas do município estão voltadas para a avicultura e cerâmicas.

A Prefeitura Municipal de Jumirim, órgão executivo do município, é dividida em oito secretarias municipais, sendo: Secretaria de Administração, Secretaria de Fazenda, Secretaria de Agricultura e Meio Ambiente, Secretaria de Esporte, Cultura e Turismo, Secretaria de Educação, Secretaria Jurídica, Secretaria de Promoção e Desenvolvimento e Secretaria de Saúde e Vigilância Sanitária.

A seguir, o estudo adentrará aos relatórios contábeis aplicados ao município de Jumirim, conforme legislação vigente.

4.1.1 Avaliação da Gestão Municipal através do Balanço Orçamentário

O Balanço Orçamentário do município de Jumirim passa a ser demonstrado a seguir, onde sua estrutura foi desenhada pelo autor, obedecendo as atuais normas contábeis e os valores oficiais divulgados no sítio eletrônico do município. Na tabela 5 será realizada uma análise e as contribuições que o referido demonstrativo pode apresentar ao gestor municipal.

TABELA 5 - BALANÇO ORÇAMENTÁRIO DE JUMIRIM
PREFEITURA MUNICIPAL DE JUMIRIM - ESTADO DE SÃO PAULO
BALANÇO ORÇAMENTÁRIO - 2013/2012

RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS	PREVISÃO INICIAL		PREVISÃO ATUALIZADA			RECEITAS REALIZADAS		
	EXERCÍCIO 2013	EXERCÍCIO 2012	EXERCÍCIO 2013	EXERCÍCIO 2012	% de Variação	EXERCÍCIO 2013	EXERCÍCIO 2012	% de Variação
RECEITAS CORRENTES	15.400.000,00	13.050.000,00	15.399.500,00	13.077.000,00	17,76	12.794.082,05	13.303.051,56	-3,83
Receita Tributária	955.500,00	738.000,00	955.000,00	738.000,00	29,40	846.652,25	812.444,84	4,21
Impostos	831.000,00	653.000,00	831.000,00	653.000,00		772.105,31	722.446,70	
Taxas	124.000,00	85.000,00	124.000,00	85.000,00		74.546,94	89.998,14	
Contribuição de Melhoria	500,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	
Receita de Contribuições	967.000,00	778.000,00	967.000,00	805.000,00	20,12	1.072.107,08	923.928,54	16,04
Contribuições Sociais	917.000,00	736.000,00	917.000,00	763.000,00		1.031.854,33	882.875,33	
Contribuição de Iluminação Pública	50.000,00	42.000,00	50.000,00	42.000,00		40.252,75	41.053,21	
Receita Patrimonial	2.030.000,00	831.000,00	2.030.000,00	831.000,00	144,28	71.419,83	1.830.760,18	-96,10
Receitas Imobiliárias	20.000,00	4.000,00	20.000,00	4.000,00		14.573,51	18.852,94	
Receitas de Valores Mobiliários	2.010.000,00	827.000,00	2.010.000,00	827.000,00		56.846,32	1.811.907,24	
Receita de Serviços	317.000,00	438.000,00	317.000,00	438.000,00	-27,63	299.179,27	304.149,26	-1,63
Transferências Correntes	10.959.500,00	10.152.760,00	10.959.500,00	10.152.760,00	7,95	10.468.425,30	9.167.047,30	14,20
Transferências Intergovernamentais	10.903.200,00	10.104.000,00	10.903.200,00	10.104.000,00		10.393.617,10	9.108.553,40	
Transferências de Instituições Privadas	0,00	0,00	0,00	0,00		9.900,00	0,00	
Transferências de Convênios	56.300,00	48.760,00	56.300,00	48.760,00		64.908,20	58.493,90	
Outras Receitas Correntes	171.000,00	112.240,00	171.000,00	112.240,00	52,35	36.298,32	264.721,44	-86,29
Multas e Juros de Mora	48.100,00	41.240,00	48.100,00	41.240,00		26.515,83	30.240,40	
Indenizações e Restituições	8.000,00	6.000,00	8.000,00	6.000,00		0,00	0,00	
Receita da Dívida Ativa	92.400,00	60.000,00	92.400,00	60.000,00		265,97	30.703,93	
Receitas Correntes Diversas	22.500,00	5.000,00	22.500,00	5.000,00		9.516,52	203.777,11	
RECEITAS DE CAPITAL	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	345.601,56	527.487,25	-34,48
Alienação de Bens	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	487,25	-100,00
Alienação de Bens Móveis	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	487,25	
Transferências de Capital	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	345.601,56	527.000,00	-34,42
Transferências Intergovernamentais	0,00	0,00	0,00	0,00		40.576,56	-	
Transferências de Convênios	0,00	0,00	0,00	0,00		305.025,00	527.000,00	
SUB TOTAL DAS RECEITAS	15.400.000,00	13.050.000,00	15.399.500,00	13.077.000,00	17,76	13.139.683,61	13.830.538,81	-5,00
DÉFICIT	-	-	-	-	-	-	-	-
TOTAL	15.400.000,00	13.050.000,00	15.399.500,00	13.077.000,00	-	13.139.683,61	13.830.538,81	-

DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS	DOTAÇÃO INICIAL		DOTAÇÃO ATUALIZADA			DESPESAS EMPENHADAS			DESPESAS LIQUIDADAS			DESPESAS PAGAS		
	EXERCÍCIO 2013	EXERCÍCIO 2012	EXERCÍCIO 2013	EXERCÍCIO 2012	% de Variação	EXERCÍCIO 2013	EXERCÍCIO 2012	% de Variação	EXERCÍCIO 2013	EXERCÍCIO 2012	% de Variação	EXERCÍCIO 2013	EXERCÍCIO 2012	% de Variação
DESPESAS CORRENTES	12.060.000,00	11.086.000,00	13.048.351,26	11.659.443,50	11,91	12.018.307,48	10.929.691,36	9,96	11.880.036,97	10.871.214,78	9,28	11.541.382,58	10.871.214,78	6,16
Pessoal e Encargos Sociais	6.001.000,00	5.018.000,00	6.865.000,00	5.589.000,00	22,83	6.582.293,64	5.346.649,44	23,11	6.582.593,64	5.346.649,44	23,12	6.578.862,16	5.346.649,44	23,05
Outras Despesas Correntes	6.059.000,00	6.068.000,00	6.183.351,26	6.070.443,50	1,86	5.436.013,84	5.583.041,92	-2,63	5.297.443,33	5.524.565,34	-4,11	4.962.520,42	5.524.565,34	-10,17
DESPESAS DE CAPITAL	892.000,00	833.500,00	889.650,00	2.371.350,00	-62,48	465.342,41	1.616.331,56	-71,21	465.342,41	1.589.930,96	-70,73	372.957,68	1.589.930,96	-76,54
Investimentos	892.000,00	833.500,00	889.650,00	2.371.350,00	-62,48	465.342,41	1.616.331,56	-71,21	465.342,41	1.589.930,96	-70,73	372.957,68	1.589.930,96	-76,54
RESERVA DE CONTINGÊNCIA	2.448.000,00	1.130.500,00	2.273.000,00	1.000.000,00	127,30	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
SUB TOTAL DAS DESPESAS	15.400.000,00	13.050.000,00	16.211.001,26	15.030.793,50	7,85	12.483.649,89	12.546.022,92	-0,50	12.345.379,38	12.461.145,74	-0,93	11.914.340,26	12.461.145,74	-4,39
SUPERÁVIT	-	-	-	-	-	656.033,72	1.284.515,89	-	-	-	-	-	-	-
TOTAL	-	-	-	-	-	13.139.683,61	13.830.538,81	-	-	-	-	-	-	-

FONTE: Elaborado pelo autor

2013	
Economia de Dotações	29,86%
Déficit de Arrecadação	-14,67%
Superávit Orçamentário	5,26%

2012	
Economia de Dotações	19,81%
Excesso de Arrecadação	5,76%
Superávit Orçamentário	10,24%

A prefeitura municipal de Jumirim, conforme exposto na tabela 5, estimou a receita e fixou a despesa orçamentária do exercício de 2012 em R\$ 13.050.000,00 (Treze milhões e Cinquenta mil reais), já para o exercício de 2013 o valor do orçamento iniciou-se em R\$ 15.400.000,00 (Quinze milhões e Quatrocentos mil reais), um aumento de 18 %.

Apesar do aumento expressivo no orçamento de 2013, comparado a 2012, percebe-se que a arrecadação da receita não se comportou como o esperado, uma vez que a receita total de 2013 foi 5% menor do que a efetivamente arrecadada em 2012. No caso da prefeitura em questão, a queda da arrecadação deu-se pelo fato do revés nas aplicações financeiras do Fundo de Previdência municipal, fato não apresentado especificamente neste trabalho, mas de conhecimento do autor do trabalho.

Analisando-se conta a conta do Balanço Orçamentário, pode-se perceber o fato narrado acima, pois a maior queda de índice de arrecadação de um ano a outro, se mostra na receita patrimonial, queda de 96,10%, que dentre outras, classifica-se nesta conta, justamente a receita oriunda de aplicações financeiras. Demonstrando ao gestor que deve-se tomar providências em relação as aplicações que o Fundo de Previdência mantém seus valores, evitando a contínua perda de numerários aplicados em fundos de investimento.

Em contrapartida a queda da arrecadação das receitas, analisa-se uma queda no montante dos empenhos de 0,50% em 2013, o que não demonstra de forma geral a preocupação com a redução de gastos por parte do gestor, uma vez que as despesas correntes que fazem a manutenção da máquina administrativa aumentaram em 9,96% (pessoal e outras despesas), e os investimentos tiveram uma queda significativa de 71,21% em 2013, relativo a 2012.

Verifica-se nesse caso, que a queda dos gastos de um ano a outro, refletiu-se apenas nos investimentos, o que não é um bom sinalizador, pois houve um aumento na manutenção da máquina administrativa em contrapartida à uma queda nos investimentos no município.

Através da variação dos índices contábeis aplicados ao Balanço Orçamentário, avalia-se a gestão de 2012 como econômico/financeiramente mais favorável, pois no exercício de 2012 houve um Superávit Orçamentário de 10,24%, ou seja, a prefeitura arrecadou 10,24 pontos percentuais a mais do que empenhou. Já em 2013, o Superávit Orçamentário caiu para 5,26%. A maior economia de dotações no exercício de 2013, não contribuiu para uma melhor expectativa de Superávit Orçamentário em 2013, uma vez que verificou-se ainda nesse ano um Déficit na arrecadação de 14,67%.

Na sequência, será realizada uma análise do Balanço Patrimonial da entidade, e os aspectos que esse demonstrativo pode trazer para a avaliação da gestão municipal, através de índices contábeis.

4.1.2 Avaliação da Gestão Municipal através do Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial do município de Jumirim passa a ser demonstrado na tabela 6, onde sua estrutura foi desenhada pelo autor, obedecendo as atuais normas contábeis e os valores oficiais divulgados no sítio eletrônico do município. Na sequência do demonstrativo, será realizada uma análise e as contribuições que o referido demonstrativo pode apresentar ao gestor municipal.

TABELA 6 - BALANÇO PATRIMONIAL DE JUMIRIM
PREFEITURA MUNICIPAL DE JUMIRIM - ESTADO DE SÃO PAULO
BALANÇO PATRIMONIAL - 2013/2012

Valores em R\$

ATIVO					PASSIVO				
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual 2013	Análise Vertical	Exercício Anterior 2012	Análise Horizontal	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual 2013	Análise Vertical	Exercício Anterior 2012	Análise Horizontal
ATIVO CIRCULANTE	1.026.819,83	10,49%	1.188.328,76	-13,59%	PASSIVO CIRCULANTE	172.849,91	100,00%	513.776,17	-66,36%
Caixa e Equivalentes de Caixa	960.622,84	93,55%	837.476,65	14,70%	Obrigações Trabalhistas e Previdenciárias	13.884,81	8,03%	0,00	100,00%
Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda	960.622,84		837.476,65		Pessoal a Pagar	10.090,26		0,00	
					Encargos Sociais a Pagar	3.794,55		0,00	
Créditos a Curto Prazo	2.792,30	0,27%	0,00	100,00%	Fornecedores e Contas a Pagar a CP	141.863,11	82,07%	41.182,53	244,47%
Crédito Tributário a Receber	2.792,30		0,00						
Demais Créditos e Valores a Curto Prazo	22.400,44	2,18%	24.157,79	-7,27%	Obrigações Fiscais a Curto Prazo	9.796,82	5,67%	0,00	100,00%
Adiantamentos Concedidos a Pessoal e a Terceiros	14.716,00		0,00						
Outros Créditos e Valores a Curto Prazo	7.684,44		24.157,79		Demais Obrigações a Curto Prazo	7.305,17	4,23%	472.593,64	-98,45%
Investimentos e Aplicações Temporárias a CP	103,00	0,01%	846,00	-87,83%	TOTAL DO PASSIVO	172.849,91		513.776,17	-66,36%
Ações	103,00		103,00						
Outros Títulos e Valores	0,00		743,00		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	9.617.809,08		9.027.664,85	6,54%
					Patrimônio Social e Capital Social	9.027.664,85	93,86%	9.027.664,85	0%
Estoques	40.901,25	3,98%	325.848,32	-87,45%	Patrimônio Social	9.027.664,85		9.027.664,85	
Outros Estoques	40.901,25		325.848,32		Resultados Acumulados	590.144,23	6,54%	0,00	100,00%
					Resultado do Exercício	135.384,01		0,00	
ATIVO NÃO-CIRCULANTE	8.763.839,16	89,51%	8.353.112,26	4,92%	Ajustes de Exercícios Anteriores	454.760,22		0,00	
Créditos a Longo Prazo	256.599,35	2,93%	195.489,09	31,26%					
Dívida Ativa Tributária	99.181,61		86.882,69						
Dívida Ativa Não Tributária - Clientes	157.417,74		108.606,40						
Imobilizado	8.507.239,81	97,07%	8.157.623,17	4,29%					
Bens Móveis	2.878.476,77		2.567.470,73						
Bens Imóveis	5.628.763,04		5.590.152,44						
TOTAL	9.790.658,99		9.541.441,02	2,61%	TOTAL	9.790.658,99		9.541.441,02	2,61%

FONTE: Elaborado pelo autor

Índices	2.013
Liquidez Geral	56,64
Liquidez Corrente	5,94
Liquidez Seca	5,70
Liquidez Imediata	5,56
Endividamento Geral	1,77%
Composição do Endiv.	100,00%

Índices	2.012
Liquidez Geral	18,57
Liquidez Corrente	2,31
Liquidez Seca	1,68
Liquidez Imediata	1,63
Endividamento Geral	5,38%
Composição do Endiv.	100,00%

A partir da tabela 6, verifica-se que o Balanço Patrimonial do município de Jumarim atende a legislação atual parcialmente, no que tange lançamentos contábeis patrimoniais e totalmente no que se refere ao PCASP e ao novo formato do demonstrativo.

Utilizando-se de análises contábeis derivadas do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público e bibliografias voltadas ao setor privado, buscou-se tecer resultados sobre a capacidade de pagamento da entidade e a composição do seu endividamento.

Através da Análise vertical aplicada ao exercício de 2013, percebe-se que a composição do Ativo da Prefeitura Municipal é dividida em 10,49% no Ativo Circulante (AC) e 89,51% no Ativo Não Circulante (ANC). Essa equação representa ao gestor que 89,51% dos seus valores, não são de solvência rápida, ou seja, demoram no mínimo 12 meses para se transformar em numerários.

Devido ao alto valor do Ativo da entidade, os variados índices de liquidez demonstram que a entidade quita com folga suas dívidas de curto prazo (no caso a entidade não possui dívidas de longo prazo), sobrando valores para investir em suas prioridades.

A partir da análise horizontal do Ativo, verifica-se um crescimento dessa conta de 2,61% em relação ao exercício de 2012, onde esse crescimento se apresentou no Ativo não Circulante, no percentual de 4,92%, uma vez que o Ativo Circulante vislumbrou queda de 13,59%. Essa situação não se demonstra favorável, uma vez que a queda do AC representa que o gestor passa a gastar mais a curto prazo, e com uma sequencia de anos gastando mais seus recursos a curto prazo, o gestor pode assumir dívidas que não poderão ser quitadas em um curto período de tempo.

Passando a analisar o Passivo, tem-se que este, só apresenta despesas de curto prazo, que serão liquidadas nos próximos 12 meses. A maior parte desse passivo, se apresenta na conta Fornecedores a Pagar a Curto Prazo (82,07% do Passivo), que no Sistema Orçamentário, se configura como os Restos a Pagar.

Através da análise horizontal do Passivo total, observa-se que houve uma queda de 66,36%, representado principalmente pela queda de 98,45% na conta “Demais Obrigações a Curto Prazo”. O Passivo apresentando apenas obrigações de curto prazo mostra-se como uma situação satisfatória, pois mostra que a entidade não contraiu empréstimos ou financiamentos de longo prazo para realização de seus investimentos.

Em relação aos índices de liquidez, tanto no exercício de 2012 como em 2013, estes se mostraram muito satisfatórios, pois a se a equação dos índices resultasse em 1,00, demonstraria que a cada um R\$ 1,00 de numerários da entidade, a mesma teria R\$ 1,00 de obrigações a pagar, ou seja, “empataria” o seu patrimônio. Como os índices de liquidez

apresentam-se todos acima de 1,00, mostra que a entidade paga todas as suas obrigações e sobra valores para investimentos.

Quanto ao índice do endividamento geral, este apresentou que em 2012 a Prefeitura municipal tinha apenas 5,38% do seu capital em mãos de terceiros, e em 201 esse percentual caiu para 1,77%, demonstrando-se como uma sinalização muito satisfatória para a entidade, pois nesse índice, ao contrário dos índices de liquidez, quanto menor ele for, melhor. Quanto ao demonstrativo em questão, vale a atenção ainda ao índice da composição do endividamento, que demonstra que a entidade possui 100% de suas obrigações a pagar no curto prazo, conforme mencionado anteriormente.

Vale lembrar que a falta de registros de obrigações como provisões de férias e outros, e também de despesas com depreciação, alavanca os índices aqui discutidos, e que com o atendimento completo da legislação contábil, tais índices apresentarão um norte mais real de sua gestão de governo.

Por fim, avalia-se econômico/financeiramente como satisfatória a gestão do município de Jumirim nos períodos de 2012 e 2013. Mas vale a atenção para o exercício de 2013 e posteriores, que apresentou uma queda no superávit orçamentário, e um aumento do gasto com a máquina administrativa (verificado no Balanço Orçamentário).

Tal aumento de gastos refletiu na queda do AC do Balanço Patrimonial, e se medidas de redução de gastos com a estrutura administrativa não forem tomadas no decorrer do tempo, o patrimônio formado até o momento, pode ser consumido, levando a entidade à buscar capital de terceiros de longo prazo para quitar obrigações de curto prazo.

Na sequência, será apresentada a avaliação das demonstrações contábeis aplicadas ao município de Laranjal Paulista.

4.2 Município de Laranjal Paulista

Fundado em 10 de outubro de 1917 pela Lei Estadual nº 1.555, o Município de Laranjal, que posteriormente passaria a se chamar Laranjal Paulista pelo Decreto-Lei do estado de São Paulo nº 14.334 de 30 de novembro de 1944 (informação extraída do site do município), é localizado no interior do Estado de São Paulo e tem aproximadamente 27.122 habitantes e 384,022 Km² de área territorial segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) (2014). As principais atividades econômicas do município estão voltadas para a avicultura, cerâmicas e fabricação de brinquedos.

A Prefeitura Municipal de Laranjal Paulista, órgão executivo do município, é dividida em onze secretarias municipais, sendo: Secretaria de Administração e Finanças, Secretaria de Agricultura, Abastecimento e Meio Ambiente, Secretaria de Cultura e Turismo, Secretaria de Educação, Secretaria de Governo, Secretaria de Juventude, Esporte e Lazer, Secretaria de Planejamento e Desenvolvimento Urbano, Secretaria de Promoção Social e Política Habitacional, Secretaria de Saúde, Secretaria de Serviços Públicos e Secretaria da Indústria, Comércio e Emprego.

Segundo informações do Departamento de Recursos Humanos, a prefeitura conta em sua totalidade com 901 funcionários registrados, sendo que 5 desses funcionários atuam no Setor de Contabilidade da prefeitura.

Atento ao teor legal da nova contabilidade, o setor contábil busca o aprimoramento profissional para aplicar na prática as determinações impostas pelo Conselho Federal de Contabilidade e Secretaria do Tesouro Nacional, e ainda, auxiliar os gestores no que tange a avaliação da gestão e as tomadas de decisão.

No caso em questão, foi realizada uma entrevista para vislumbrar a percepção do gestor acerca da utilização dos demonstrativos contábeis como forma de avaliação da gestão pública municipal.

A entrevista deu-se no gabinete do prefeito de Laranjal Paulista com o excelentíssimo prefeito municipal, o Senhor Heitor Camarin Junior, que possui Ensino Médio completo, tem 50 anos de idade e está em seu 6º ano de mandato como prefeito, também já foi vereador e atuou como jogador de futebol na carreira anterior à administração pública.

Na sequência, serão apresentadas a avaliação dos Balanços Orçamentário e Patrimonial da entidade e as percepções do Senhor prefeito sobre o tema.

4.2.1 Avaliação da Gestão Municipal através do Balanço Orçamentário

O Balanço Orçamentário do município de Laranjal Paulista passa a ser demonstrado a seguir, onde sua estrutura foi desenhada pelo autor, obedecendo as atuais normas contábeis e os valores oficiais divulgados no sítio eletrônico do município. Na tabela 8 será realizada uma análise e as contribuições que o referido demonstrativo pode apresentar ao gestor municipal.

**TABELA 7 - BALANÇO ORÇAMENTÁRIO DE LARANJAL PAULISTA
PREFEITURA MUNICIPAL DE LARANJAL PAULISTA - ESTADO DE SÃO PAULO
BALANÇO ORÇAMENTÁRIO - 2013/2012**

RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS	PREVISÃO INICIAL		PREVISÃO ATUALIZADA			RECEITAS REALIZADAS		
	EXERCÍCIO 2013	EXERCÍCIO 2012	EXERCÍCIO 2013	EXERCÍCIO 2012	% de Variação	EXERCÍCIO 2013	EXERCÍCIO 2012	% de Variação
RECEITAS CORRENTES	62.730.000,00	56.170.000,00	62.730.000,00	56.170.000,00	11,68	63.051.504,26	54.945.841,51	14,75
Receita Tributária	9.480.000,00	8.425.000,00	9.480.000,00	8.425.000,00	12,52	9.861.980,05	8.429.621,77	16,99
Impostos	7.120.000,00	6.378.000,00	7.120.000,00	6.378.000,00		7.374.697,12	6.239.644,18	
Taxas	2.355.000,00	2.042.000,00	2.355.000,00	2.042.000,00		2.440.468,76	2.110.801,78	
Contribuição de Melhoria	5.000,00	5.000,00	5.000,00	5.000,00		46.814,17	79.175,81	
Receita Patrimonial	300.000,00	255.000,00	300.000,00	255.000,00	17,65	223.792,14	285.581,38	-21,64
Receitas Imobiliárias	85.000,00	95.000,00	85.000,00	95.000,00		35.441,58	43.340,51	
Receitas de Valores Mobiliários	215.000,00	160.000,00	215.000,00	160.000,00		188.350,56	242.240,87	
Transferências Correntes	51.650.000,00	46.340.000,00	51.650.000,00	46.340.000,00	11,46	49.102.300,30	42.835.548,72	14,63
Transferências Intergovernamentais	51.404.500,00	46.163.000,00	51.404.500,00	46.163.000,00		48.703.333,81	42.577.448,48	
Transferências de Convênios	245.500,00	177.000,00	245.500,00	177.000,00		398.966,49	258.100,24	
Outras Receitas Correntes	1.300.000,00	1.150.000,00	1.300.000,00	1.150.000,00	13,04	3.863.431,77	3.395.089,64	13,79
Multas e Juros de Mora	445.000,00	390.000,00	445.000,00	390.000,00		398.220,98	433.363,10	
Indenizações e Restituições	60.000,00	40.000,00	60.000,00	40.000,00		2.354.408,36	2476366,82	
Receita da Dívida Ativa	760.000,00	707.000,00	760.000,00	707.000,00		367.687,78	419.661,15	
Receitas Correntes Diversas	35.000,00	13.000,00	35.000,00	13.000,00		743.114,65	65.698,57	
RECEITAS DE CAPITAL	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.420.539,31	1.825.520,54	-22,18
Alienação de Bens	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Alienação de Bens Móveis	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	
Transferências de Capital	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.420.539,31	1.825.520,54	-22,18
Transferências Intergovernamentais	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	33.550,34	
Transferências de Convênios	0,00	0,00	0,00	0,00		1.420.539,31	1.791.970,20	
SUB TOTAL DAS RECEITAS	62.730.000,00	56.170.000,00	62.730.000,00	56.170.000,00	11,68	64.472.043,57	56.771.362,05	13,56
DÉFICIT						2.340.201,77	9.605.708,06	
TOTAL DAS RECEITAS	62.730.000,00	56.170.000,00	62.730.000,00	56.170.000,00		66.812.245,34	66.377.070,11	

DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS	DOTAÇÃO INICIAL		DOTAÇÃO ATUALIZADA			DESPESAS EMPENHADAS			DESPESAS LIQUIDADAS			DESPESAS PAGAS		
	EXERCÍCIO 2013	EXERCÍCIO 2012	EXERCÍCIO 2013	EXERCÍCIO 2012	% de Variação	EXERCÍCIO 2013	EXERCÍCIO 2012	% de Variação	EXERCÍCIO 2013	EXERCÍCIO 2012	% de Variação	EXERCÍCIO 2013	EXERCÍCIO 2012	% de Variação
DESPESAS CORRENTES	60.012.570,00	51.797.000,00	64.045.750,62	56.840.908,52	12,68	59.893.542,33	54.486.892,31	9,92	59.645.597,60	54.316.431,33	9,81	58.311.316,34	52.477.619,90	11,12
Pessoal e Encargos Sociais	31.420.800,00	27.280.504,00	33.453.200,00	28.801.504,00	16,15	31.114.712,99	28.208.189,67	10,30	31.114.712,99	28.208.189,67	10,30	30.429.927,42	28.208.189,67	7,88
Juros e Encargos da Dívida	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Outras Despesas Correntes	28.590.770,00	24.515.496,00	30.591.550,62	28.038.404,52	9,11	28.778.829,34	26.278.702,64	9,51	28.530.884,61	26.108.241,66	9,28	27.881.388,92	24.269.430,23	14,88
DESPESAS DE CAPITAL	2.122.430,00	3.813.000,00	10.953.035,65	12.909.730,96	-15,16	6.918.703,01	11.890.177,80	-41,81	2.644.177,10	4.415.217,80	-40,11	2.426.135,44	3.915.217,80	-38,03
Investimentos	1.978.430,00	3.671.000,00	10.509.035,65	12.780.730,96	-17,77	6.483.194,94	11.761.183,44	-44,88	2.208.669,03	4.286.223,44	-48,47	1.990.627,37	3.786.223,44	-47,42
Amortização/Refinanciamento Da Dívida	144.000,00	142.000,00	444.000,00	129.000,00	244,19	435.508,07	128.994,36	237,62	435.508,07	128.994,36	237,62	435.508,07	128.994,36	237,62
RESERVA DE CONTINGÊNCIA	595.000,00	560.000,00	0,00	876,05	-100,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
SUB TOTAL DAS DESPESAS	62.730.000,00	56.170.000,00	74.998.786,27	69.751.515,53	7,52	66.812.245,34	66.377.070,11	0,66	62.289.774,70	58.731.649,13	6,06	60.737.451,78	56.392.837,70	7,70
SUPERÁVIT														
TOTAL DAS DESPESAS	62.730.000,00	56.170.000,00	74.998.786,27	69.751.515,53		66.812.245,34	66.377.070,11							

FONTE: Elaborado pelo autor

2013	
Economia de Dotações	12,25%
Excesso de Arrecadação	2,78%
Déficit Orçamentário	-3,50%

2012	
Economia de Dotações	5,08%
Excesso de Arrecadação	1,07%
Déficit Orçamentário	-14,47%

A prefeitura municipal de Laranjal Paulista, conforme exposto na tabela 7 estimou a receita e fixou a despesa orçamentária do exercício de 2012 em R\$ 56.170.000,00 (Cinquenta e Seis milhões e Cento Setenta mil reais), já para o exercício de 2013 o valor do orçamento iniciou-se em R\$ 62.730.000,00 (Sessenta e Dois milhões e Setecentos e Trinta mil reais), um aumento de 11,68%, bem acima da inflação do período.

Concorrente a esse expressivo aumento no orçamento municipal de um exercício para outro, tem-se que a receita total de 2013 foi 13,56% maior do que a efetivamente arrecadada em 2012..

Analisando-se conta a conta do Balanço Orçamentário, pode-se perceber o fato narrado acima embasado no aumento das Receitas Correntes em 14,75%, que especificamente foi acarretado por aumento de 16,99% na receita tributária e de 13,79% em outras receitas correntes (mjm, indenizações e restituições, receita da dívida ativa e diversas), demonstrando uma maior captação de recursos próprios e maior efetividade na cobrança dos impostos. O aumento da receita de 14,63% na conta transferências correntes demonstra mais uma vez o esforço do gestor público na captação de impostos, uma vez que o ICMS e o IPVA, dentre outros, são derivados dessa conta.

Mais uma vez observa-se queda na Receita Patrimonial, assim como no município de Jumirim, pois no caso em questão houve queda de 21,64%, apresentando novamente o revés ocorrido no referido exercício no que se refere aos valores aplicados.

Observando a preocupação do gestor em amenizar o déficit orçamentário herdado do exercício de 2012, percebe-se um aumento no montante dos empenhos de apenas 0,66% em 2013, o que combinado com o excesso de arrecadação no mesmo exercício de 2,78%, fez o referido déficit orçamentário cair para 3,50%, equalizando quase que totalmente as contas públicas nesse período.

Importante salientar, que o déficit orçamentário demonstrado no exercício de 2012, apresentou-se principalmente pelo alto montante de empenhos de Despesa de Capital, despesas estas que em conversa com excelentíssimo prefeito, estão atreladas à convênios estaduais e federais que foram arrecadados apenas em 2013. Avalia-se então, uma queda dos investimentos em 2013 de 44,88%, um vez que parte dos investimentos empenhados em 2012, estavam ainda sendo executados em 2013, nesse grupo tem-se também, um aumento de 237,62% na conta Amortização e refinanciamento da dívida, demonstrando a cautela do gestor em quitar as dívidas da entidade.

No grupo de Despesas Correntes pode-se observar um aumento acima da inflação do período, que foi de 9,92%, no entanto, esse percentual acima do aconselhável, tem por base o

aumento de pagamentos de pessoal de 10,30%, e o aumento de outras despesas correntes de 9,51%, onde o crescimento desse último percentual deve ser analisado com maior prudência para que não aumente cada vez mais e venha a trazer dificuldades financeiras no futuro.

Através da variação dos índices contábeis aplicados ao Balanço Orçamentário, avalia-se a gestão de 2013 como econômico/financeiramente mais favorável do que em 2012, pois no exercício de 2013 foi apresentada uma queda no Déficit Orçamentário, onde tal índice findou-se em 10,97 pontos percentuais menor que em 2012.

Corroborando para uma melhor gestão econômico/financeira em 2013, observa-se ainda um excesso de arrecadação de 2,78% e uma economia de dotações de 12,25%, ambos os índices superiores aos índices do exercício de 2012.

Na sequência, será realizada uma análise do Balanço Patrimonial da entidade, e os aspectos que esse demonstrativo pode trazer para a avaliação da gestão municipal, através de índices contábeis.

4.2.2 Avaliação da Gestão Municipal através do Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial do município de Laranjal Paulista passa a ser demonstrado a seguir, onde sua estrutura foi desenhada pelo autor, obedecendo as atuais normas contábeis e os valores oficiais divulgados no sítio eletrônico do município. Na tabela 8 será realizada uma análise e as contribuições que o referido demonstrativo pode apresentar ao gestor municipal.

TABELA 8 - BALANÇO PATRIMONIAL DE LARANJAL PAULISTA
PREFEITURA MUNICIPAL DE LARANJAL PAULISTA - ESTADO DE SÃO PAULO
BALANÇO PATRIMONIAL - 2013/2012

Valores em R\$

ATIVO					PASSIVO				
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual 2013	Análise Vertical	Exercício Anterior 2012	Análise Horizontal	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual 2013	Análise Vertical	Exercício Anterior 2012	Análise Horizontal
ATIVO CIRCULANTE	11.552.797,25	30,00%	10.667.918,45	8,29%	PASSIVO CIRCULANTE	3.333.057,71	57,78%	12.056.892,74	-72,36%
Caixa e Equivalentes de Caixa	4.420.015,69	38,26%	3.148.258,51	40,40%	Obrigações Trabalhistas e Previdenciárias	900.860,55	27,03%	4.978,83	18093,82%
Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda	4.420.015,69		3.148.258,51		Pessoal a Pagar	29.041,95		4.978,83	
Demais Créditos e Valores a Curto Prazo	7.062.009,21	61,13%	7.457.477,50	-5,30%	Benefícios Previdenciários a Pagar	750,00		0,00	
Adiantamentos Concedidos a Pessoal e a Terceiros	2.109,77		0,00		Encargos Sociais a Pagar	871.068,60		0,00	
Outros Créditos e Valores a Curto Prazo	7.059.899,44		7.457.477,50		Fornecedores e Contas a Pagar a CP	1.145.952,37	34,38%	2.356.768,87	-51,38%
Investimentos e Aplicações Temporárias a CP	4,00		4,00	0,00%	Obrigações Fiscais a Curto Prazo	44.951,37	1,35%	0,00	
Ações	4,00		4,00		Demais Obrigações a Curto Prazo	1.241.293,42	37,24%	9.695.145,04	-87,20%
Estoques	70.768,35	0,61%	62.178,44	13,81%	PASSIVO NÃO CIRCULANTE	2.435.418,30	42,22%	1.131.188,10	215,30%
Outros Estoques	70.768,35		62.178,44		Obrigações Trabalhistas e Previdenc. a LP	2.259.144,27	92,76%	976.955,46	231,24%
ATIVO NÃO-CIRCULANTE	26.959.228,19	70,00%	22.339.605,06	20,68%	Pessoal a Pagar	1.137.907,80		0,00	
Créditos a Longo Prazo	5.622.559,62	20,86%	4.349.579,13	29,27%	Encargos Sociais a Pagar	1.121.236,47		976.955,46	
Divida Ativa Tributária	4.726.669,89		4.075.449,31		Fornecedores e Contas a Pagar a LP	176.274,03	7,24%	0,00	100,00%
Divida Ativa Não Tributária - Clientes	895.889,73		274.129,82		Demais Obrigações a Longo Prazo	0,00	0,00%	154.232,64	-100,00%
Imobilizado	21.336.668,57	79,14%	17.990.025,93	18,60%	TOTAL DO PASSIVO	5.768.476,01		13.188.080,84	-56,26%
Bens Móveis	8.344.617,87		7.474.739,18		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	32.743.549,43		19.819.442,67	65,21%
Bens Imóveis	13.030.791,70		10.554.027,75		Patrimônio Social e Capital Social	19.819.442,67	60,53%	19.819.442,67	0%
(-) Depreciação, Exaustão e Amortização Acum.	-38.741,00		-38.741,00		Patrimônio Social	19.819.442,67		19.819.442,67	
TOTAL	38.512.025,44		33.007.523,51	16,68%	Resultados Acumulados	12.924.106,76	65,21%	0,00	100,00%
					Resultado do Exercício	4.873.576,23		0,00	
					Ajustes de Exercícios Anteriores	8.050.530,53		0,00	
					TOTAL	38.512.025,44		33.007.523,51	16,68%

FONTE: Elaborado pelo autor

Índices	2.013
Liquidez Geral	6,68
Liquidez Corrente	3,47
Liquidez Seca	3,44
Liquidez Imediata	1,33
Endividamento Geral	14,98%
Composição do Endiv.	57,78%

Índices	2.012
Liquidez Geral	2,50
Liquidez Corrente	0,88
Liquidez Seca	0,88
Liquidez Imediata	0,26
Endividamento Geral	39,95%
Composição do Endiv.	91,42%

A partir da tabela 8 verifica-se que o Balanço Patrimonial do município de Laranjal Paulista atende a legislação atual parcialmente, no que tange lançamentos contábeis patrimoniais e totalmente no que se refere ao PCASP e ao novo formato do demonstrativo.

O Exmo. Prefeito municipal respondendo a entrevista, disse não ter conhecimentos das melhorias contábeis sugeridas pelas NBCASP, principalmente no que se refere a avaliação da gestão governamental através do Balanço Orçamentário. O gestor completou respondendo que apesar de não conhecer, investe na capacitação e reconstrução do setor contábil da entidade, que passou por muitas mudanças nos últimos tempos, para que assim seus servidores estejam preparados para auxiliá-lo nas tomadas de decisões através dos instrumentos contábeis.

Através da Análise vertical aplicada ao exercício de 2013, percebe-se que a composição do Ativo da Prefeitura Municipal é dividida em 30% no Ativo Circulante (AC) e 70% no Ativo Não Circulante (ANC). Essa equação representa ao gestor que 70% dos seus valores, não são de solvência rápida, ou seja, demoram no mínimo 12 meses para se transformar em numerários. Fato que deve preocupar o gestor, caso o Passivo de curto prazo fosse maior ou igual ao Ativo Circulante.

Assim como o município de Jumirim, o prefeito de Laranjal Paulista pode perceber o valor do Ativo da entidade no exercício de 2013, fez com que os variados índices de liquidez demonstrassem que a entidade quita tranquilamente suas dívidas de curto e longo prazo, o que teoricamente sobraria recursos para investimento, mas esses índices vão de encontro ao índice negativo no mesmo período visto no Balanço Orçamentário. Tal fato ocorre, pois as provisões de obrigações trabalhistas, dentre outras, não foram registradas no Balanço Patrimonial, fazendo com que o Passivo Circulante fosse menor do que o real.

No entanto, o exercício de 2012 trouxe preocupação, uma vez que quase todos os índices de liquidez se apresentaram negativamente, demonstrando que mesmo que a entidade dispusesse dos seus ativos de alta liquidez em valores, não quitaria seus passivos de curto prazo. A melhora da situação econômico/financeira aqui apresentada em 2013, demonstra que o gestor se preocupou em reduzir seus gastos, evitando um aumento contínuo da busca de capital de terceiros de longo prazo, para quitar dívidas de curto prazo.

A partir da análise horizontal do Ativo, verifica-se um crescimento dessa conta de 16,68% em relação ao exercício de 2012. Esse crescimento se apresentou no Ativo Circulante no percentual de 8,29% e no Ativo não Circulante, no percentual de 20,68%. Situação até aqui, bastante favorável a gestão de 2013, vislumbrando uma busca na melhora de seus ativos.

Passando a analisar o Passivo por análise vertical, vê-se que a composição do Passivo é bem dividida, sendo 57,78% no Passivo Circulante, e 42,22% no Ativo Não Circulante.

Esse resultado apresenta-se como razoável, uma vez a existência de um valor considerável de Passivo de longo prazo (ANC), está respaldado pela existência de Ativo para contrapartida. Nessa análise, o índice que chama atenção é o da conta Obrigações Trabalhistas e Previdenciárias a Longo Prazo, que representa 92,76% do Passivo Não Circulante, mostrando ao gestor, que este deve ficar atento ao crescimento de suas dívidas trabalhistas de longo prazo, evitando débitos sem vulto financeiro para efetivar seu pagamento.

Horizontalmente aprecia-se uma queda no Passivo de 56,26%, que se apresenta principalmente das Contas de Fornecedores e contas a pagar a curto prazo (-51,38%) e Demais Obrigações a curto prazo (-87,20). A preocupação mais uma vez deve-se pautar no crescimento dos débitos trabalhistas de longo prazo, que cresceram 231,24% em 2013, indicando que o gestor deve investir esforços na quitação e na contenção desse tipo de despesa.

Assim como o município de Jumirim, o prefeito de Laranjal Paulista pode perceber o valor do Ativo da entidade no exercício de 2013, fez com que os variados índices de liquidez demonstrassem que a entidade quita tranquilamente suas dívidas de curto e longo prazo, o que teoricamente sobraria recursos para investimento, mas esses índices vão de encontro ao índice negativo no mesmo período visto no Balanço Orçamentário. Tal fato ocorre, pois as provisões de obrigações trabalhistas, dentre outras, não foram registradas no Balanço Patrimonial, por motivo já discutido nesse trabalho, fazendo com que o Passivo Circulante fosse menor do que realmente deveria ser.

No entanto, o exercício de 2012 trouxe preocupação, uma vez que quase todos os índices de liquidez se apresentaram negativamente, demonstrando que mesmo que a entidade dispusesse dos seus ativos de alta liquidez em valores, não quitaria seus passivos de curto prazo. A melhora da situação econômico/financeira aqui apresentada em 2013 demonstra que o gestor se preocupou em reduzir seus gastos, evitando um aumento contínuo da busca de capital de terceiros de longo prazo, para quitar dívidas de curto prazo.

Por fim, avalia-se econômico/financeiramente a gestão do município de Laranjal Paulista no exercício de 2013 como satisfatória, diante da melhora considerável dos índices orçamentários e patrimoniais apresentados em 2013.

Essa evolução vista em 2013 na gestão municipal do referido município, mostra que o gestor empenhou esforços na melhora da aplicação dos recursos públicos nesse período, e que a ferramenta contábil mostra-se mais uma vez, como observado pelo exmo. Prefeito Heitor Camarin Junior na entrevista como “...instrumento fundamental e orientador para o gestor”.

O gestor municipal indicou que realmente utiliza relatórios contábeis para avaliação de suas contas, tais como os balancetes da receita e despesa, que refletem o Balanço Orçamentário, mas estes lhe apresentam uma situação econômica momentânea da entidade, e para que o gestor possa vislumbrar o futuro econômico/financeiro de sua entidade, o mesmo precisaria de uma análise mais apurada e concisa do Balanço Patrimonial, o que se espera concretizar em um futuro próximo, devido a aplicação gradativa e integral das normas contábeis.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve por objetivo geral analisar a eficácia dos demonstrativos contábeis exigidos pelas NBCASP, com foco no resultado dos Balanços Orçamentário e Patrimonial, na avaliação de desempenho da gestão pública municipal, utilizando como estudo de caso as Prefeituras dos municípios de Jumirim e Laranjal Paulista, interior do estado de São Paulo.

Para atingir o objetivo o presente trabalho foi dividido em duas partes. Na primeira parte foi utilizada a pesquisa bibliográfica para Estudar a Contabilidade Pública, bem como suas transformações e Apresentar as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. A partir desse ponto podem ser observadas as particularidades da área pública, avaliando-se em um contexto geral as legislações pertinentes ao assunto.

Na segunda parte foi utilizada a pesquisa documental e estudo de caso com entrevista para avaliar a efetividade da ferramenta de avaliação da gestão municipal a partir das demonstrações contábeis no âmbito prático, e ainda, a percepção do gestor acerca do demonstrativo contábil como auxiliador na tomada de decisão.

A partir do estudo de caso, pode-se concluir que as NBCASP se mostram como um divisor de águas na contabilidade pública brasileira, resgatando a importância da matéria e do profissional contábil, fazendo com que o gestor público municipal possa buscar informações válidas e diretas nos relatórios contábeis, com auxílio do profissional contábil, para a avaliação de sua gestão e a tomada de decisões futuras.

De fato, o ideal que as NBCASP buscam, é o de modernizar a administração pública e otimizar a avaliação da saúde econômica/financeira da entidade. Tal fato pode ser avaliado no estudo de caso desse trabalho, onde os índices contábeis apresentam resultados reais do fechamento anual da gestão municipal, porém não tão efetivos para o gestor público.

Ainda, claramente tem-se um longo caminho a percorrer para que a efetiva otimização da avaliação a partir da contabilidade aconteça, uma vez que o Balanço Patrimonial, o mais importante demonstrativo contábil, não reflete informações concisas que realmente auxiliem o gestor público, devido a defasagem da aplicação das normas contábeis em todo o território nacional. Aliado a esse fator, observa-se a falta de contadores capacitados que possam transmitir a informação do demonstrativo contábil ao gestor público interessado.

Importante salientar, que a percepção do gestor público entrevistado, que provavelmente reflete a percepção de muitos gestores públicos municipais, é de que os documentos contábeis são muito importantes para o auxílio da avaliação, controle e execução

de sua gestão de governo, mas que ainda esbarram nas dificuldades de apresentação desses resultados, fazendo com que as peças contábeis se tornem um pouco esquecidas nos dias de hoje, cenário que tende a mudar em um futuro bem próximo com a aplicação integral das normas contábeis e a capacitação dos contadores públicos.

Como limitação ao estudo aponta-se a aplicação ainda parcial das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, que refletem diretamente nos resultados apurados no trabalho, principalmente no Balanço Patrimonial.

Diante dessa limitação, coloca-se como sugestão de trabalhos futuros, a aplicação da avaliação apresentada no presente estudo, a partir dos balanços contábeis dos próximos exercícios, que tendem a apresentar uma informação contábil mais concisa, principalmente no que tange o Balanço Patrimonial, e ainda, avaliar em um futuro próximo a aplicação da Contabilidade de Custos nas entidades públicas, visando otimizar ainda mais o resultado da avaliação de desempenho da gestão de governo municipal.

REFERÊNCIAS

ALBANEZ, O. **A lei 4.320 Anotada Revista e Atualizada:** Com Anotações de Interesse Municipal, Lei de Responsabilidade Fiscal, Textos e Anexos, Interpretação e Pareceres. 9º ed. Ribeirão Preto: Ibrap, 2006.

ARAÚJO, I; ARRUDA, D. **Contabilidade Pública, da teoria à prática.** 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

AZEVEDO, R. R. de; SOUZA, J. A. de; VEIGA, C. M. F. **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público:** NBCASP Comentadas. Blumenau: Nova Letra, 2009.

BEUREN, I. M. (Org). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade:** teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF, Senado. 5 de out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 24 de ago. 2014. 10:18:25.

_____. **Lei de Responsabilidade Fiscal (2000).** In: Planalto Nacional. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos Jurídicos. Lei Complementar nº 101/2000 de 04 de Maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília-DF, 04 mai. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 30 de set. 2014. 17h02:09

_____. **Lei 4.320/64.** Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF, Senado. 17 de mar. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 28 de set. 2014. 11:44:56.

_____. **Lei 12.527/11.** Regula o acesso as 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. Brasília, DF. 18 de nov. 2011. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm>. Acesso em: 28 de set. 2014. 12:32:41.

_____. **Lei 11.638/07.** Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte

disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Brasília, DF. 28 de dez. 2007. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm>. Acesso em: 10 de out. 2014. 21:34:27.

COCHRANE, T. M. C. **A importância do controle interno na administração pública brasileira e a contribuição da Contabilidade como principal instrumento de controle na busca da eficiência da Gestão Pública.** Disponível em: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:mFO2AnaxuEJ:www.gestaofinanca.splicas.ufc.br/artigo_cont_publica_Teresinha_Maria_Cavalcanti_Cochrane_Integra.doc+&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>. Acesso em: 09 de nov. 2014. 19:11:16

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993.** Dispõe sobre os Princípios de Contabilidade (PC). Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 28 de out. 2014. 21h17'

_____. **Resolução CFC nº 1.111, de 29 de novembro de 2007.** Aprova o Apêndice II da Resolução CFC n.º 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 05 dez. 2007.

_____. **Resolução CFC nº. 1.128, de 21 de novembro de 2008.** *Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação. Objeto e Campo de Aplicação.* Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 25 nov. 2008.

_____. **Resolução CFC nº. 1.129, de 21 de novembro de 2008.** *Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis.* Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 25 nov. 2008.

_____. **Resolução CFC nº. 1.130, de 21 de novembro de 2008.** *Aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil.* Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 25 nov. 2008.

_____. **Resolução CFC nº. 1.131, de 21 de novembro de 2008.** *Aprova a NBC T 16.4 – Transações no Setor Público.* Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 25 nov. 2008.

_____. **Resolução CFC nº. 1.132, de 21 de novembro de 2008.** *Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil.* Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 25 nov. 2008.

_____. **Resolução CFC nº. 1.133, de 21 de novembro de 2008.** *Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis.* Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 25 nov. 2008.

_____. **Resolução CFC nº. 1.134, de 21 de novembro de 2008.** *Aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis.* Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 25 nov. 2008.

_____. **Resolução CFC nº. 1.135, de 21 de novembro de 2008.** *Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno.* Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 25 nov. 2008.

_____. **Resolução CFC nº. 1.136, de 21 de novembro de 2008.** *Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão.* Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 25 nov. 2008.

_____. **Resolução CFC nº. 1.137, de 21 de novembro de 2008.** *Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.* Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 25 nov. 2008.

_____. **Resolução CFC nº 1.268, de 10 de dezembro de 2009.** Altera, inclui e exclui itens das NBC T 16.1, 16.2 e 16.6 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 21 de set. 2014. 14:40:52

_____. **Resolução CFC nº 1.366, de 25 de novembro de 2011.** Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 20 de set. 2014. 13:20:31

Ribeiro, C. E; FEIJÓ, P. H. **Entendendo o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público:** PCASP exercícios e estudo de caso com lançamentos típicos. 1. ed. Brasília: Gestão Pública, 2014.

FEIJÓ, P. H. **Entendendo as Mudanças na Contabilidade Aplicada ao Setor Público.** 1. ed. Brasília: Gestão Pública, 2013.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **IBGE 2010.** Disponível em: <<http://cidades.ibge.gov.br/xtras/perfil.php?lang=&codmun=352640&search=||info%EFicos:-informa%E7%F5es-completas>>. Acesso em: 30 de set. 2014. 16:40:43.

JUMIRIM (Site do Município). Disponível em: < <http://www.jumirim.sp.gov.br/jumirim/>>. Acesso em: 30 de set. 2014. 17:42:22.

KOHAMA, H. **Contabilidade Pública:** Teoria e Prática. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LARANJAL PAULISTA (Site do Município). Disponível em: <<http://www.laranjalpaulista.sp.gov.br/v2/>>. Acesso em: 30 de set. 2014. 16:49:10.

LIMA, M. C; OLIVO, S. **Estágio Supervisionado e Trabalho de Conclusão de Curso:** na construção da competência gerencial do administrador. São Paulo: Thomson Learning, 2007.

MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO: aplicado a União, Estados, Distrito Federal e Municípios. 5 ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2012.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M.. **Técnicas de pesquisa:** planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MARION, J. C. **Análise das Demonstrações Contábeis:** Contabilidade Empresarial. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SCHMIDT, P. **História do Pensamento Contábil.** Porto Alegre: Bookmann, 2000.

SILVA, L. M. da. **Contabilidade Governamental:** Um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

APÊNDICE A: Entrevista com o Exmo. Prefeito Municipal de Laranjal Paulista

- 1 – Nome completo, idade e a quanto tempo ocupa o cargo de prefeito?

- 2 – Qual a sua formação acadêmica e atuação profissional fora da administração pública?

- 3 - Na sua formação como gestor, aprendeu conceitos de contabilidade pública? Sim, não e onde?

- 4 – O Sr. tem conhecimento acerca das melhorias contábeis sugeridas pelas normas contábeis na gestão pública municipal (NBCASP)?

- 5 – Diante das mudanças sugeridas pelas normas contábeis, o Sr. acredita que o setor contábil da sua entidade está preparado para apoiá-lo na tomada de decisão?

- 6 – quais os demonstrativos contábeis usados pela sua gestão na avaliação econômica/financeira de governo?

Balancetes de Receita e Despesa ()
Balancetes Contábeis () Balanço Orçamentário
Outros relatórios, quais? ()

- 7 – No seu dia a dia como prefeito, vê utilidade nas ferramentas contábeis no que se refere a forma de avaliação da gestão de governo municipal?

- 8 - Quais as sugestões de ferramentas contábeis que o Sr. acredita que poderiam auxiliar na gestão municipal?