



O Grau de Evidenciação da Demonstração dos Fluxos de Caixa nos Municípios do Estado do Pará

Resumo:

O Artigo teve o objetivo de responder a indagação: Qual o grau de evidenciação da demonstração de fluxo do caixa nos municípios do estado do Pará? De forma mais específica buscou-se: a) comparar o grau de evidenciação do quadro principal e dos acessórios da DFC, consoante o MCASP nos 144 municípios paraenses nos anos de 2015 e 2016. A pesquisa foi exploratória com leitura da literatura, manuais e normas numa abordagem quantiquantitativa, traduzindo em números opiniões e informações e classificando-as numa compreensão aos fenômenos por descrição e interpretação. Quanto aos Procedimentos técnicos foram documentais, no exame de dados primários de DFC originais, retiradas do Balanço Geral dos municípios. Para realizar a identificação foi criado um grau de evidenciação atribuindo um percentual para fazer um ranque dos municípios que evidenciam os quadros principal e acessório da DFC. Os resultados estampam que no estado do Pará dos 144 municípios apenas 42 em 2015 e 47 em 2016 demonstraram a DFC completa, enquanto que os outros municípios o fazem de forma incompleta deixando de trazer informações de forma mais cristalina, efetiva e transparente, conforme MCASP, voltadas às análises, interpretação e mensuração adequada do patrimônio público e sobre a gestão pública. Resta concluído que o estado está descumprindo as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) Ficando evidente que a Nova Contabilidade Aplicada ao Setor público ainda não chegou aos municípios paraenses.

Palavras-Chave: DEMONSTRAÇÃO CONTÁBIL; MUNICÍPIOS; MANUAL DE CONTABILIDADE.

Linha Temática: Outros temas relevantes em contabilidade.



Introdução

O contexto econômico global exige adoção de conceitos e procedimentos da contabilidade governamental, reconhecidos internacionalmente. O Esforço brasileiro tem sido de buscar padronizar seus procedimentos no rastro da transparência, confiança e comparabilidade das demonstrações contábeis (Klein & Souza, 2017). Para Takamatsu & Fávelo (2017) os dados contábeis são mais informativos e transparentes quando seguem as normas internacionais.

No Brasil o processo de convergência das normas públicas aos padrões internacionais inicia no ano de 2007. Em 2008, a Portaria MF nº 184 atribuiu à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) a função de intensificar e ampliar as ações com vistas ao processo de convergência, a partir da elaboração de normativos, manuais, instruções e procedimentos contábeis. O marco de mudança foi a implantação do Plano de Contas Nacional (PCASP) e do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) (Meneses & Peter, 2011; Ribeiro & Bizerra, 2011).

O MCASP inaugura um olhar novo sobre os modelos e padrões até aquele momento conhecidos e usados no setor público brasileiro. Sua missão era mesmo inovar padrões de normas e de modelos, com a finalidade de aproximar os padrões dos relatórios, demonstrativos contábeis aos modelos normatizados internacionalmente. Tais mudanças inauguram exigências de novos relatórios serem de utilização obrigatória pelos Entes federados como é o caso da Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC). Em 2008 a resolução do CFC nº 1.133 aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações contábeis tendo em seu bojo além das demonstrações de praxe como Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro e Balanço Patrimonial e outros, a exigência de elaboração de da DFC que oferece de forma objetiva e clara as informações financeiras das entidades.

Em 2013 a Secretaria do Tesouro Nacional por meio do MCASP tornou obrigatória a divulgação da DFC pelos entes da Federação que deve ser elaborada em cinco relatórios obrigatórios de confecção, intitulados quadros, um quadro principal e quatro quadros acessórios para detalhar contas que se encontram no fluxo de caixa operacional. O objetivo da DFC é evidenciar variações financeiras e movimentações relacionadas ao caixa e aos equivalentes de caixa (Brasil, 2017). Campos (2014) destaca o fato de a demonstração evidenciar a movimentação de caixa permite a visualização das aplicações de recursos públicos e das ações governamentais, possibilitando uma gestão transparente.

Suas informações subsidiam o controle financeiro do período, que por sua vez auxilia no dever de prestação de contas à sociedade sobre as movimentações de entradas e saídas de recursos públicos no Caixa e Equivalentes de Caixa da Entidade (Brasil, 2017). Silva e Macedo (1998) afirmam que a falta do controle oferece um viés para o desperdício e uso inadequado de recursos, até mesmo atos ilícitos como: desvios, improbidade administrativa e corrupção no setor público.

Nessa linha de raciocínio o objetivo da pesquisa é responder: Qual o grau de evidenciação da demonstração de fluxo do caixa nos municípios do estado do Pará? Tendo como objetivo comparar o grau de evidenciação do quadro principal e dos acessórios da DFC consoante o MCAS, nos 144 municípios paraenses nos anos de 2015 e 2016.

A pesquisa se justifica pela falta de análises sobre a evidenciação desta nova demonstração nos municípios do estado do Pará. Meneses (2011) investigou as demonstrações contábeis publicadas pelos Estados brasileiros e pela União nos anos de 2009 e 2010 a fim de se observar seus níveis de evidenciação e conformidade com o processo de convergência. Santos et al (2017) fizeram pesquisa sobre demonstrações contábeis dos municípios do Estado de Rondônia nos anos de 2013 e 2014 para se verificar o nível de evidenciação das demonstrações contábeis em consonância ao processo de convergência das



Normas de Contabilidade Aplicadas ao setor Público. A investigação proposta neste artigo é realizar uma pesquisa regional com ênfase na evidenciação da Demonstração dos Fluxos de Caixa dos municípios Paraenses, considerando as exigências do MCASP.

O tema tem relevância social, por ser uma peça parte da prestação de contas anual dos prefeitos cuja utilização e feitura correta, permite clareza, transparência e evidência para das análises sobre atuação dos gestores. Santos et al (2017) afirma que tratar das demonstrações contábeis é uma temática importante para disseminar informações aos usuários sobre as obrigações do Estado em prestar contas. A temática ainda terá o condão de diminuir a escassez de produções científicas sobre o tema numa abordagem diferenciada das encontradas em Meneses (2011) e Santos et al (2017) com análise da integralidade de um estado com 144 municípios dividido em regiões intermediárias singulares e divergentes entre si. Até a presente data, não existem estudos publicados com esta abordagem temática.

O estudo foi realizado com base nas Demonstrações dos fluxos de Caixa nos anos de 2015 e 2016 que estão disponibilizados no Sistema de Processo Eletrônico do site do Tribunal de Contas do Estado do Pará (TCM/PA), cujo regimento prescreve que as atividades dos órgãos e entidades jurisdicionadas ao TCM/PA, "serão acompanhadas de forma seletiva e concomitante, mediante informações obtidas por meio de publicação no Diário Oficial do Estado e nos órgãos oficiais de imprensa municipais e mediante consulta aos sistemas informatizados adotados pelo Tribunal." (PARÁ, 2014, p. 40).

O Artigo está dividido em cinco partes. Além desta introdução, a segunda parte irá tratar dos principais temas que darão respaldo, fundamentos referenciarão os dados. A terceira parte trata dos procedimentos metodológico da pesquisa, esclarecendo os meios utilizados para coleta, tratamento e organização dos achados. A quinta parte relata a conclusão de pesquisa.

Revisão da Literatura

A seção traz conceitos sobre o tema, a partir de temas como a Contabilidade Aplicada ao Setor Público e Demonstração dos Fluxos de Caixa.

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Para o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP, 2014), a finalidade da Ciência Contábil é registrar, expor e controlar os fatos contábeis relativos ao Patrimônio Público. Algumas teorias tornam clara a definição, explicado, inclusive seu contexto é o caso da Teoria Normativa que demonstra como a contabilidade conforme a norma prescrita sobre a qual não cabem ajustes ou interposições. Todas as regras para elaborar demonstrações contábeis prescritas em leis e pronunciamentos técnicos, que deixam claro a forma de como aplicar conceitos, que deverão ser justos e não enviesados. Ainda, define sua finalidade de acompanhar registrando as mudanças e incrementos ao Patrimônio das Entidades, fortalecendo a ideia de que os dados contábeis, são os registros fies e indiscutíveis das mudanças diárias da instituição, por isso devem ser elaborados dentro de critérios legais consoantes as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) (Iudícibus, 2015).

A Teoria Normativa revela que as leis que regem a Contabilidade Aplicada ao Setor Público devem ser seguidas de forma indiscutível e irrefutável, de acordo com os padrões e regras definidas nas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público (NBC. T SP). As demonstrações contábeis previstas, conforme CASP (2014) devem ser divulgadas consolidadas e devem compor a prestação de contas anual de Governo. Estas receberão parecer prévio do Tribunal de Contas competente. As Demonstrações Contábeis



não consolidadas devem compor a tomada de contas ou prestação de contas anuais dos administradores públicos (Brasil, 2017).

O MCASP (2013) enumera, segundo a Lei nº 4.320/1964, as demonstrações exigidas pela NBC T 16.6, como as Demonstrações Contábeis e demonstrações exigidas pela Lei Complementar 101/2000, quais sejam: Balanço Orçamentário; Balanço Financeiro; Balanço Patrimonial; Demonstração das Variações Patrimoniais; Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC); e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL).

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) desenvolve processos para prestação de contas satisfatória, para acudir os gestores na tomada de decisão (Brasil, 2017). Seu escopo é o Patrimônio Público, gerando conhecimentos sobre os fatos percebidos, apresentando a natureza orçamentária, econômica, financeira e física do setor público. O Campo de aplicação da CASP são os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e empresas públicas impingidos a cumprir a legislação, normas e procedimentos aplicados ao setor público (Bezerra Filho, 2014).

A instrumentalização do controle social para a o exercício da cidadania é uma finalidade do MCASP melhorando a consistência das informações prestadas para a sociedade com o intuito de promover o aperfeiçoamento da gestão pública. O controle da sociedade se caracteriza pela vivência da própria democracia, por se relacionar intimamente a participação do povo à gestão pública, garantido ao cidadão a participação e fiscalização contínua quanto à aplicação dos recursos públicos. Assim, a contabilidade é ferramenta de controle social por propiciar à sociedade empoderamento no exercício da democracia, subsidiando o cidadão sobre o uso dos recursos públicos (Barbosa 2013; Oliveira & Pisa 2015; Guimarães, 2015).

Segundo Oliveira e Pisa (2015) a participação dos cidadãos se dá principalmente de duas maneiras: participação nas eleições para escolha dos representantes do povo; e a participação nas organizações da sociedade civil. Dentre essas organizações podem ser citados os orçamentos participativos, conselhos de programas e políticas públicas que contribuem estreitar a relação entre o Estado e a sociedade. Para que exista um efetivo controle social é preciso da participação da sociedade, fomentada por meio de regimes democráticos de participação (Monteiro, Pereira & Thomaz, 2016).

A Lei de Responsabilidade Fiscal surge de maneira a corrigir os possíveis desvios que afetam as contas públicas, bem como instrumentalizar o cidadão para que este tenha mecanismos necessários para acompanhar aplicação dos dinheiros públicos.

Ribeiro e Bizerra (2011) afirmam que em 1922, com a edição do Código de contabilidade pública, foi dado início à normatização da contabilidade na área pública no Brasil. Para Barbosa (2013) são três seus momentos históricos, a edição da Lei nº 4.320/1964, a publicação da Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), e o início do processo de convergência das normas internacionais, a partir de 2007.

Nas palavras de Souza e Gonçalves (2013), a criação da Lei nº 4.320/1964, em substituição ao Decreto-lei nº 2.416/1940, conduziu à elaboração inicial do controle do orçamento e balanços das entidades públicas da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal, estabelecendo normas para elaboração e controle do orçamento destes Entes. Ribeiro e Bizerra (2011) lembram que no ano de 1967 foi publicado o Decreto-lei nº 200, que objetivou fixar diretrizes e princípios de funcionalidade à administração pública nacional.

Em 1986, conforme explicam Soares & Scarpin (2010), foram criados o STN e o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI em 1987. Já no início deste século XXI, com o surgimento da Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) - e a Lei nº 10.028/2000, foram estabelecidas penalidades administrativas e criminais aos entes estatais e os gestores pela falta de cumprimento da legislação pública (Capiberibe & Martins, 2011).



Ainda nesta linha, a LRF reforça a obrigatoriedade do controle por parte das entidades públicas e gestores públicos, ampliar a transparência pública cerne e fundamento do gasto do Estado (Ribeiro e Bizzera, 2011). A LRF inaugura nova percepção para a administração pública das três esferas, (Municipal, Estadual e Federal), pois que, as normas financeiras com foco no controle na gestão fiscal, evitam o gasto público “irresponsável”. As metas e ações de planejamento e transparência no processo são fundantes no aprimoramento da execução do futuro e a transparência se torna crucial à credibilidade das ações, garantindo assim a saúde financeira das instituições públicas (Quintana, 2011). A ampla divulgação e uso de meios eletrônicos de acesso público garante transparência da gestão fiscal, com a publicação dos instrumentos que vão desde o planejamento e desembocam na execução.

Todas as informações devem ser disponibilizadas tempestivamente e de forma compreensível (Batista, 2003, Ribeiro & Bizzera, 2011), num processo aperfeiçoado pela convergência da contabilidade governamental, consoante às normas internacionais. As normas internacionais emitidas pela IFAC foram fundamentais para o estabelecimento das diretrizes no Brasil, a partir de ações desenvolvidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e a Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

O contexto torna claro que mudanças estão acontecendo e em parte ainda se encontram em construção, testes e adaptações. Este novo modelo de contabilidade aplicada ao setor público com enfoque não somente no orçamento, mas como também no controle patrimonial resgata a ideia da contabilidade como ciência cujo objeto de estudo é o patrimônio público (Santos et al., 2017).

Demonstração dos fluxos de caixa e sua obrigatoriedade

A demonstração do Fluxo de Caixa é instrumento de gestão que permite visualizar o real cenário financeiro de uma organização e vislumbrar os melhores momentos em que a entidade deverá atuar como captadora ou aplicadora de recursos (Reis, 2017). Sua vigência foi introduzida a partir das Normas Internacionais de Contabilidade em atendimento à Portaria MF nº 184/2008 e ao Decreto nº 6976/2009. Sua análise permite que a entidade identifique a capacidade de gerar Caixa e Equivalentes de Caixa, bem como identificar a utilização de recursos próprios e de terceiros em suas atividades (Brasil, 2017).

A DFC corretamente confeccionada possibilita identificar possíveis ajustes, de modo que a receita não seja superestimada, além de evitar que se criem acúmulos excessivos de passivo financeiro (Campos, 2014). Esse relatório contábil permite que os gestores adquiram maior controle financeiro sobre os gastos públicos, classificando as reais necessidades, despertando para a segurança da tomada de decisão e, ainda, e não menos importante, fomentando a transparência sobre as informações financeiras.

A Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) deverá ser elaborada pelo método direto ou indireto e evidencia as movimentações ocorridas, como entradas e saídas de caixa e equivalentes de caixa classificando-as em: Fluxos operacionais, de investimento e de financiamento, tornando possível analisar a capacidade de geração de caixa do ente público utilizando recursos próprios e de terceiros (Brasil, 2017). É composta por um quadro principal e quatro quadros acessórios para detalhar contas que se encontram no fluxo de caixa operacional.

No quadro principal é detalhada a diferença entre o Caixa Inicial e o Caixa Final do Período, subdividido em fluxo operacional, fluxo de investimento e fluxo de financiamento, segundo diretrizes do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor público (MCASP/2014). O Fluxo de caixa operacional compreende as receitas relativas às atividades operacionais líquidas e despesas relativas às ações públicas. O Fluxo de caixa de investimentos é composto de receitas e despesas onde as primeiras são provenientes de alienação de ativos não



circulantes e as segundas da compra de ativos não circulantes (Brasil, 2017). O Fluxo De Caixa de Financiamentos, segundo o MCASP (2017) compreende a obtenção de receita por empréstimos, financiamentos e operações de créditos e desembolso por amortização e refinanciamento de dívidas.

No tocante aos quadros acessórios são quatro relatórios que detalham contas pertinentes do Fluxo de caixa operacional: receitas derivadas e ordinárias; desembolso com pessoal; transferências concedidas e recebidas; e juros e encargos da dívida (Brasil, 2017). O Quadro de Receitas Derivadas e Originárias, composto de receitas arrecadadas pelo município dividindo-as de acordo com a sua origem. Obrigação prevista no artigo 156 da constituição federal de 1988. A Lei de Responsabilidade Fiscal em seu artigo 11 trata da responsabilidade da gestão instituir, prever e arrecadar os tributos de sua competência. Seu descumprimento os impede de realizar transferências voluntárias. A negligência quanto à arrecadação dos tributos causa prejuízos ao erário e simboliza improbidade administrativa, conforme preceitos do inciso X, artigo 10 da Lei 8.429 de 2 de junho de 1992.

Quadro de Transferências Recebidas e Concedidas – trata da repartição com os das receitas tributárias íncultas na Constituição Federal, através do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e do Fundo para Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Brasil, 1988). A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) também considera os repasses de recursos correntes ou de capital a outro ente da federação que deseje auxílio financeiro ou cooperação (Brasil, 2017). Esse quadro demonstra legalidade dos seus atos praticados pelos gestores (Milesky, Scheren & Galante, 2016).

Quadro de Desembolso com Pessoal e Demais Despesas por Função – neste quadro estão os gastos da gestão com seus funcionários conforme funções. A LRF estabelece os limites de gastos com pessoal da administração direta e dos três poderes. O município é limitado a gastar com pessoal 60% da receita corrente líquida. Caso o município ultrapasse os limites estabelecidos algumas medidas constitucionais serão tomadas e LRF prevê que, enquanto perdurar excesso, o ente não poderá receber transferências voluntárias.

Quadro de Juros e Encargos da Dívida – demonstra informações sobre os juros da dívida pública (interno, quando se relaciona às dívidas existentes no país, externo, quando são dívidas no exterior e outros encargos da dívida para os demais desembolsos). Segundo o MCASP (2017) os juros e encargos da dívida pública podem ser definidos como uma despesa orçamentária.

Procedimentos Metodológicos da Pesquisa.

Este trabalho é caracterizado como exploratório e documental, com análises de artigos publicados em periódicos e congressos qualis, manual e leis, que na visão de Marconi e Lakatos, (2010) localizam as informações com o intuito de melhor compreender o tema a ser estudado. Os Procedimentos técnicos de caráter documental, segundo os mesmos autores, se devem ao fato da análise direta das Demonstrações dos Fluxos de Caixa, a partir de material bruto das prefeituras dispostos em plataforma *online*, sem tratamento, provenientes de documentos originais, retirados do Balanço Geral dos municípios (Farias Filho & Arruda Filho, 2013).

Quanto à sua natureza a abordagem da pesquisa foi quantiquantitativa, pois seus dados se traduzem em números opiniões e informações, classificando-as e analisando, oferecendo compreensão aos fenômenos da informação através de descrição e interpretação (Teixeira, 2013).

As Demonstrações dos Fluxos de Caixa dos anos de 2015 e 2016 dos municípios paraenses foram baixadas na plataforma SPE (Sistema de Processos Eletrônicos) localizado



no site do TCM-PA, no período de 02 a 30 de janeiro de 2018. As investigações e tratamentos feitos pelos autores foram inicialmente para conhecer os quadros da DFC, e verificar conformidade co MCASP, se estavam, os cinco quadros, sendo divulgados conforme o disposto no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP).

Para tal desiderato foram atribuídos índices em percentuais (pesos) para cada um dos quadros, de acordo com o nível de informações que contém que demonstra o grau de evidenciação, conforme tabela 1.

Tabela 1. Percentuais de evidenciação da DFC

| Percentual | Informações Exigidas no MCASP |
|------------|--|
| 40% | Quadro principal em conformidade com o MCASP |
| 15% | Quadro acessório de receitas derivadas e ordinárias em conformidade com o MCASP |
| 15% | Quadro acessório de transferências recebidas e concedias em conformidade com o MCASP |
| 15% | Quadro acessório de desembolso com pessoal em conformidade com o MCASP |
| 15% | Quadro acessório de juros e encargos da dívida em conformidade com o MCASP. |

Fonte: Os autores (2018)

O quadro principal é a peça central da demonstração contábil, lhe foi atribuída à representação de 40% do total de evidenciação da demonstração por ser tratar do quadro com informações gerais dos fluxos de caixa subdivididos em: investimentos, financiamentos e operacional. Aos quadros acessórios foram atribuídos 15% para cada um dos 4 quadros que forem evidenciados, exatamente por serem quadros complementares que devem acompanhar o principal. São responsáveis por fornecer informações complementares ao quadro principal, detalhando as contas do fluxo de caixa operacional.

Essas informações possibilitaram classificação de um ‘ranque’ nos municípios, a fim de encontrar o município mais próximo de 100% de cumprimento das exigências do CASP/2014, o que para os pesquisadores se convencionou como ‘município transparente’ aquele que demonstrar seu quadro principal e todos os quatro quadros acessórios.

A pesquisa comparou os anos de 2015 e 2016, investigando quantos municípios tiveram 100%, 75%, 50% e 25% de evidenciação. Além, de analisar o quantitativo de municípios que publicou cada quadro da DFC nos anos de 2015 e 2016.

As análises e discussões á seguir mostram o comportamento dos percentuais nos dois anos, conforme mostram as análises e discussões que seguem.

Análise e Discussões dos Achados

Nesta etapa serão demonstrados como estão sendo publicadas as Demonstrações dos Fluxos de Caixa dos 144 municípios que formam o estado do Pará. A tabela 2 trata da evidenciação dos quadros da DFC de forma comparada entre 2015 e 2016. No ano de 2015 um total de 29 municípios não fez a DFC. No ano de 2016 esse número fica ainda maior, quando 33 municípios deixam de elaborar a demonstração.



Tabela 2. Evidenciação dos Quadros da DFC nos anos de 2015 e 2016

| Quantidade de Municípios 2015 | Quadros Evidenciados. | Grau de Evidenciação |
|-------------------------------|---|----------------------|
| 41 | Todos os quadros | 100% |
| 01 | Somente quadro principal e 3 acessórios | 85% |
| 01 | Somente 3 acessórios | 45% |
| 71 | Somente o quadro principal | 40% |
| 01 | Apenas 1 acessório | 15% |
| 29 | Nenhum quadro | 0% |
| Quantidade de Municípios 2016 | Quadros Evidenciados. | Grau de Evidenciação |
| 45 | Todos os quadros | 100% |
| 02 | Somente quadro principal e 3 acessórios | 85% |
| 64 | Somente o quadro principal | 40% |
| 33 | Nenhum quadro | 0% |

Fonte: Autores a partir do SPE-TCM/PA (2018).

O MCASP, (2017) define que para a eficácia da DFC como ferramenta de controle, será necessário que as demonstrações sejam elaboradas na íntegra. O Comitê de Pronunciamentos Contábeis 03 (CPC) dita requisitos para sua elaboração, obrigando a apresentação na forma preestabelecida, o que significa cumprir com a integridade de suas informações, cujo desrespeito correspondente a descumprimento de determinações legais, deixando o ente desconforme com o CASP.

Campos (2014) afirma que os objetivos deste requisito é permitir o acompanhamento, a observação, a fiscalização e o exame da gestão financeira com a finalidade proteger o patrimônio e promover a maior eficácia, eficiência, levando efetividades aos serviços prestados, corrigindo possíveis falhas, além de promover a honestidade na gestão.

Com base nessa ideia, a figura 1, a seguir, retrata o grau de evidenciação alcançado pelos municípios nos anos de 2015 e 2016, permitindo analisar em um panorama geral como os 144 municípios do estado do Pará estão evidenciando a Demonstração dos Fluxos de Caixa, deixando claro que apenas 42 municípios em 2015 e 47 entes públicos municipais em 2016 cumpriram as regras do MCASP, 2014.

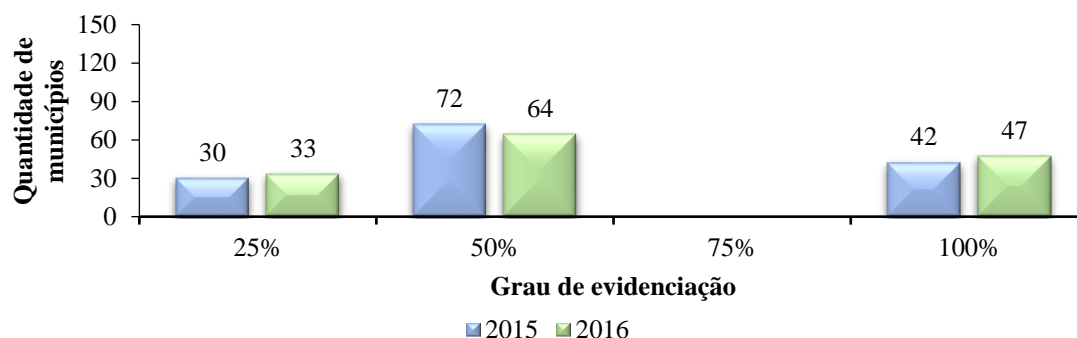


Figura 1. Grau de evidenciação da DFC, por município nos anos de 2015 e 2016

Fonte: Os Autores (2018)

Segundo Ribeiro e Bizerra (2011) o acesso à informação através de uma gestão pública transparente aumenta a segurança da gestão e eleva os níveis de garantia das demonstrações contábeis. Os relatórios contábeis devem ser disponibilizados de forma completa, em tempo hábil e de maneira compreensível para que o controle social seja efetivo.



A vigilância da população sobre os repasses governamentais ajuda na redução dos desperdícios no âmbito público e induz na correção de desvios na aplicação dos recursos (Brasil, 20117). É necessário que as informações sejam evidenciadas possibilitando conhecer o quadro principal e os acessórios. Augustinho, Oliveira & Guimarães (2015) afirmam que para que se tenha o controle social efetivo é indispensável que as demonstrações contábeis sejam públicas. As regras de como elaborar a contabilidade estão dispostas na legislação, nos manuais e nos pronunciamentos técnicos.

A figura 1 também pode ser explicada como um desvio da teoria normativa, em que é determinado como a contabilidade deveria ser, definindo suas finalidades e a ideia de que seus dados são indiscutíveis (Iudícibus, 2015). As normas estabelecidas no MCASP reconhecem, mensuram e evidenciam as transações e os eventos nas demonstrações contábeis, sendo obrigatório às entidades do setor público, em caso de eventuais conflitos com outros normativos devem sempre prevalecer às disposições do CASP (Brasil, 2017).

O número de Demonstrações dos Fluxos de Caixa que são produzidas de maneira incompleta no estado do Pará é alarmante, os dados da figura 1 representam uma realidade em que mais da metade dos municípios nos dois anos fizeram a demonstração com não conformidades. Publicando relatórios financeiros incompletos, faltando quadros que auxiliam na transparência e análise das contas da gestão pública. Esta forma de não conformidade é uma ilegalidade, não somente porque fere a abordagem ética da contabilidade que segundo Iudícibus (2015) deve ser justa e não enviesada para todos os interessados, fere também os manuais e as prescrições normativas e em última instância o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor público que define o como fazer e obriga todos os entes federados.

Dentre os achados nos 144 municípios paraenses, três graus de evidenciação ocorrem com mais frequência durante os dois anos estudados: 0%, municípios que não evidenciaram nenhum dos quadros da DFC; 40%, municípios que evidenciaram apenas o quadro principal da DFC; e 100%, municípios evidenciaram todos os quadros da DFC.

A figura 2 a seguir mostra a evolução da frequência de publicação nos municípios nos anos de 2015 e 2016. A linha em azul revela os municípios que publicaram 100% de sua demonstração apresentando todos os quadros, pelo ranque 41 municípios em 2015 e 45 em 2016 estão em primeiro lugar. A linha em laranja é dos municípios que evidenciaram 40% apresentando apenas o quadro principal e a linha em cinza é a dos municípios que evidenciaram 0% não apresentando nenhum quadro da DFC.

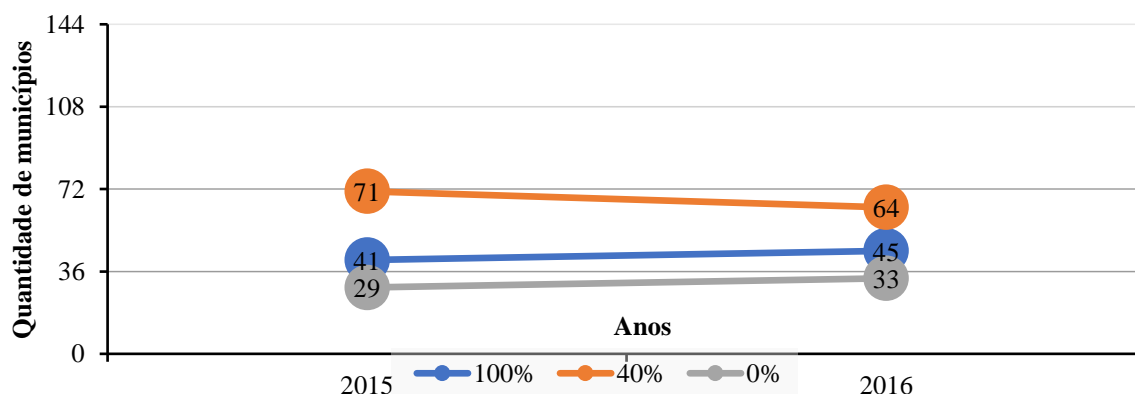


Figura 2. Ranque Municipal.

Fonte: Os Autores (2018)

Os dados revelam que a maior incidência está nos municípios que evidenciam apenas o quadro principal da demonstração, deixando de elaborar os quadros acessórios. No ano de 2015 um total de 71 municípios e 64 em 2016 publicaram apenas o quadro principal. O



MCASP (2014) afirma que os municípios que não publicarem a Demonstração dos Fluxos de Caixa as determinações de divulgação na inteireza dos relatórios contábeis.

Os dados mostram que mudança para mais ou para menos entre os anos é pequena, deixando claro que os municípios permanecem evidenciando de maneira inadequada a demonstração com o passar dos anos. A quantidade de municípios que evidenciou 100% e 0% subiu de 2015 para 2016, atingindo uma variação percentual de 9,76% e 13,79%, respectivamente. Enquanto que aqueles que publicaram apenas o quadro principal (40%) teve uma diminuição variando negativamente em 9,86%.

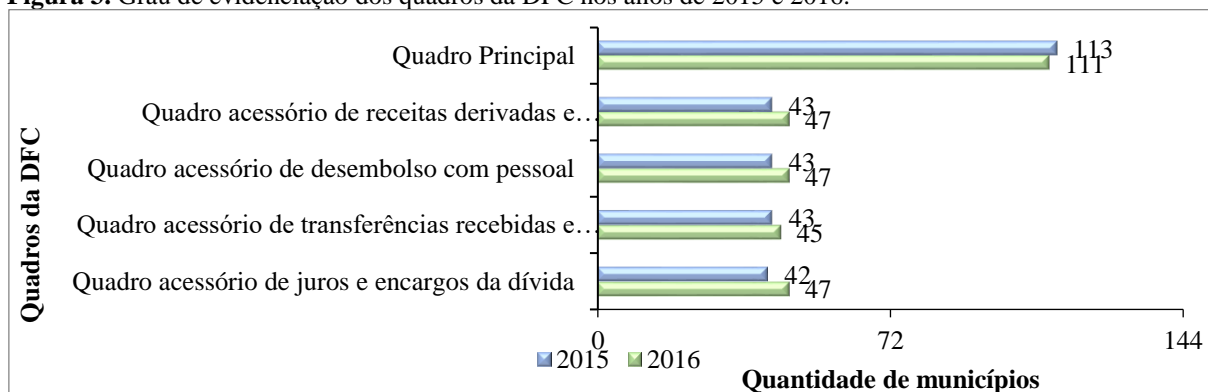
Segundo Bezerra filho (2014) é inquestionável o fato de que todo o processo de acompanhamento e controle do patrimônio público deve partir da necessária integração e harmonização na interpretação dos atos e fatos administrativos, que se possam ser realizados são necessários procedimentos contábeis observados e cumpridos de forma fidedigna. Milesky, Scheren & Galante (2016) dizem que todas as regras a serem observadas para oferecer conformidade estão disponíveis em leis e pronunciamentos técnicos, a partir da imposição do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), que organizou em detalhes todos os conceitos, procedimentos e modelagens de como fazer a evidenciação e disponibilizá-las para a sociedade.

Souza (2016) ensina que o controle social é um conjunto de mecanismos capazes de garantir à sociedade informações, representações técnicas e participação nos processos políticos. Cabendo à gestão pública adotar mecanismos de controle social, sendo necessário que as demonstrações contábeis sejam publicadas de forma íntegra e completa. Os quatro quadros acessórios que complementam e explicam o quadro principal são exatamente, como afirma Augustinho et al. (2015), para que o cidadão tenha compreensão do relatório contábil é primordial o detalhamento que os quadros acessórios viabilizam.

Quando não se observa o MCASP na elaboração das demonstrações contábeis, se apresenta uma não conformidade que impacta a transparência da informação e no controle social. E a democracia é a principal prejudicada pela falta do controle social (Monteiro, Pereira & Thomaz, 2016).

Na figura 3 estão os municípios que evidenciam cada quadro da demonstração dos fluxos de caixa, comparando os anos de 2015 e 2016. Dessa forma é possível visualizar que a evidenciação dos quadros acessórios é baixa quando comparado ao quadro principal.

Figura 3. Grau de evidenciação dos quadros da DFC nos anos de 2015 e 2016.



Fonte: Os Autores (2018)

Para Ribeiro e Bizerra (2011), as demonstrações contábeis devem ser perfeitamente compreensíveis, além de representarem de forma fidedigna todas as transações que envolvem a aplicação dos recursos públicos. Para que isso ocorra é necessário evidenciar os quadros acessórios juntamente ao quadro principal da DFC, por se tratarem de informações que



complementam e detalham o entendimento do fluxo de caixa gerado pela gestão no período. Esta característica das demonstrações contábeis decorre de sua função social, que é a de servir como produto do sistema de informações contábil que visa fornecer o controle e a possibilidade de acompanhamento das políticas públicas.

A administração financeira pública tem como ponto chave o fluxo de caixa. Este demonstrativo deve buscar evidenciar a atividade de cada fluxo e seus efeitos na gestão financeira (Campos, 2014). Para efetiva análise do fluxo de caixa da receita e despesa é necessário que os gestores e controladores internos conheçam todas as operações das empresas e seu resultado final, permitindo-se extrair informações sobre o comportamento financeiro no período e elevando os níveis de tomada de decisão agregando valor ao futuro da entidade.

Por meio dos relatórios gerados pela contabilidade os gestores municipais podem controlar e verificar o destino dos recursos de forma a evitar fraudes e desperdícios indevidos. (Milesky, Scheren & Galante, 2016). A contabilidade oferece segurança aos administradores sérios e comprometidos em decidir sob as pegadas das informações contábeis justas e não enviesadas.

Conclusão

O objetivo de saber o grau de evidenciação da demonstração de fluxo de caixa nos municípios do estado do Pará, restando provado pela figura 2 o ranque mostra 41 municípios em 2015 e 45 em 2016 publicaram 100% de sua demonstração apresentando todos os quadros, estando em primeiro lugar. A comparação do grau de evidenciação do quadro principal e dos acessórios da DFC, consoante o MCASP nos 144 municípios paraenses nos anos de 2015 e 2016, os achados mostram pela figura 3, que a maioria dos municípios paraenses elabora apenas e tão somente o quadro principal da DFC, sendo eu dos 144 municípios do estado do Pará, o número de 113 em 2015 e 111 municípios no ano de 2016 evidenciaram apenas o quadro principal da demonstração contábil dos Fluxos de Caixa. Em 2015 e 2016 somente 41 e 45 dos 144 municípios, respectivamente, apresentaram a DFC em sua totalidade. Outra análise constatou que 29 municípios não publicaram sua DFC em 2015 e em 2016 esse número aumentou para 33 dos 144 municípios analisados. Esses achados, além de demonstrarem que os municípios não estão se adequando as normas internacionais de contabilidade, também deixam claro o descaso da administração pública no que versa a evidenciação de informações como meios de instrumentalização de controle social para o cidadão. Ficando evidente que o a Nova Contabilidade Aplicada ao Setor público ainda não chegou aos municípios paraenses.

O estado está descumprindo as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) cuja missão é modificar o arcabouço conceitual da área pública, uniformizando práticas e procedimentos contábeis, evoluindo para a consolidação e integração às normas internacionais, possibilitando geração de informações mais confiáveis e abrangentes a respeito da situação fiscal, orçamentária e patrimonial do Governo, a serem disponibilizadas à sociedade, cujo reflexo é imediato sobre a transparência na administração do setor público, incentivando o controle social, que no Pará se encontra prejudicado.

Os objetivos cumpridos na pesquisa foram capazes de quantificar os municípios que publicaram a DFC dos exercícios de 2015 e 2016, computou o comportamento da evidenciação dos quadros principal e acessórios no que pertence a sua divulgação e analisou o percentual de publicidade e como a evidenciação dos quadros principal e acessórios da DFC é capaz de socorrer o controle social.



Para o controle social ser efetivo, o ente público deve assumir o compromisso de ser transparente quanto às informações relevantes da gestão pública. No entanto, com essa falta de evidenciação o controle social se torna carente pela falta de informações nas demonstrações contábeis municipais, abrindo um viés para desvios, o desperdício no setor público e subsequentemente para o surgimento da corrupção.

Sugere-se pesquisas para inferir o que está sendo realizados pelos órgãos de controle interno e externo para exigir que os municípios/gestores públicos evidenciem de forma correta a Demonstrações dos Fluxos de Caixa conforme a prescrição do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, para que o corra o necessário Controle. Ainda precisam ser feitas investigações que analisem a integridade das Demonstração de Fluxo de Caixa, com ênfase nos valores de receitas e despesas dos municípios paraenses, o que se sugere para pesquisas futuras.

Referências

- Augustinho, S. M., Oliveira, A. G., Guimarães, I. A. (2015). Disclosure e Accountability nas Demonstrações Contábeis Públicas como Instrumentos de Controle Social. Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade. 9(2), pp. 182-199.
- Bizerra Filho, J. E., & Feijó, P. H. (2012). A nova contabilidade aplicada ao setor público: o futuro chegou (S. Eds). Revista TCE-PE, 19(19), 28-61.
- Brasil, Lei nº 6.448, de 11 de outubro de 1977. (1977). Dispõe sobre A Organização Política e Administrativa dos Municípios dos Territórios Federais, e Dá Outras Providências. Diário oficial da união. Brasília, DF: Senado Federal. Recuperado em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1970-1979/L6448.htm.
- Brasil, (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. (2001). [Coleção Saraiva de Legislação]. (21st ed.). São Paulo: Saraiva.
- Brasil, Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992(1992). Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. Brasília, DF: Senado federal. Recuperado em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8429.htm.
- Brasil, Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000(2000). Lei de Responsabilidade Fiscal. Brasília, DF: Senado Federal. Recuperado em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8429.htm.
- Brasil, Lei Complementar nº 109, de 29 de dezembro de 2016(2016). Lei orgânica do TCM-PA. Belém, PA: Tribunal de contas do estado do Pará. Recuperado em: <https://www.tcm.pa.gov.br/rokdownloads/LEIS/lei-109-2016.pdf>.
- Brasil, Secretaria do Tesouro Nacional. (2016). Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (7th Eds). Brasília: STN. Recuperado em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/MCASP+7ª%20edição+Versão+Final.pdf/6e874adb-44d7-490c-8967-b0acd3923f6d>



- Campos, R. A. (2014). A demonstração do fluxo de caixa como importante instrumento de avaliação da gestão ambiental. Especialização. Universidade Candido Mendes, Alpercata.
- Farias F., Milton C., Arruda F., Emílio J. M. (2013). Metodologia da pesquisa: o levantamento dos dados e informações. In: Planejamento da pesquisa científica. (7th Eds). São Paulo: Atlas. 55-136.
- Furtado, J. R. C. (2007). Os regimes de contas públicas: contas de governo e contas de gestão (S. Eds). Revista do TCU, 1(109), 61-89.
- Gil, A. C., (2010). Como classificar as pesquisas. In: Como elaborar Projetos de Pesquisa (5th eds). São Paulo: Atlas. 25-44.
- Instituto Brasileiro De Geografia E Estatística (2017). Divisão Regional do Brasil em Regiões Geográficas Imediatas e Regiões Geográficas Intermediárias (S. Eds). Rio de Janeiro:IBGE. Recuperado em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv100600.pdf>
- Iudicibus, S. (2015). Teoria da Contabilidade. In: Objetivos e abordagens (ênfases) da teoria contábil (11en Eds). São Paulo: Atlas, 3-15.
- Leite, G. B. (2016). A adoção da demonstração de fluxo de caixa (DFC) como instrumento de gestão de recursos públicos no município de Cacoal – RO. Graduação. Fundação Universidade Federal de Rondônia.
- Marconi, M. A., & Lakatos, E. M. (2010). Procedimentos didáticos. In: Fundamentos de metodologia científica. (7th. Eds). São Paulo: Atlas. 1-25.
- Milesky, R., Scheren, G., Galante, C. (2016). Análise das transferências constitucionais recebidas nos municípios do estado de Santa Catarina. Congresso de iniciação científica em contabilidade da UFRGS (S. Eds). Rio Grande do Sul, RS, Brasil, 1. Recuperado em: <[https://www.ufrgs.br/ppgcont/arquivos/Iniciação Científica \(IC\)/análise das transferências constitucionais recebidas nos.pdf](https://www.ufrgs.br/ppgcont/arquivos/Iniciação Científica (IC)/análise das transferências constitucionais recebidas nos.pdf)>.
- Monteiro, R. P., Pereira, C. A., Thomaz, J. L. P. (2016). Accountability e controle social: uma reflexão sobre sua importância e relação para a democracia. Revista UNEMAT de Contabilidade. 5(9). pp 62-87. Recuperado em: <https://periodicos.unemat.br/index.php/ruc/article/view/1162/1359>
- Oliveira, A. G., Pisa, B. J. (2015) IGovP: índice de avaliação da governança pública — instrumento de planejamento do Estado e de controle social pelo cidadão. Revista Administração Pública. 49(5). pp 1263-1290. Recuperado em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/54990/53684>
- Ribeiro, C. de M. A., Bizerra A. L. V. (2011). Convergência contábil na administração pública federal: o caso das instituições federais de ensino do estado do Rio de Janeiro. *Pensar contábil*, 13(52), 55-66. Recuperado em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/1193/1129>>.



- Rolim, L. B., Cruz, R. S. B. L. C., Sampaio, K. J. A. J. S. (2013). Participação popular e o controle social como diretriz do SUS: uma revisão narrativa. *Saúde em debate*. 37(96). pp 139-147.
- Silva, F. C. D. C., Macedo, F. (1998). Controle e reforma da administração no Brasil. Encontro Nacional da ANPAD (S. Eds). Foz do Iguaçu, Paraná, Brasil.
- Souza, C. M. N. (2016). Participação dos cidadãos e saneamento básico: panorama da legislação nacional. *Revista do instituto de estudos brasileiros*. 63(1), pp 141-158.
- Teixeira, E. (2013). Terceira Metodologia. In: As três metodologias: Acadêmica, da Ciência e da Pesquisa. (10en eds). Rio de Janeiro: Vozes, pp. 115-158.
- Klein, B. E., & Souza, A. R. L. (2012). Contabilidade pública brasileira: a convergência com os padrões contábeis internacionais no setor público – MEF 21997 – BEAP. Recuperado em: <http://www.etecnico.com.br/paginas/mef21997.htm>.
- Bezerra Filho, J. E. (2014). Contabilidade aplicada ao setor público: abordagem simples e objetiva. São Paulo, SP: Atlas.
- Capiberibe, Z. I. M. Martins, M. de S. (2011). Considerações sobre as novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público e os principais impactos. Recuperado em: <http://www.tce.ms.gov.br/portal/admin/uploads/Artigo%20Zelia.pdf>.
- Ribeiro, C. de M. A., Bizerra A. L. V. (2011). Convergência contábil na administração pública federal: o caso das instituições federais de ensino do estado do Rio de Janeiro. *Pensar contábil*, 13(52), 55-66. Recuperado em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/pensarcontabil/article/view/1193/1129>>.
- Souza, D., & Gançaves, U. (2013). Os impactos das normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público brasileiro. *Revista Científica Semana Acadêmica. Fortaleza*, s/v(31), 71-95.
- Quintana, A. C., et al. (2011). Contabilidade pública: de acordo com as normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público e a lei de responsabilidade fiscal. (1Fr ed). São Paulo, SP: Altas.
- Meneses, A. F. de, & Peter, M. da G. A. (2011) Evidenciação das demonstrações contábeis: estudo sob a óptica do processo de convergência das Normas de Contabilidade aplicadas ao setor público. Fortaleza, CE.
- Takamatsu, R. T., Fávero, L. P. L. (2017). Opacidade das informações contábeis, adoção das normas internacionais e origem legal. *Revista brasileira de gestão de negócios*. 19(66), 594-612.