

INDICADORES FINANCEIROS APLICADOS AOS DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS PÚBLICOS

Por **Francisco Romerio Teixeira do Nascimento** - RC: 8576 - 20/06/2017

DOI: ESTE ARTIGO AINDA NÃO POSSUI DOI [SOLICITAR AGORA!](#)

PDF

NASCIMENTO, Francisco Romerio Teixeira do [\[1\]](#)

NASCIMENTO, Francisco Romerio Teixeira do. **Indicadores Financeiros Aplicados aos Demonstrativos Contábeis Públicos**. Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento. Edição 03. Ano 02, Vol. 01. pp 103-115, Junho de 2017. ISSN:2448-0959

Contents [\[hide\]](#)

RESUMO

1. INTRODUÇÃO

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA

2.2 ÍNDICES ECONÔMICOS FINANCEIROS

2.3 DEMONSTRATIVOS APLICADOS A CONTABILIDADE PÚBLICA

3. INDICADORES FINANCEIROS ORIGINÁRIOS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS PÚBLICAS

4. METODOLOGIA

5. ESTUDO DA APLICAÇÃO DOS ÍNDICES ECONÔMICOS

CONSIDERAÇÕES FINAIS

REFERÊNCIAS

RESUMO

O presente artigo caracteriza-se por realizar uma pesquisa documental com o objetivo de realizar uma análise dos indicadores financeiros aplicados aos demonstrativos contábeis do setor público, dos últimos quatro exercícios financeiros compreendidos de 2012 a 2015 da Prefeitura Municipal de Fortaleza, averiguando os procedimentos de mensurações de acordo as regras contábeis, por meio dos relatórios de gestão fiscal, realizando neste contexto uma análise comparativa das informações para indagações propostas. Este tipo de pesquisa é semelhante à pesquisa bibliográfica, onde a única diferença entre ambas está na natureza das fontes. Enquanto a pesquisa bibliográfica se utiliza fundamentalmente das contribuições dos diversos autores, a pesquisa documental vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico. Utilizando-se de uma análise qualitativa dos dados, as mudanças adotadas em relação às alterações exigidas para a Contabilidade Pública pelas exigências contábeis de acordo com os modelos do *International Federation of Accountants* (IFAC), *International Financial Reporting Standards* (IFRS), por meio dos seus *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAs) e das instruções das Normas Brasileiras de Contabilidade-Técnicas (NBCs T) 16.1 a 16.11.

Palavras-Chave: Avaliação Econômico-financeira, Contabilidade Publica, Demonstrativos Contábeis.

1. INTRODUÇÃO

Com a edição das Leis n.º 11.638/07 e nº 11.941/09 a Contabilidade vem adotando medidas que viabilizem uma conduta unitária, mais próxima das medidas adotadas mundialmente, quando se trata de mensuração, reconhecimento e divulgação dos demonstrativos contábeis, conhecidas como normas de convergência contábeis.

Por meio da *International Financial Reporting Standards* (IFRS), as empresas vêm adaptando os conceitos expostos e assimilando os pronunciamentos do Comitê dos Pronunciamentos Contábeis (CPC), facilitando a sua interpretação pelos os interessados.

Atualmente a Contabilidade Pública vem adaptando-se aos novos conceitos e aos pronunciamentos contábeis que tem por objetivo de exigir que os entes obrigados a adotá-la venham realizar seus registros contábeis forma a consolidar as contas públicas, providos de uma mesma base conceitual, atingindo a todos os entes da União, sendo este o proposito da Portaria 634/2013 da Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Com o advento das medidas para padronização contábil para setor publico, foram então exigidas que os gestores adequassem seus relatórios com intuito de tornar mais transparente a gestão dos recursos públicos e sua aplicação de forma que os dados ali mensurados pudessem ser analisados sem que houvesse uma disparidade de informações.

A convergência nos modelos contábeis anteriormente aplicados a entidades públicas visa uma padronização que implicará a todos os órgãos públicos aos longos dos próximos anos, estabelecendo uma linguagem contábil fundamental e unitária.

Este trabalho tem o intuito de realizar uma análise evolutiva dos indicadores econômicos representados pelos demonstrativos contábeis da Prefeitura Municipal de Fortaleza e expor as ações adotadas pela mesma quanto aos procedimentos às mensurações de acordo as novas regras contábeis, avaliando por meio dos resultados obtidos em busca de responder ao problema de pesquisa: **Quais os principais impactos ao patrimônio da entidade após a aplicação da convergência contábil, considerando os resultados obtidos através da análise dos índices financeiros aplicados os demonstrativos contábeis do setor público?** Para viabilizar essa análise, tendo o objetivo geral de identificar os impactos financeiros em virtude da adoção à convergência da Contabilidade Pública e objetivos específicos de realizar a análise dos índices financeiros aplicados aos demonstrativos contábeis do setor público e de identificar as medidas adotadas pela entidade pela adequação ao novo modelo da Contabilidade Pública; e de relatar os impactos nas informações causadas aos índices no decorrer dos últimos quatro exercícios compreendidos de 2012 a 2015.

Por meio das metodologias científicas defendidas pelos autores: Gil (2002), Yin (2001) e Lakatos (2003), foi efetuada a coleta de dados através de pesquisa bibliográfica e observação direta intensiva, utilizando o método dedutivo, partindo de uma visão geral sobre o contexto do assunto para uma visão particular, efetuando uma análise qualitativa dos dados, visando amparar as considerações finais de forma imparcial e crítica. Os dados foram coletados através de relatórios disponibilizados pela própria Prefeitura de Fortaleza.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA

A Contabilidade Pública é regida pela Lei 4.320/64 (Lei das Finanças Públicas) e a Lei de nº 101/02 (Lei de Responsabilidade Fiscal), atualmente os órgãos de controle e fiscalização estão também exigindo que sejam adotadas as convergências contábeis de acordo com os Pronunciamentos Técnicos Contábeis Aplicados ao Setor Público, que objetivam facilitar a execução contábil e o entendimento das exigências legais.

Nos últimos anos a Contabilidade Pública vem sendo disciplinada com as novas instruções de mensuração divulgadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, que aplica a convergência das instruções apreciadas pelo International Public Sector Accounting Standards (IPAs) por meio do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), sendo as principais mudanças serem adotadas (Feijó, 2013):

1. O controle dos créditos tributários;
2. Mensurar e Avaliação dos bens do ativo;
3. Registrar as perdas do patrimônio (depreciação, amortização e exaustão);
4. Fazer as provisões de Décimo Terceiro, Férias;
5. Evidenciar os custos de obras e serviços;
6. Adoção de um novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).

Há também a Portaria 634/2013 que nos artigos 2º e 3º expressam sistematicamente essa nova dinâmica contábil, que deve ser adotada pelos entes da União, conforme transcritos abaixo:

Art. 2º A Secretaria do Tesouro Nacional – STN promoverá a gestão da implantação, no âmbito da Federação, dos procedimentos contábeis das entidades do setor público, observadas as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC TSP emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade– CFC, por meio de normativos e orientações técnicas, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos pela legislação vigente.

Art. 3º As diretrizes, conceitos e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, sem prejuízo de outros atos normativos e outras publicações de caráter técnico, são consubstanciados nos seguintes instrumentos expedidos pela Secretaria do Tesouro Nacional:

I – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP;

II – Instruções de Procedimentos Contábeis – IPC;

III – Notas Técnicas.

Esta mesma portaria no Art 3º, Parágrafo 4º, expressa que as diretrizes, conceitos e procedimentos contábeis aplicados à contabilidade pública, têm como suplementos o Manual da Contabilidade Pública (MCASP), os Instruções de Procedimentos Contábeis (IPC), e as Notas Técnicas (NT's), essas ultimas são explicadas, do artigo citado anteriormente, conforme transcrito abaixo:

- 4ºAs Notas Técnicas são emitidas para elucidar algum ato normativo ou quando algum órgão ou entidade do setor público demandar o entendimento do órgão central do Sistema de Contabilidade Federal no caso concreto, desde que não haja manifestação anterior aplicável ao mesmo, ou nos casos em que a STN julgar necessário. (STN,2013)

Os Pronunciamentos Técnicos Contábeis que tratam da Contabilidade Pública são as NBCT's números 16.1 ao 16.11 conforme apresentados na tabela abaixo:

Tabela 1:

Numeração	Norma	Resolução
NBC T 16.1	1.128/08	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação.
NBC T 16.2	1.129/08	Patrimônio e Sistemas Contábeis
NBC T 16.3	1.130/08	Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil
NBC T 16.4	1.131/08	Transações no Setor Público
NBC T 16.5	1.132/08	Registro Contábil
NBC T 16.6	1.133/08	Demonstrações Contábeis
NBC T 16.7	1.134/08	Consolidação das Demonstrações Contábeis
NBC T 16.8	1.135/08	Controle Interno
NBC T 16.9	1.136/08	Depreciação, Amortização e Exaustão.
NBC T 16.10	1.137/08	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público
NBC T 16.11	1.366/11	Sistema de Informação de Custos do Setor Público

Fonte: STN, 2013

O Sistema de Informação de Custos do Setor Público inova trazendo os conceitos Custos, afim de que possam ser aplicados aos órgãos públicos, e estes evidenciem os custos de programas e das unidades da Administração Pública Federal (BRASIL, 2001), no artigo 15, inciso V da lei 10.180/2001, apresenta como uma das finalidades deste sistema que é de avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública Federal (BRASIL, 2001).

Para os autores Nascimento, Santos, Zittei & Arnosti (2015) o processo de convergência pelo qual passa a Contabilidade Pública no Brasil está requerendo um esforço muito grande da área pública para atender as normas contábeis internacionais, devido essa problemática, a adoção vem sendo programática, até que todos os órgãos públicos estejam aptos a realizar a Nova Contabilidade Pública conforme a que disciplina a Lei de Responsabilidade Fiscal a Lei 4.320/64 e complementam:

O principal foco desta convergência está voltado para resgate do Objeto da Ciências Contábeis que é o patrimônio, fazendo então uma correção do enfoque da contabilidade aplicada ao setor público que antes era restritamente ligado a execução do orçamento. (NASCIMENTO, SANTOS, *et al.*, 2015, p. 1)

Para Darós e Pereira (2009), um dos pontos principais da transição na contabilidade pública é a mudança do enfoque contábil, eminentemente centrado no controle

orçamentário, para uma contabilidade pública patrimonial, com a adoção do regime de competência para as receitas e despesas públicas.

Feijó (2013) considera ser o resgate da Contabilidade Patrimonial, o objetivo principal da convergência contábil que até então o enfoque era Contabilidade Orçamentária.

Nesse sentido, ocorreram várias mudanças importantes, mas a principal é que o objeto de estudo da contabilidade do setor público é o patrimônio. O orçamento deixa de ser o protagonista na administração pública, apesar de continuar exercendo papel relevante no controle político, administrativo e de planejamento do governo ao estabelecer a previsão das receitas e a fixação das despesas orçamentárias (Feijó, 2013).

Por meio do Planejamento Orçamentário os administradores públicos, assumem a responsabilidade pelo gerenciamento dos recursos por meio dos Planos Plurianual (PPA), da Lei Orçamentaria Anual (LOA) e da Lei de Diretrizes Básicas (LDB).

2.2 ÍNDICES ECONÔMICOS FINANCEIROS

Para Assaf Neto (2005), a análise dos índices pode ter interesses diversificados e atender a vários objetivos, dependendo aos fins a que se destina a informação, ela deverá apresentar um conteúdo e volumes específicos, cada usuário procurará detalhes e conclusões próprias, podendo em algumas vezes ser coincidentes.

Segundo Corrêa (1986, p.40), "a avaliação de uma empresa pública deve ser resultante de consenso interno, reunir as contribuições e sugestões de todos os envolvidos, de forma que a metodologia utilizada por uma dada empresa reflita claramente suas características."

Os autores Azevedo, Ferreira, Pena, & Rodrigues (2011) descrevem que a importância da análise dos índices econômicos financeiros é considerada uma ferramenta essencial, um meio de geração de informações de desempenho organizacional:

A análise das demonstrações financeiras ou contábeis é uma ferramenta essencial à geração de informações sobre o desempenho organizacional, a situação econômico-financeira das empresas e, até mesmo, com relação a seu gerenciamento (AZEVEDO, FERREIRA, *et al.*, 2011).

Coelho e Quitana (2008) afirmam que "a tarefa de analisar e interpretar os Balanços pode constituir-se em uma ferramenta de importante utilidade para gestão de qualquer entidade".

São essas variações que os índices estudam auxiliando na tomada de decisão, eles avaliam tanta capacidade econômica quanto à eficiência do administrador em executar planejamento, sendo capaz de criar informações para tomada de decisão da avaliação financeira e econômica por qualquer parte da sociedade.

2.3 DEMONSTRATIVOS APLICADOS A CONTABILIDADE PÚBLICA

A) Balanço Orçamentário

A Lei 4.320/64 no art.102 institui que o Balanço Orçamentário demonstrará as receitas e despesas previstas com as realizadas e sua estrutura deve evidenciar as receitas e as despesas orçamentárias por categoria econômica, confrontando o orçamento inicial e suas alterações com a execução e demonstrar o resultado orçamentário e discriminando as receitas por fonte (espécie) e as despesas por grupo de natureza (MCASP,2012).

Para Maus (2012, pág. 145), "caso as receitas arrecadas forem maiores que as despesas, têm-se um superávit orçamentário que é somado ao total das despesas para fechar com o total da receita" e complementa quanto à necessidade de atenção para apuração do déficit ou superávit, deve ser levando em conta o saldo de exercícios anteriores; conforme expressão abaixo:

Os saldos de exercícios anteriores-que são: superávit financeiro e a reabertura de créditos adicionais-são somados às receitas para propiciar um fechamento com o total das despesas, eis que tais valores não representam ingressos de receita no período, mas estão aumentando das despesas. Então, se não constarem do lado da receita, sempre se terá uma despesa maior que a receita, não havendo o equilíbrio do balanço orçamentário (Maus. 2012 pág. 145).

Em 2011, ano de criação da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), os dois quadros demonstrativos da execução de restos a pagar, tornou-se um anexo ao balanço orçamentário, sendo um deles apresentado os restos a pagar não processados e o outro os restos a pagar processados, apresentando-se com os mesmos detalhes das despesas orçamentárias do balanço, de forma a facilitar na análise da execução orçamentária do exercício com a execução dos restos a pagar.

B) Balanço Financeiro

O Artigo 103 da lei 4.320/64 dispõe sobre o Balanço Financeiro, o qual demonstrará o a receita e despesas orçamentárias, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extraorçamentários, conjugados com os saldos em espécies provenientes do exercício anterior, e os que transferem para o exercício seguinte.

O Manual da Contabilidade Publica (MCASP, 2012 pág. 17) demonstra que o Balanço Financeiro evidencia a movimentação financeira das entidades do setor público no exercício que se refere conceituando os seus módulos em: receita orçamentária, realizada por destinação de recurso (destinação vinculada e/ou destinação ordinária); a despesa orçamentária, executada por destinação de recurso (destinação vinculada e/ou destinação ordinária); os recebimentos e os pagamentos extraorçamentários; as transferências financeiras decorrentes, ou não, da execução orçamentária; e o saldo inicial o saldo final em espécie.

A forma de apresentação deste demonstrativo é um quadro dividido em duas seções, à esquerda localizam-se os Ingressos (Receita Orçamentária e Recebimentos Orçamentários) e a direita os Dispêndios (Despesa Orçamentária e Pagamentos Orçamentários). A diferença obtida pela soma dos ingressos orçamentários e extraorçamentários com a soma dos dispêndios tanto orçamentários quanto extraorçamentários será obtido o resultado financeiro, implicando em Superávit – quando o total do valor apurado na coluna Ingressos for superior ao total da coluna Dispêndios; Déficit – quando o total da coluna Dispêndios for superior à coluna Ingressos (MCASP, 2012).

Maus (2012) considera que os termos superávit e déficits aqui informados não equivalem aos apurados pelo Balanço Orçamentário tendo sua origem nos registros das contas do sistema patrimonial, e complementa:

O Balanço Financeiro trata-se de um quadro formado por três secções distintas, sendo eles: os ingressos de receitas orçamentárias, e valores extraorçamentários; Dispêndios de despesas orçamentárias e valores extraorçamentários; e os saldos em espécie do início e do final do período” (MAUS 2012, pág. 148).

Para este autor a análise do Balanço Financeiro, é possível visualizar o resultado da movimentação financeira no período e considera existir uma incoerência no registro da despesa orçamentária neste demonstrativo, e nos apresenta que o valor representado não é a despesa do empenho pago e sim o processado. Considerando que Balanço Financeiro tem o dever de apresentar “os fluxos de ingressos e saídas de caixa essa ação resulta em um saldo de restos a pagar, representado pela diferença da despesa empenhada com a despesa paga, que deve ser anulado para possibilitar o fechamento do saldo final”, e complementa que “diferença existente é lançada do lado de receitas para possibilitar o fechamento da movimentação financeira, anulando o valor lançado a maior no lado das despesas” (MAUS 2012, pág. 148).

Este resultado final apresentado por este demonstrativo surge da diferença do saldo final com o inicial, sendo aquele maior que o inicial, conclui-se então que os ingressos são maiores que os dispêndios.

Por se tratar de uma movimentação que inclui também os ingressos extraorçamentários, justificando o aumento do saldo de disponibilidades, não podemos tratar o saldo positivo de superávit financeiro (MAUS 2012).

A estrutura do Balanço Financeiro é apresentada conforme disposto no Manual da Contabilidade Pública (MCASP, 2012, pág. 13), conforme de descreve:

I – Realização da receita orçamentária, dividida por vínculos;

II – Execução da despesa orçamentária, dividida por vínculos;

III – Pelos recebimentos e pagamentos extraorçamentários;

IV – Valores decorrentes o não da execução orçamentária das transferências ativas e passivas;

V – Do valor em espécie do saldo inicial e final.

A origem dos seus dados provém das contas do sistema orçamentário para execução da receita e despesa orçamentária; das contas da Variação Patrimonial Aumentativa e Diminutiva para as transferências recebidas e concedidas; dos valores do Ativo e Passivo para pagamento e recebimentos extraorçamentários e para saldos em espécie do sistema patrimonial, em contas com atributo financeiro (MCASP, 2012).

C) Balanço Patrimonial

Para o MCASP (2012), trata-se de uma demonstração contábil que evidencia, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública, por meio de contas representativas do patrimônio público, além das contas de compensação.

Tal demonstrativo reflete o resultado dos registros e a situação patrimonial estática a entidade, representado pelos Bens e Direitos no Ativo, Obrigações no Passivo, e o Patrimônio Líquido disposto no lado do passivo, a fim de equilibrar os saldos, sendo este representado pela diferença entre o ativo e passivo.

Segundo Barros (2002, p. 03), é uma representação gráfica do patrimônio. Nele constam os valores do Ativo, do Passivo e do Patrimônio Líquido em determinado momento.

Para Marion (2005), além desse demonstrativo refletir a posição financeira em determinado momento, considera-o como a principal demonstração contábil. O qual se descreve abaixo.

É a principal demonstração contábil. Reflete a Posição Financeira em determinado momento, normalmente no fim do ano de um período prefixado. É como se tirássemos uma foto da empresa e víssemos de uma só vez todos os bens, valores a receber e valores a pagar em determinada data. (MARION 2005, p. 42)

Com as novas exigências da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, atribui-se as entidades enquadradas na Lei 4.320/64, a obrigação de apresentar o Balaço Público conforme o que dispõe o artigo 105 desta mesma lei, logo abaixo do balanço originário da Legislação Societária, viabilizando ao leitor a análise dos resultados em itens dos grupos de contas financeiras e permanentes.

Segundo Maus (2012), estes itens são as essências da Contabilidade Pública, os quais não eram representados anteriormente pela Contabilidade Pública antes das mudanças resultantes das convergências contábeis, dispondo que: Ativo Financeiro representa os créditos e valores disponíveis independente de autorização orçamentária e os valores numéricos; Ativo Permanente equivale aos bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa; Passivo Financeiro são as dívidas fundadas e outras cujo pagamento independe de autorização orçamentária; Passivo Permanente são as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate e por fim Saldo Patrimonial ou Patrimônio trata-se do valor apurado pela diferença das contas acima apresentadas.

Com disposição dessas contas pode-se apurar o Superávit Financeiro, correspondendo à diferença positiva entre o Ativo Financeiro e o Passivo Financeiro, utilizando-se por tipo vínculo e não por somatório total, é possível obter análise necessária e valores disponíveis para abertura de créditos adicionais. O total obtido necessariamente deve ser igual ao resultado lançado no Balanço Patrimonial (Lei 4320/64, art.43).

D) Demonstração das Variações Patrimoniais

Conforme Lei 4.320/64 Art. 104 este demonstrativo evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício, compondo-se em Variações Ativas Orçamentárias, Variações Ativas Extraorçamentárias, Variações Passivas Orçamentárias e Variações Passivas Extraorçamentárias.

A Norma Brasileira de Contabilidade T 16.6, a Demonstração das Variações Patrimoniais “evidencia as variações quantitativas, o resultado patrimonial, e as variações qualitativas, decorrentes da execução orçamentária”. (QUITANA, MACHADO, *et al.*, 2011, p. 168).

E) Demonstração do fluxo de caixa

O MCASP (2012) conceitua a o Demonstrativo dos Fluxos de Caixa pelo o objetivo deste contribuir com a transparência da gestão pública por permitir um melhor gerenciamento e controle financeiro dos órgãos e entidades do setor público.

Por permitir melhor gerenciamento e controle financeiro dos órgãos e entidades do setor público, sendo este seu principal objetivo de contribuir para melhor transparência da gestão pública além de proporcionar aos usuários instrumentos para avaliar a capacidade da entidade de gerar caixa e equivalentes de caixa bem como suas necessidades de liquidez. (MCASP, 2012. Pg. 582).

Este demonstrativo segue o padrão semelhante ao modelo elaborado no setor privado, realizando as adaptações necessárias, podendo ser elaborado pelo método direto ou indireto, evidenciando as variações no caixa e equivalentes de caixa, no fluxo das operações, dos investimentos e dos financiamentos. (QUITANA, MACHADO, *et al.*, 2011, p. 172).

Quitana (2011), o 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 enquadram nos fluxos de investimento e financiamento enquanto o Fluxo de Caixa de Investimentos inclui os 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 e por fim o Fluxo de Caixa dos Financiamentos inclui os recursos relacionados à captação e à amortização de empréstimos e financiamentos.

3. INDICADORES FINANCEIROS ORIGINÁRIOS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS PÚBLICAS

Existe um rol de indicadores que pode ser utilizado para fins de avaliação financeira dos demonstrativos contábeis, sejam eles voltados para análise de entidades públicas, sejam eles de entidades privadas.

Matarazzo (1997,p.147), exemplifica que “índice é a relação entre contas ou grupo de contas das Demonstrações Financeiras, que visa evidenciar determinado aspecto da situação econômica ou financeira de uma empresa.”

Mauss (2012) apud Kohama (1999) informa existir um rol de 66 indicadores e traduz essa linguagem na seguinte vernáculo:

Destaca-se que este elenco não é exaustivo e que seu uso irá depender dos objetivos de análise do gestor. Dependendo da informação que desejar, surgirá a necessidade de determinado indicador, logo, poderá ou não estar nesta lista, ou terá que ser criado

outro. Portanto, esta é uma informação gerencial que deriva da necessidade de gestão, cujo limite é a criatividade e necessidade do analista em criar novos indicadores (MAUS, 2012, pg.221).

Os autores Matias e Campello (2000) tratam da proposição de indicadores aplicáveis a municípios, intitulado "diagnóstico financeiro de municípios". Os autores identificam aspectos socioeconômicos, organizacionais e financeiros para o diagnóstico de municípios. Em seguida, focam-se nos aspectos financeiros para uma abordagem através de indicadores.

Matias e Campello (2000, p. 237), explicam que "os aspectos financeiros referem-se às necessidades e à utilização dos recursos financeiros pelo Município, relacionando, ainda, à natureza e estrutura da captação com a natureza e estrutura da aplicação".

Quanto Kohama(2000), é considerado o inovador em dedicar a ultima parte do seu livro Balanços Públicos (2000), à análise e interpretação dos balanços públicos, para o autor cada índice pode ser utilizado em uma análise restrita ou em uma análise global ou consolidada.

Para Kohama (2000 p. 139):

Analisar é proceder a uma investigação dos fatos com base nos dados que são apresentados nas quatro peças que fazem parte do conjunto os denominados Balanços Públicos: Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais.

Abaixo segue tabela de indicadores que podem ser utilizados para análise financeira dos balanços públicos:

Tabela 2: Indicadores

Descrição	Fórmula	Interpretação
Indicador de capacidade de geração total de poupança	Rec. Correntes – Desp. Correntes	Representa a economia orçamentária. A sobra destes recursos visa ser aplicada em despesas de capital, chamada também de superávit orçamentário e do contrário denomina-se de déficit. Quanto maior for o indicador, melhor será a representação da geração de total de poupança.
	Receitas Correntes	
Indicador da execução orçamentária de capital	Receitas de Capital	Mede o grau de capitalização ou descapitalização da entidade, o melhor parâmetro de análise é que quanto menor que 1, melhor. O valor menor que 1 indica que houve uma capitalização, onde a receita de capital foi destinada para a despesa de capital e ainda sobraram valores, indicando que a entidade utilizou receitas correntes para pagamento destas despesas correntes.
	Despesas de Capital	
Indicador de resultado da execução financeira	Ingressos – Dispêndios	Indica o resultado total da execução financeira. Quanto maior ou superior a 1, é considerado normal e correto.
Indicador do	Receita	Este indicador apresentar um número superior a 1,

resultado da execução orçamentária por vínculo de arrecadação	orçamentária por vínculo – Despesa Orçamentária por vínculo	significa que houve superávit orçamentário, caso contrário resultará em déficit
Indicador de resultado patrimonial acumulado total	soma do ativo real total	Quando o resultado obtido deste índice for superior a 1, existirá superávit patrimonial total, caso inferior a 1, representa que existe um déficit patrimonial, resultando em um passivo a descoberto. Havendo um déficit, os ativos existentes na entidade não serão suficientes para quitação das dívidas expressas.
	soma do passivo real total	
Indicador de resultado patrimonial líquido	ativo real – invest. em obras de uso comum soma do passivo real	Qualifica-se quanto maior que 1 melhor, do contrário apresentará um passivo a descoberto. Apresenta qual a real possibilidade da entidade de quitar suas dívidas no longo prazo, excluindo os bens de uso comum do povo, sendo estes inalienáveis.

Entretanto é necessário identificar o real objetivo de indicadores para análise de um demonstrativo, dos quais possam ser retiradas informações que supram o objetivo pelo qual de pretende pela sua interpretação.

Grateron (2009) em busca de avaliar os propósitos de aplicação de indicadores, distingue-os conforme o propósito em duas maneiras:

A aplicação de indicadores de gestão persegue um propósito que pode ser focado de duas formas diferentes. A primeira, da perspectiva do gestor público ao proporcionar ferramentas que lhe permitam gerenciar melhor os recursos disponíveis, ao mesmo tempo em que possa prestar contas ou informar a comunidade sobre o uso destes recursos; a segunda, da ótica do cidadão e de entidades fiscalizadoras superiores, que poderão exercer um melhor controle e avaliação do desempenho do gestor público. (Grateron,2009).

4. METODOLOGIA

Gil (2002), explica que a definição do método científico é um conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos utilizados para atingir o conhecimento sobre determinado assunto, partindo da visão geral para uma particular através do registro dos fatos analisados para uma construção lógica até a conclusão sobre o objeto em estudo.

Considerando que metodologia reflete o planejamento elaborado para alcançar uma conclusão de um problema proposto, buscando o entendimento através de análise lógica dos fatos.

Para o presente trabalho, os dados foram coletados através de pesquisa descritiva e documental em artigos, revistas, legislações, relatórios de instituições governamentais e em relatórios divulgados pela Prefeitura Municipal de Fortaleza, em acordo Yin (2001) acrescenta que o pesquisador deve ser capaz de interpretar as informações no momento

da coleta, para identificar imediatamente se as informações se contradizem, considerando possível a necessidade de evidências adicionais para uma conclusão.

Os dados coletados estão representados nos demonstrativos contábeis do período de 2012 a 2015, quando serão analisados os ganhos obtidos e possíveis oportunidades não identificadas no planejamento deste estudo, realizando um confronto dos valores encontrados com objetivo de averiguar as alterações nos resultados. Neste estudo o foco é voltado para a área finanças públicas, enfatizando o impacto na obtenção de resultados conforme que cada índice infere, visando à evolução destes em contraponto as alterações necessárias em favor das novas normas aplicadas a contabilidade pública. Para a análise do material coletado, considera-se o disposto por GIL(2002), quando o pesquisador irá além dos dados com vistas a integrá-lo num universo mais amplo, utilizando o conhecimentos já acumulados em torno das questões abordadas, enriquecendo a análise e aplicação dos resultados encontrados.

5. ESTUDO DA APLICAÇÃO DOS ÍNDICES ECONÔMICOS

Os índices serão apresentados de forma que possam ser interpretados conforme os dados dos demonstrativos nos anos de 2012 a 2015, cabendo então uma perspectiva de adesão da Prefeitura Municipal de Fortaleza objeto de estudo deste trabalho, às novas normas de contabilidade pública e os resultados obtidos dos indicadores possam representar os impactos nos resultados orçamentários da entidade.

Na tabela, abaixo apresenta os indicadores financeiros, coletados dos demonstrativos contábeis da Prefeitura de Fortaleza, dos anos de 2012 a 2015, tendo a finalidade de avaliar comparativamente a evolução dos resultados que denotam em correlação as providencias adotadas pela entidade em representa-los de acordo as novas normas aplicadas a Contabilidade Pública (MAUSS, 2012).

Tabela 3: Resultados dos Indicadores

	Descrição do Indicador	2012	2013	2014	2015
1	Indicador de capacidade de geração total de poupança	0,102	-0,005	0,095	0,146
2	Indicador da execução orçamentária de capital	0,527	0,406	0,686	0,329
3	Indicador de resultado da execução financeira	1,059	0,935	1,019	1,012
4	Indicador do resultado da execução orçamentária por vínculo de arrecadação	*	*	*	*
5	Indicador de resultado patrimonial acumulado total	4,975	2,575	2,406	2,543
6	Indicador de resultado patrimonial líquido	4,208	2,181	2,216	2,361

Nestes índices foram obtidas as maiores variações, a exemplo o indicador da execução orçamentária de capital, que apresentou um índice de 0,527 em 2012 e caiu para 0,329

em 2015.

Outro índice que apresentou queda representativa foi o indicador de resultado patrimonial acumulado total, que em 2012 apresentava um índice de 4,975 caindo quase pela metade em 2015, apresentado por 2,543. Este índice que leva em conta o Ativo Total e Passivo Total para obter seu resultado. Observa-se que as novas mudanças, tais como novas mensurações de contas contábeis, reajustaram o valor do patrimônio da entidade.

O mesmo ocorreu com indicador de resultado patrimonial líquido que caiu de 4,208 em 2012 para 2,361 em 2015, também representado pelas novas alterações aplicadas e divulgação de novas contas contábeis.

As mudanças advindas com as novas normas de contabilidade aplicadas ao setor público vieram para consolidar cada vez mais a contabilidade pública como suporte para mensuração, planos de governo representados pelo plano de gestão e as alterações realizadas nos planos de contas, com a inclusão de novas contas ao balanço assim como exigência da transparência na divulgação dos demonstrativos contábeis e financeiros, visam assegurar a aplicabilidade delas.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A visão dos gestores e de seus interessados sobre a análise dos índices pode ter focos diferentes, adaptando conforme a necessidade da entidade em estudo; em um órgão público, não é diferente, sabendo que as demandas de mensuração de seus atos devem seguir as instruções de seus órgãos fiscalizadores.

As mudanças na Contabilidade Pública nos últimos anos, conhecida por normas de convergências contábeis, aderiu novos parâmetros à forma de mensurar, divulgar e apreciar as contas públicas, com foco principal de melhorar a transparência e consolidação de dados.

Demonstrativos antes existentes passaram por mudanças em seu layout, incluíram novas contas contábeis que antes não eram divulgadas nos relatórios contábeis, passando hoje a ser obrigatórias.

O órgão vem adaptando-se as novas convergências contábeis, observando-se ao princípio da transparência realizando a divulgação dos seus demonstrativos para o público, e nos últimos anos apresentando a análise de seus índices em seus relatórios de prestação de contas anuais.

Essas alterações impactaram nos indicadores, principalmente aos que utilizam os dados do Balanço Financeiro e do Balanço Patrimonial, pois neles são sintetizados por meio de números as ações e programas de governo; servindo portando de baliza para averiguar a eficiência do uso dos recursos públicos assim como a eficácia de sua aplicação.

REFERÊNCIAS

Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras

providências. In: Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 07 de fevereiro de 2001.

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

BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. atual. São Paulo: Atlas, 2008.

Controladoria Geral da União. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/>. Acesso em 18 de Outubro de 2016.

CARVALHO, D. **Orçamento e contabilidade pública: teoria e questões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

CAVALCANTE, D. S.; PETER, M. G. A; MACHADO, M. V. V. **Organização dos órgãos de controle interno municipal no estado do Ceará: um estudo na região metropolitana de Fortaleza**. In: 8º. Congresso USP – Controladoria e Contabilidade, 2008.

CORRÊA, Hamilton Luiz. **O estado da arte da avaliação de empresas estatais**. Tese (Doutorado em Administração de Empresas). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. da Universidade de São Paulo – Universidade de São Paulo, São Paulo, 1986.

CRUZ, Flávio da; et al. **Lei de Responsabilidade Fiscal comentada: Lei Complementar nº101**, de 4 de maio de 2000. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

Feijó, Paulo Henrique . Entendendo as Mudanças na Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 1. ed. Brasília: Editora Gestão Pública, 2013. v. 1. 224p

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm acesso dia 19/09/2016

KOHAMA, Heilio. **Balancos públicos: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade pública: integrando União, Estados e Municípios** (Siafi e Siafem). São Paulo: Atlas, 2000.

MACEDO, M. A. S.; CORRAR, L. J. **Análise comparativa do desempenho contábil-financeiro de empresas com boas práticas de governança corporativa no Brasil**. Revista de Contabilidade e Controladoria, v. 4, n. 1, p. 42-61, 2012.

MACHADO JÚNIOR, J. Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A lei nº 4320 comentada**. 31. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: IBAM, 2003.

MARION, José Carlos. **Análise das demonstrações contábeis: contabilidade empresarial**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2005

MARTINS, CA. **Avaliação de desempenho econômico das entidades assistenciais: um estudo do valor agregado às suas ações** [dissertação]. São Paulo: FECAP; 2008.

MATARAZZO, D.C. **Análise financeira de balanços** (4ª ed).São Paulo: Atlas,1997.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 30. ed. São Paulo: Malheiros,2005.

AZEVEDO, C. D. M. et al. **Os Índices Econômico-Financeiros Como Instrumento De Análise Financeira Das Demonstrações Contábeis Da Empresa Petrobrás, Brasil**. Observatorio de la Economía Latinoamericana , 2011.

MAUSS, C. V. **Análise de Demonstrações Contábeis Governamentais**. Instrumento de Suporte à Gestão Pública. São Paulo: Atlas, 2012.

NASCIMENTO, J. O. D. et al. **A Nova Contabilidade aplicada ao Setor Público: uma mudança de Paradigma**, a. 6º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças, 2015.

QUITANA, A. C. et al. **Contabilidade Pública: De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Atlas, 2011.

ROESCH, Silvia Maria Azevedo. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração: guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudo de caso**. ed. São Paulo: Atlas,1999.

SILVA, J. P. **Análise financeira das empresas**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

[1] Graduando de Ciências Contábeis, pela Universidade Federal do Ceará-FEAAC/UFC.

8
SHARES



Facebook 7



Twitter 0



LinkedIn 1

Francisco Romerio Teixeira do Nascimento

Graduando de Ciências Contábeis, pela Universidade Federal do Ceará-FEAAC/UFC.