

**INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO CIÊNCIA E TECNOLOGIA DO
TOCANTINS – *CAMPUS* PALMAS
CURSO SUPERIOR DE TECNOLOGIA EM GESTÃO PÚBLICA**

PÁSSIO ROBERTO DO CARMO FILHO

**ANÁLISE DOS BALANÇOS PÚBLICOS DO MUNICÍPIO DE PALMAS
NO PERÍODO DE 2016 A 2018**

**PALMAS - TO
2020**

PÁSSIO ROBERTO DO CARMO FILHO

**ANÁLISE DOS BALANÇOS PÚBLICOS DO MUNICÍPIO DE PALMAS
NO PERÍODO DE 2016 A 2018**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Banca Examinadora do Curso Superior de Tecnologia em Gestão Pública da Unidade de Gestão e Negócios como exigência final para obtenção do título de Tecnólogo em Gestão Pública.

Orientadora: Dra. Anna Paula Soares Rodrigues Araujo

**PALMAS - TO
2020**

**Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Bibliotecas do Instituto Federal do Tocantins**

C287a Carmo Filho, Pássio Roberto do
Análise dos balanços públicos do município de Palmas nos anos
de 2016 a 2018 / Pássio Roberto do Carmo Filho. – Palmas, TO,
2020.
35 f. : il. color.

Trabalho de Conclusão de Curso (Tecnólogo em Gestão Pública)
– Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Tocantins,
Campus Palmas, Palmas, TO, 2020.

Orientadora: Dra. Anna Paula Soares Rodrigues Araújo

1. Contabilidade Pública. 2. Balanço Orçamentário. 3. Balanço
Financeiro. I. Araújo, Anna Paula Soares Rodrigues. II. Título.

CDD 350

A reprodução total ou parcial, de qualquer forma ou por qualquer meio, deste documento é autorizada para fins
de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Elaborado pelo sistema de geração automática de ficha catalográfica do IFTO com os dados fornecidos
pelo(a) autor(a).

PÁSSIO ROBERTO DO CARMO FILHO

**ANÁLISE DOS BALANÇOS PÚBLICOS DO MUNICÍPIO DE PALMAS NO
PERÍODO DE 2016 A 2018**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Banca Examinadora do
Curso Superior de Tecnologia em Gestão
Pública da Unidade de Gestão e Negócios
como exigência final para obtenção do
título de Tecnólogo em Gestão Pública.

Aprovado em ___de___de_____.

BANCA EXAMINADORA:

Doutora Anna Paula Soares Rodrigues Araújo
Orientadora

Mestre Joel dos Santos Brandão
Examinador IFTO

Mestra Gislene Magali da Silva
Examinador IFTO

**PALMAS - TO
2020**

RESUMO

A Contabilidade Pública é um ramo da ciência da Contabilidade baseado em normas legais que visa auxiliar gestores quanto à responsabilização na gestão dos recursos e na prestação de contas à sociedade. Apesar disso, poucos gestores utilizam ferramentas para análise de balanços da entidade pública. Assim, o presente trabalho traz uma luz a este assunto para demonstrar a importância da utilização dos principais índices/quocientes dos balanços orçamentário e financeiro da Prefeitura de Palmas – Tocantins, nos exercícios de 2016, 2017 e 2018. Quanto à metodologia, utilizou-se uma pesquisa descritiva, abordando os dados de forma qualitativa e quantitativa, por meio de um procedimento documental. Com a análise, percebe-se que os resultados em geral foram positivos, sendo superavitário nos três anos escolhidos.

Palavra-chave: Contabilidade Pública. Balanço Orçamentário. Balanço Financeiro. Análise de Balanço.

ABSTRACT

Public Accounting is a field of accounting science based on legal standards that aims to assist managers about the accountability in resource management, and accountability to society. Despite this, a few managers apply the tools to analyze the balance sheets of the public entity. Thus, this present study aims to demonstrate the importance of using the main indices/quotients of the budget and financial balance sheets of Palmas - TO, Brazil, of the years 2016, 2017 and 2018. About the methodology, it was used a descriptive research that approached the data in a qualitative and quantitative way, by utilizing a documentary procedure. As a conclusion of the analysis, it was possible to realize that the results were positive in general, with a budget surplus in those three years.

Keyword: Public Accounting. Budget Balance Sheet. Financial Statement. Balance Sheet Analysis.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Balanço Orçamentário.....	22
Tabela 2 – Análise Horizontal de 2016, 2017 e 2018.....	23
Tabela 3 – Análise Vertical de 2016, 2017 e 2018.....	24
Tabela 4 – Quociente do Equilíbrio Orçamentário.....	25
Tabela 5 – Quociente de Execução da Receita.....	26
Tabela 6 – Quociente de Execução da Despesa.....	27
Tabela 7 – Quociente do Resultado Orçamentário.....	27
Tabela 8 – Quociente da Execução Orçamentário Corrente.....	28
Tabela 9 – Balanço Financeiro.....	29
Tabela 10 – Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária.....	30
Tabela 11 – Quociente do Resultado dos Saldos Financeiros.....	31
Tabela 12 – Quociente do Resultado da Execução Financeira.....	32

LISTA DE SIGLAS

ARO	Antecipação de Receita Orçamentária
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público
PPA	Plano Plurianual
STN	Secretaria do Tesouro Nacional

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	8
2 DESENVOLVIMENTO.....	11
2.1 Revisão Bibliográfica	11
2.1.1 Contabilidade Pública.....	11
2.1.2 Balanço Orçamentário	12
2.1.3 Balanço Financeiro	13
2.1.4 Análise dos Balanços	13
3 METODOLOGIA.....	18
4 ANÁLISE E DISCUSSÃO.....	21
4.1 Análise do Balanço Orçamentário.....	21
4.2 Análise do Balanço Financeiro.....	29
5 CONCLUSÃO	34
REFERÊNCIAS	37

1 INTRODUÇÃO

Desde a edição da Lei 4320/64, a Contabilidade Pública ganha a cada dia mais destaque nas instituições brasileiras. A referida lei foi de extrema importância para iniciar as primeiras normas para a “construção de uma administração financeira e contábil sólida” (STN, 2019, p. 20).

Outra legislação importante é a Lei Complementar 101/2000 ou Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que traz normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal de todos os entes da federação, diretos e indiretos (BRASIL, 2000).

Hoje, esses dois marcos são as principais referências para a gestão fiscal no Brasil, com grande foco no orçamento público, como o instrumento precípua para a tomada de decisão na administração pública, tornando-se um instrumento para a ação planejada e transparente.

O Manual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), editado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), consolida e evidencia as normas estipuladas nas legislações. No referido manual, a STN padroniza e regulamenta a situação das demonstrações contábeis e dos balanços orçamentário, financeiro e patrimonial em todo o âmbito nacional.

Tanto as demonstrações contábeis, quanto os balanços, têm como principal objetivo o fornecimento de informações úteis sobre a entidade que reporta as informações. Essas, são orientadas para a prestação de contas e responsabilização (*accountability*), como também a tomada de decisão. Assim, podendo auxiliar na tomada de decisão, concernente em informações úteis, tanto para o planejamento, quanto para o controle e transparência das contas públicas. (STN, 2019).

Porém, muitos usuários das informações presentes nas demonstrações contábeis, sejam internos ou externos, não retêm o conhecimento necessário na área para compreender as informações expostas (LIMA E SANTOS, 2009).

Portanto, para melhor conhecimento da situação contábil dos entes públicos, são necessárias ferramentas que “ensejam a tomada de decisão a partir de projeções futuras” (LEAL *et. al.* 2019, p. 2).

Destarte, são utilizados indicadores de desempenho para análise e

interpretação dos balanços, pois esses podem trazer segurança para as análises de resultados, além de mensurar qualitativamente a performance das entidades (KOHAMA, 2016). Eles facilitam a compreensão das demonstrações contábeis, por parte tanto de usuários internos (gestores e técnicos), como por usuários externos (toda a sociedade), que não tenham o conhecimento necessário em Contabilidade Pública, segundo MATARAZZO:

Os relatórios de análises devem ser elaborados como se fossem dirigidos a leigos, ainda que não o sejam, isto é, sua linguagem deve ser inteligível por qualquer mediano dirigente de empresa, gerente de banco ou gerente de crédito (2019, p. 5).

Os indicadores traduzem dados complexos e de difícil análise numa forma mais direta e simples, o que proporciona uma ferramenta primordial para o auxílio da tomada de decisão e responsabilização na situação orçamentária, financeira e patrimonial das entidades.

Assim, fica uma questão: como ferramenta de acompanhamento e controle da gestão fiscal, os indicadores de desempenho das demonstrações contábeis do município de Palmas trazem uma análise segura para auxiliar os gestores na tomada de decisão?

Para tanto, o objetivo deste trabalho é analisar o comportamento da gestão fiscal do município de Palmas dos anos de 2016, 2017 e 2018, utilizando os indicadores (quocientes) de análise contábil do Balanço Orçamentário e do Balanço Financeiro. Para isso, calculou-se os indicadores e posteriormente foram analisados os resultados, identificando o comportamento deles para, caso seja necessário, apontar melhorias na gestão fiscal do município.

Para isso, o trabalho dividiu-se em quatro capítulos. O primeiro é uma revisão literária quanto à contabilidade pública, as definições dos balanços orçamentário e financeiro e também as análises contábeis, com o objetivo de adquirir o conhecimento necessário à execução do trabalho. O segundo capítulo descreve a metodologia utilizada, a delimitação da pesquisa e os índices/quocientes que foram utilizados para análise. No terceiro, consta a análise e discussão dos resultados, juntamente com as tabelas e quadros elaborados com o intuito de facilitar a compreensão dos dados extraídos dos balanços. E por fim, estão as

considerações finais que esboçam as conclusões e os conhecimentos adquiridos durante a realização deste trabalho.

2 DESENVOLVIMENTO

2.1 Revisão Bibliográfica

2.1.1 Contabilidade Pública

A Contabilidade Pública é o ramo da ciência contábil que trata do patrimônio público, como disserta Soares *et. al.*

A contabilidade pública tem como meta captar, acumular, registrar e interpretar fenômenos que afetam a situação orçamentária, financeira e patrimonial das entidades que a compõem. (2011, p. 4)

Este ramo da ciência contábil, nasce, no Brasil, pela criação da Lei 4320/64. Esta que versa sobre normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal (BRASIL, 1964).

Várias legislações e normas acompanham a evolução da contabilidade pública. Assim, a STN fundamenta, sintetiza e padroniza por todo o país as leis e normas na criação do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), permitindo e regulamentando o registro da aprovação e execução do orçamento, resgatando o objeto da contabilidade – o patrimônio, e buscando a convergência aos padrões internacionais, sempre visando os princípios contábeis e as legislações nacionais (STN, 2019).

Outrossim, os planejamentos Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA), influenciam nas tomadas de decisões quanto ao Orçamento Público, como também no que rege a Contabilidade Pública.

O PPA foi criado na Constituição de 1988 § 1º do art. 165 para organizar, viabilizar as ações públicas e estabelecer as diretrizes, objetivos e metas ao longo de quatro anos. Por conseguinte, a LDO tem o prazo de um ano do exercício financeiro, serve para orientar a elaboração da LOA, alterar a legislação tributária, entre outros objetivos, como também o de estabelecer metas e prioridades da Administração Pública. Logo, a LOA, que é o orçamento propriamente dito, onde

serão fixadas as despesas bem como previstas se estão em acordo com as diretrizes da LDO e os programas do PPA (BRASIL, 1988).

Outros marcos importantes, como a Lei 4.320/64, que dispõe sobre normas gerais de direito financeiro e sobre elaboração e controle dos balanços orçamentários de todos os entes federativos. A lei complementar nº 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) que estabelece limites e exigências para transparência no setor público. Acerca da responsabilidade na gestão fiscal a LRF destaca que:

A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange à renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidadas e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar (BRASIL, 2000).

Desse modo, os Balanços Orçamentários, Financeiros e Patrimoniais são resultados do conjunto dos planejamentos citados anteriormente. E, nesse trabalho, será dado ênfase à dimensão orçamentária e financeira, já que o foco é a avaliação da previsão e execução do orçamento, bem como o resultado financeiro, “que se constitui pela totalidade de dispêndios e entradas do ente público” (RESENDE *et. al.* 2016, p. 5-6).

2.1.2 Balanço Orçamentário

O Balanço Orçamentário é o planejamento e a execução das receitas e despesas contidas na LOA. Ele demonstrará as receitas detalhadas por categoria econômica e origem, como também as despesas por categoria econômica e grupo de natureza da despesa (STN, 2019).

A lei 4320/64 em seu art. 102 destaca que “O Balanço Orçamentário demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas” (BRASIL, 1964). Assim, pelo resultado desse cálculo, é possível a verificação do equilíbrio, superavit ou deficit orçamentário. O superavit acontece no caso da receita arrecadada ser maior que a despesa executada, caso contrário estaremos diante de um deficit que ocorre quando a receita arrecadada é menor que a despesa

executada (LIMA, SANTOS, 2009).

2.1.3 Balanço Financeiro

O Balanço Financeiro são os recebimentos e pagamentos contidos ou não no orçamento, o qual contém também os restos a pagar e o saldo do exercício anterior. No art. 103 da lei 4320/64, diz:

O Balanço Financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentárias bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extraorçamentária, conjugados com os saldos em espécie, provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte (BRASIL, 1964).

Conforme escrito no MCASP ele evidencia a movimentação financeira das entidades num quadro único onde demonstra: receita e despesas orçamentárias, ordinárias e vinculadas; receitas e despesas extraorçamentárias; transferências financeiras, tanto concedidas, quanto recebidas e o saldo financeiro (STN, 2019).

2.1.4 Análise dos Balanços

A principal função da contabilidade é registrar os fatos contábeis. Porém, para tal ciência encontrar as causas e efeitos que os fatos acarretam no patrimônio, também é importante analisá-las, com o intuito de apresentar dados significativos para tomada de decisão.

Assim sendo, para tornar as demonstrações contábeis mais acessíveis aos gestores e demais usuários e produzir informações úteis foi desenvolvida a análise dos balanços. Essa técnica se utiliza de índices e indicadores que ajudam a entender e mensurar o resultado de uma organização. Para melhorar a interpretação e também qualidade das informações das demonstrações contábeis, podemos decompô-las em partes e analisá-las a partir disso (ANDRADE, 2002).

Lima e Santos (2009) mencionam que “a Análise por Quociente corresponde à extração de índices das demonstrações contábeis, sendo um dos principais meios de se obter uma visão ampla da situação econômica”. Ainda salientam, que o resultado dos indicadores “sintetizam a informação de um conjunto de

acontecimentos e têm a capacidade de fornecer ao tomador de decisões os elementos e sinais para agir, seja proativa ou reativamente”.

Kohama (2016) sintetiza o estudo dos índices em seu livro, *Balancos Públicos: teoria e prática*. Baseado numa adaptação feita de Kohama (2016), foram utilizados os índices relativos aos balanços orçamentários e financeiros. Nas tabelas seguintes foram especificados os quocientes utilizados, suas fórmulas, seus significados e as interpretações possíveis.

Quadro 1 – Índices Orçamentários

Índice	Fórmula	Significado	Interpretação
Quociente do Equilíbrio Orçamentário	Despesa Fixada/Receita Prevista	Quanto de despesa foi fixado em relação à receita prevista	<p>1: indica situação de equilíbrio orçamentário em que a fixação da despesa é feita no mesmo montante da previsão de receitas</p> <p>>1: indica que o valor das despesas fixadas é superior à receita prevista, e que foram abertos créditos adicionais a serem cobertos com saldos financeiros de exercícios anteriores</p> <p><1: indica que a despesa fixada é menor que a receita prevista, refletindo que o orçamento foi aprovado com superavit e não com equilíbrio orçamentário</p>
Quociente de Execução da Receita	Receita Executada/Receita Prevista	Quantidade da receita prevista realizada no exercício possibilitando uma análise do alcance de metas do orçamento anual	<p>1: indica que o valor das receitas recebidas no período, é exatamente igual ao que havia sido previsto no orçamento.</p> <p>>1: indica que houve mais arrecadação do que se esperava, assim, podem ser abertos créditos adicionais.</p> <p><1: indica que a arrecadação foi menor que a previsão.</p>

(Continua)

(Continuação)

Quadro 1 – Índices Orçamentários

Índice	Fórmula	Significado	Interpretação
Quociente de Execução da Despesa	Despesa Executada/Despesa Fixada	Quanto da despesa fixada para o exercício foi empenhada	<p>1: indica que todo o montante autorizado para despesas do período foi executado, o que raramente acontece.</p> <p>>1: indica que houve empenho de despesas sem autorização, demonstrando que a execução foi superior à despesa fixada.</p> <p><1: é o mais usual, pois significa uma economia orçamentária, visto que não houve execução da totalidade de despesas autorizadas.</p>
Quociente do Resultado Orçamentário	Receita Executada /Despesa Executada	Resultado orçamentário do período, indicado pelo quociente entre a execução da despesa e receita	<p>1: refere-se a um resultado orçamentário em equilíbrio, em que as despesas foram empenhadas exatamente no mesmo montante em que foram arrecadadas as receitas.</p> <p>>1: indica superavit no orçamento, o que é ocasionado quando as receitas arrecadadas superam as despesas executadas.</p> <p><1: indica situação deficitária no orçamento. OBS: No Balanço Orçamentário, o tratamento das receitas é pelo regime de caixa e das despesas pelo regime de competência, ou seja, consideram-se como executadas, as despesas empenhadas, conforme determinação legal contida no art.35 da Lei 4.320/64.</p>

(Continua)

(Conclusão)

Quadro 1 – Índices Orçamentários.

Índice	Fórmula	Significado	Interpretação
Quociente da Execução Orçamentária Corrente	Receita Orçamentária Corrente/Despesa Orçamentária Corrente	Verifica se somente as receitas correntes foram suficientes para o pagamento de despesas correntes	<p>1: Indica o equilíbrio entre as receitas e despesas correntes</p> <p>>1: Indica que não houve necessidade de receita de capital para pagamento de despesas correntes.</p> <p><1: Indica um deficit na arrecadação e as receitas correntes não supriram a necessidade das despesas correntes, sendo necessário recorrer às receitas de capital.</p>

Fonte: adaptado de Kohama (2016).

O Quadro 1 é referente aos índices (quocientes) que foram utilizados para análise. Na primeira coluna tem-se os nomes dos quocientes; na segunda, as fórmulas necessárias para se chegar ao resultado; na terceira coluna, há o significado do Índice; por fim, na quarta coluna, aparecem as interpretações possíveis dos valores encontrados. Abaixo, no Quadro 2, encontram-se os índices (quocientes) financeiros que serão utilizados.

Quadro 2 – Índices Financeiros

Índice	Fórmula	Significado	Interpretação
Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária	Receita Orçamentária/Despesa Orçamentária Paga	Resultado orçamentário e financeiro, equiparando despesas e receitas pelo regime de caixa. Verifica-se qual parte da receita orçamentária recebida foi utilizada para pagamento de despesas orçamentárias	<p>1: significa que as receitas orçamentárias foram iguais às despesas pagas, havendo assim, um equilíbrio na execução financeira do ente.</p> <p>>1: tem-se superavit orçamentário e financeiro, pois as receitas orçamentárias excederam as despesas orçamentárias pagas.</p> <p><1: deve ser considerado negativo, pois evidencia que as receitas recebidas não foram suficientes para pagamento de todas as despesas orçamentárias, pressupondo-se que a diferença foi paga por receitas extraorçamentárias.</p>

(Continua)

(Conclusão)

Quadro 2 - Índices Financeiro

Índice	Fórmula	Significado	Interpretação
Quociente Do Resultado Dos Saldos Financeiros	Saldo para o Exercício Seguinte/ Saldo do Exercício Anterior	Demonstra a equivalência entre o saldo que veio do exercício anterior com o saldo que será deixado para o exercício seguinte	<p>1: significa que passa para o exercício seguinte igual ao saldo do exercício anterior;</p> <p>>1: Saldo que passa para o exercício seguinte maior do que o saldo do exercício anterior, constituindo um superavit financeiro;</p> <p>< 1: Saldo que passa para o exercício seguinte menor do que o saldo do exercício anterior, constituindo um deficit financeiro.</p>
Quociente do Resultado da Execução Financeira	$\frac{\text{(Receitas Orçamentárias + Extraorçamentária)}}{\text{(Despesas Orçamentárias + Extraorçamentária)}}$	Resultado do Balanço Financeiro. Considerado, além do balanço orçamentário, o extraorçamentário	<p>1: têm-se um equilíbrio entre o total de recebimentos e pagamentos do período.</p> <p>>1: indica que o total de receitas orçamentárias e extraorçamentárias, excederam às despesas.</p> <p><1: conclui-se que houve deficit financeiro no período avaliado.</p>

Fonte: Adaptado de Kohama (2016).

3 METODOLOGIA

O trabalho consiste numa análise descritiva, que aborda os dados qualitativos e quantitativos. Efetuou-se um procedimento documental com apoio dos fundamentos bibliográficos necessários. Chegou-se a essas classificações por meio dos objetivos, bem como, do problema exposto e dos procedimentos que serão adotados.

Sendo assim, a análise descritiva “tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis” por isso da escolha da mesma (GIL, 2019, p. 28).

A abordagem qualitativa refere-se a estudos que empregam uma metodologia que descreve a complexidade de determinado problema, analisa a interação de certas variáveis, assim como compreende e classifica processos dinâmicos vivenciados por grupos sociais. Ainda, aborda suas variáveis e classifica suas relações, características e fenômenos, sendo também quantitativa (RICHARDSON, 2017).

Assim, os objetivos deverão ser alcançados utilizando uma pesquisa documental, pois este trabalho se apoia em materiais que não receberam um tratamento analítico devido ou podem se moldar conforme os objetivos da pesquisa (GIL, 2019).

O objeto deste estudo é a Prefeitura de Palmas – TO. Localizada na região central do estado do Tocantins, com uma população de 299.127 mil habitantes (IBGE, 2019).

Escolheu-se esta cidade devido a sua importância para o estado. Considerada pelo Índice de Desenvolvimento Municipal como a vigésima segunda cidade do Brasil e a primeira do norte em qualidade de vida. Com isso, uma referência econômica e de qualidade de vida (MACROPLAN, 2020).

Foram extraídos os valores dos balanços orçamentário e financeiro, referentes aos anos de 2016, 2017 e 2018, que fazem parte das prestações de contas do município de Palmas, disponíveis em seu Portal da Transparência. Esses, foram escolhidos por serem os balanços mais recentes disponíveis até o momento da elaboração deste trabalho.

A pesquisa está dividida nas seguintes etapas: pesquisa bibliográfica, pesquisa documental, aplicação das fórmulas dos indicadores (quocientes) de análise contábil e análise dos dados. As descrições de cada etapa, estão nos tópicos a seguir:

- a) Pesquisa bibliográfica: primeiramente, apresentou-se os fundamentos para alcançar os objetivos propostos no trabalho. Elaborou-se um referencial teórico para a construção do conhecimento em análise, utilizando principalmente os índices de análise contábil de KOHAMA (2016) vistos em sua obra *Análise de Balanços: teoria e prática*, bem como suas interpretações. Também utilizou-se obras, livros, artigos, extraídos principalmente da plataforma de periódicos CAPES, como também leis e manuais voltados ao estudo da Contabilidade Pública.
- b) Pesquisa documental: coletou-se os dados necessários para o estudo, nos Balanços Orçamentário e Financeiro da Prefeitura de Palmas, anexos às Prestações de Contas da Gestão nos anos de 2016, 2017 e 2018, disponíveis no Portal da Transparência do município. Esses dados foram transpostos para o trabalho, dando ênfase ao grupo e subgrupo das receitas e despesas dos balanços em estudos, como visto num estudo de RESENDE, GOMES e LEROY (2016). Ainda, para a melhor compreensão dos dados, fez-se necessária uma análise vertical e horizontal.
- c) Aplicou-se as fórmulas dos indicadores (quocientes) de análise contábil propostas por KOHAMA (2016) para alcançar os objetivos da pesquisa, utilizando os seguintes índices: seis deles orçamentários, Quociente do Equilíbrio Orçamentário; Quociente da Execução da Receita; Quociente de Execução da Despesa; Quociente do Resultado Orçamentário; Quociente da Execução Orçamentária Corrente. Ainda, outros três quocientes financeiros: Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária (caixa); Quociente do Resultado dos Saldos Financeiros; Quociente do Resultado da Execução Financeira. Os dados foram processados através do aplicativo de cálculo LibreOffice Calc. Posteriormente, os valores foram tabulados e expostos no trabalho, demonstrando a possível evolução, ou não, do resultado dos índices nos respectivos anos.

- d) Análise dos dados: Após a análise dos quocientes citados, apresentaram-se as considerações sobre os resultados, por meio das discussões dos dados, transformados em informações necessárias para as conclusões sobre o trabalho.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO

Neste momento, demonstra-se os dados da pesquisa documental e as análises pertinentes ao trabalho. Para isso, retirou-se das Demonstrações Contábeis os dados pertinentes à pesquisa. Assim, para a melhor visibilidade das informações importantes, elaborou-se balanços sintéticos com os dados necessários para efetuar os cálculos.

4.1 Análise do Balanço Orçamentário

Com a Análise do Balanço Orçamentário exhibe-se o equilíbrio do orçamento. É importante lembrar que o Balanço Orçamentário é apurado pelo regime misto, utilizando o regime de caixa para as receitas, ou seja, essas pertencem ao exercício financeiro em que são arrecadadas. Porém, as despesas são pelo regime de competência, logo, são apuradas quando ocorrem as obrigações (STN, 2019).

Esse regime misto vai de acordo com o que estipula a lei 4320/64, em seu artigo 35 “Pertencem ao exercício financeiro: I – as receitas nele arrecadadas; II – as despesas nele legalmente empenhadas” (BRASIL, 1964). Por isso tem-se um desequilíbrio parcial nas previsões das receitas e despesas.

A tabela 1 contém os valores do Balanço Orçamentário dos anos de 2016, 2017 e 2018. Divide-se as receitas e as despesas por categoria econômica, ou seja, correntes e de capital. Na parte das receitas correntes existem as receitas tributárias, de contribuição, patrimonial, de serviços e transferências correntes. Nas de capital existem operações de crédito, alienação de bens, transferências de capital e outras receitas de capital. Quanto à divisão das despesas, existem as despesas correntes, nelas estão contidas as subcategorias que são: pessoal e encargos sociais, juros e encargos da dívida e outras despesas correntes. Enquanto nas despesas de capital aparecem as subcategorias de investimentos, inversões financeiras, amortização e refinanciamento da dívida mobiliária e a reserva de contingência. Este modelo e todas estas categorias estão de acordo com o MCASP. Também dividiu-se a tabela entre a previsão e a execução dos respectivos anos. Para assim verificar se houve equilíbrio orçamentário ou não.

Tabela 1 - Balanço Orçamentário

ESPECIFICAÇÕES	2016		2017		2018	
	PREVISÃO (A)	EXECUÇÃO (B)	PREVISÃO (C)	EXECUÇÃO (D)	PREVISÃO (E)	EXECUÇÃO (F)
RECEITAS						
Receitas Correntes	983.901.700,00	1.075.388.816,67	1.106.843.688,00	1.094.839.420,93	992.876.200,00	1.209.774.789,21
Receitas Tributárias	218.772.700,00	194.428.826,17	203.310.200,00	212.212.930,45	219.991.445,00	233.098.327,34
Receita de Contribuição	78.878.700,00	100.710.778,79	103.409.800,00	95.773.281,15	24.142.100,00	110.944.498,43
Receita Patrimonial	78.300.500,00	73.829.469,93	74.341.220,00	74.330.976,18	3.308.555,00	57.451.750,54
Receita de Serviços	0,00	843.670,84	507.500,00	33.956,49	9.400,00	1.273.325,23
Transferências Correntes	576.001.600,00	673.312.073,52	984.175.968,00	659.753.721,57	710.636.300,00	728.541.235,89
Outras Transferências	31.948.200,00	32.685.832,84	41.099.000,00	5.291.455,09	34.788.400,00	78.465.651,78
Receitas de Capital	163.417.600,00	39.496.583,40	285.208.609,00	30.213.599,00	255.112.100,00	22.919.311,74
Operação de Crédito	85.249.000,00	21.714.923,10	1.401.399.700,00	20.002.258,44	179.975.400,00	8.630.616,65
Alienação de Bens	27.500.000,00	18.858,42	9.229.600,00	13.050,89	0,00	45.094,05
Transferências de Capital	49.236.900,00	11.506.396,85	129.314.809,00	8.898.684,56	73.714.100,00	12.984.964,67
Outras Receitas de Capital	0,00	4.601.166,77	4.685.900,00	2.617,43	0,00	925,12
TOTAL RECEITAS	1.214.052.740,00	1.070.442.042,12	1.316.062.037,00	1.083.768.777,03	1.167.519.980,00	1.163.145.343,72
DESPESA						
Despesas Correntes	716915906	812.859.557,53	955.352.218,00	846.167.576,54	899.819.445,00	901.309.322,21
Pessoal / Encargos Sociais	438.024.619,08	479.599.171,42	496.289.301,00	483.263.803,86	548.210.241,00	539.619.952,19
Juros Encargos da Dívida	4.779.107,00	7.214.435,41	6.235.570,00	8.393.857,04	8.374.800,00	9.232.426,64
Outras Despesas Correntes	274.112.179,92	326.045.930,70	452.827.347,00	354.509.915,64	343.234.404,00	352.456.943,38
Despesas de Capital	197.753.730,00	64.907.919,60	317.809.550,00	87.734.227,35	298.313.640,00	86.710.267,12
Investimentos	183.721.904,00	48.295.290,82	299.674.983,00	71.789.676,58	280.176.340,00	67.572.444,56
Inversões Financeiras	1.430.700,00	1.568.412,00	1.847.000,00	1.567.500,00	1.392.000,00	1.283.610,00
Amortização da Dívida	12.601.126,00	15.044.216,78	16.287.567,00	14.377.050,77	16.745.300,00	17.854.212,56
Amortiz. - Refinanc. Dívida Mobiliária	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Reserva de Contingência	6.146.888,00	0,00	1.585.314,00	0,00	3.030.000,00	0,00
TOTAL DESPESAS	1.010.816.524,00	877.767.477,13	1.274.747.082,00	933.901.803,89	1.201.163.085,00	988.019.589,33

Fonte: Balanço Orçamentário coletado no Portal da Transparência do Município de Palmas.

Na tabela 2 está a análise horizontal do balanço orçamentário, onde observou-se a evolução, em porcentagem, entre os anos estudados. O primeiro ano de 2016, é o ano-base de referência para analisar os demais anos. Esse, que é o primeiro ano em estudo, compara-se aos demais anos subsequentes e observa-se o acréscimo ou decréscimo das receitas e despesas orçamentárias. Os dados foram retirados do Balanço Orçamentário da tabela 1.

Utiliza-se somente a execução dos anos em análise para a criação da tabela 2, pois é o mais pertinente ao estudo e ao ensejo do trabalho, não cabendo confrontar as previsões no que concerne à análise horizontal.

Tabela 2 - Análise Horizontal de 2016, 2017 e 2018

ESPECIFICAÇÕES	Variação das execuções em relação aos respectivos anos		
	Execução 2016 – 2017	Execução 2016-2018	Execução 2017-2018
RECEITAS			
Receitas Correntes	1,81%	12,50%	10,50%
Receitas Tributárias	9,15%	19,99%	9,94%
Receita de Contribuição	-4,80%	10,16%	15,84%
Receita Patrimonial	0,68%	-22,18%	-22,71%
Receita de Serviços	-95,98%	50,93%	3649,87%
Transferências Correntes	-2,01%	8,20%	10,43%
Outras Transferências	-93,91%	140,06%	1392,87%
			-
Receitas de Capital	-23,50%	-41,97%	-24,14%
Operação de Crédito	-7,89%	-60,25%	-66,85%
Alienação de Bens	-30,90%	139,12%	245,52%
Transferências de Capital	-22,98%	12,85%	45,92%
Outras Receitas de Capital	-99,94%	-99,98%	-64,66%
TOTAL	1,24%	8,66%	7,32%
DESPESA			
Despesas Correntes	4,10%	10,88%	8,52%
Pessoal / Encargos Sociais	0,76%	12,51%	11,66%
Juros Encargos da Dívida	16,35%	27,97%	9,99%
Outras Despesas Correntes	8,73%	9,10%	-0,58%
Despesas de Capital	35,17%	33,59%	-1,17%
Investimentos	48,65%	39,92%	-5,87%
Inversões Financeiras	-0,06%	-18,16%	-18,11%
Amortiz. - Refinanc. Dívida Mobiliária	-4,43%	19,66%	24,19%
Reserva de Contingência	-	-	-
TOTAL	6,40%	12,56%	5,79%

Fonte: Extraído do Balanço Orçamentário. Elaborado pelo autor.

Os valores das receitas demonstram um gradativo aumento entre o primeiro e o último ano, influenciado principalmente pelas receitas de serviços, com um aumento de 3.649,87% entre 2017 e 2018. Entretanto, a diminuição dessas receitas no ano de 2017 é atípica para a administração, sendo de 95,98% menor em relação a 2016. Quanto às despesas também ocorre um aumento, que ao se confrontar com as receitas, percebe-se que foi proporcionalmente menor, o que é favorável, pois assim demonstra uma evolução superavitária para a administração nos últimos 3 anos.

É necessário, para a análise, a tabulação dos dados verticalmente. Nesta, visualiza-se, em porcentagem, em quais categorias econômicas e subcategorias são alocados os recursos na totalidade das despesas e das receitas. Para facilitar a coleta e tabulação dos dados, adotou-se uma nomenclatura, sendo: “A” para a previsão e “B” para a execução de 2016, “C” para a previsão e “D” para a execução de 2017 e “E” para a previsão de 2018, bem como “F” para a execução 2018, conforme consta na tabela a seguir.

Tabela 3 - Análise Vertical de 2016, 2017 e 2018

ESPECIFICAÇÕES	Análise Vertical					
	A	B	C	D	E	F
RECEITAS						
Receitas Correntes	81,04%	100,46%	84,10%	101,02%	85,04%	104,01%
Receitas Tributárias	18,02%	18,16%	15,45%	19,58%	18,84%	20,04%
Receita de Contribuição	6,50%	9,41%	7,86%	8,84%	2,07%	9,54%
Receita Patrimonial	6,45%	6,90%	5,65%	6,86%	0,28%	4,94%
Receita de Serviços	0,00%	0,08%	0,04%	0,00%	0,00%	0,11%
Transferências Correntes	47,44%	62,90%	74,78%	60,88%	60,87%	62,64%
Outras Transferências	2,63%	3,05%	3,12%	0,49%	2,98%	6,75%
Receitas de Capital	13,46%	3,69%	21,67%	2,79%	21,85%	1,97%
Operação de Crédito	7,02%	2,03%	106,48%	1,85%	15,42%	0,74%
Alienação de Bens	2,27%	0,00%	0,70%	0,00%	0,00%	0,00%
Transferências de Capital	4,06%	1,07%	9,83%	0,82%	6,31%	1,12%
Outras Receitas de Capital	0,00%	0,43%	0,36%	0,00%	0,00%	0,00%
TOTAL	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%
DESPESA						
Despesas Correntes	70,92%	92,61%	74,94%	90,61%	74,91%	91,22%
Pessoal / Encargos Sociais	43,33%	54,64%	38,93%	51,75%	45,64%	54,62%
Juros Encargos da Dívida	0,47%	0,82%	0,49%	0,90%	0,70%	0,93%
Outras Despesas Correntes	27,12%	37,14%	35,52%	37,96%	28,58%	35,67%
Despesas de Capital	19,56%	7,39%	24,93%	9,39%	24,84%	8,78%
Investimentos	18,18%	5,50%	23,51%	7,69%	23,33%	6,84%
Inversões Financeiras	0,14%	0,18%	0,14%	0,17%	0,12%	0,13%
Amortização da Dívida	1,25%	1,71%	1,28%	1,54%	1,39%	1,81%
Amortiz. - Refinanc. Dívida Mobiliária	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Reserva de Contingência	0,61%	0,00%	0,12%	0,00%	0,25%	0,00%
TOTAL	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Fonte: Extraído do Balanço Orçamentário (tabela 1); Elaborado pelo Autor.

Na tabela 3, observa-se que boa parte das receitas em todos os anos advém de transferências correntes, demonstrando a dependência da entidade quanto aos recursos provenientes de outros entes, como União e Estado. No que tange às despesas, percebe-se que mais de 50%, em todos os anos, estão alocadas em despesa de pessoal e encargos sociais. No ano de 2016 foram 54,64%, em 2017 foram 51,75% e em 2018 foram 54,60%. Apesar desses valores não extrapolarem os limites impostos pela LRF, a administração deve sempre estar atenta a estes valores, pois existem limites que devem ser respeitados quanto a esse tipo de gastos.

Ainda na tabela 3, constata-se que a maioria das receitas correntes advém de transferências correntes e não de suas próprias arrecadações. Comparando os valores das transferências com a totalidade dos valores da receita no ano de 2016

teremos 62,90% da arrecadação, em 2017 foram 60,88% das receitas totais e em 2018 foram 62,64% do total das receitas.

Na tabela 4, as despesas fixadas são confrontadas com as receitas previstas dos anos estudados, com o objetivo de encontrar o quociente de equilíbrio orçamentário. Com esse dado, é possível observar se as receitas fixadas foram suficientes para o pagamento das despesas previstas.

Tabela 4 – Quociente do Equilíbrio Orçamentário

Dados	2016	2017	2018	Varição 2016-2018 (%)
Despesa Fixada	1.010.816.524,00	1.274.747.082,00	1.201.163.085,00	18,83%
Receita Prevista	1.214.052.740,00	1.316.062.037,00	1.167.519.980,00	-3,83%
Diferença	-203.236.216,00	-41.314.955,00	33.643.105,00	-116,55%
Índice	0,83	0,97	1,03	23,57%

Fonte: Elaborado pelo autor (2020).

Os resultados da Tabela 4 demonstram o Quociente do Equilíbrio Orçamentário. Percebe-se que, no ano de 2016, as receitas previstas foram superiores às despesas fixadas, apesar disso nos dois outros anos tem-se um equilíbrio parcial, com uma variação irrelevante.

É importante destacar que as receitas previstas são calculadas baseadas nas receitas dos 3 últimos anos e em variações no mercado, como taxa de juros e inflação, por isso, poderá ocorrer um certo desequilíbrio.

Constata-se que o orçamento foi aprovado superavitário em 2016 e 2017. Já no ano de 2018, tem-se um deficit no valor de R\$ 33.643.105.

Tabela 5 – Quociente de Execução da Receita

Dados	2016	2017	2018	Variação 2016-2018 (%)
Receita Executada	1.070.442.042,12	1.083.768.777,03	1.163.145.343,72	8,66%
Receita Prevista	1.214.052.740,00	1.316.062.037,00	1.167.519.980,00	-3,83%
Diferença	-143.610.697,88	-232.293.259,97	-4.374.636,28	-96,95%
Índice	0,88	0,82	1,00	12,99%

Fonte: Elaborado pelo autor (2020)

Na tabela 5 - Quociente de Execução da Receita, confronta-se a receita prevista com a receita realizada, para assim encontrar os valores dos índices. A receita prevista é estipulada pela média dos últimos três anos, como dito no artigo 12 da LRF:

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

Essa metodologia de cálculo pode ocasionar em um certo desequilíbrio entre a receita prevista e a realizada, já que se estima uma previsão das receitas baseadas em valores anteriores. Também foi observado um leve desequilíbrio nos anos de 2016 e 2017, sendo que nem todas as receitas previstas foram efetivamente recebidas. No ano de 2018 os valores se tornam equilibrados. Somente o ano de 2017 esteve abaixo do ano anterior, isso porque foi previsto uma arrecadação a mais em R\$ 232.293.259,97. Ainda em 2017, ocorreu uma mudança de governo que provavelmente acarretou em mudanças estruturais no quadro de pessoal e nas metodologias utilizadas para elaboração do orçamento. Para se ter a certeza dessas respostas, seria necessária uma pesquisa de campo ou entrevistas, o que não está no escopo deste trabalho.

Tabela 6 – Quociente de Execução da Despesa

Dados	2016	2017	2018	Varição 2016-2018 (%)
Despesa Executada	877.767.477,13	933.901.803,89	988.019.589,33	12,56%
Despesa Fixada	1.010.816.524,00	1.274.747.082,00	1.201.163.085,00	18,83%
Diferença	-133.049.046,87	-340.845.278,11	-213.143.495,67	60,20%
Índice	0,87	0,73	0,82	-5,28%

Fonte: Elaborado pelo autor (2020)

O confronto das despesas fixadas com as despesas executadas resulta no Quociente de Execução da Despesa, visto na tabela 6 acima. Nela, identifica-se que, nos três anos analisados, todas as despesas fixadas foram executadas, sempre abaixo de 1 nos índices. Isso não nos traz um conhecimento minucioso sobre os gastos, pois a de se esperar que a administração fixe uma despesa menor do que será executada.

Abaixo, tem-se a tabela 7, que diz respeito ao índice de quociente do resultado orçamentário. Esse é o confronto das despesas executadas e as receitas executadas. Com isso, poderemos verificar o superavit, deficit ou equilíbrio.

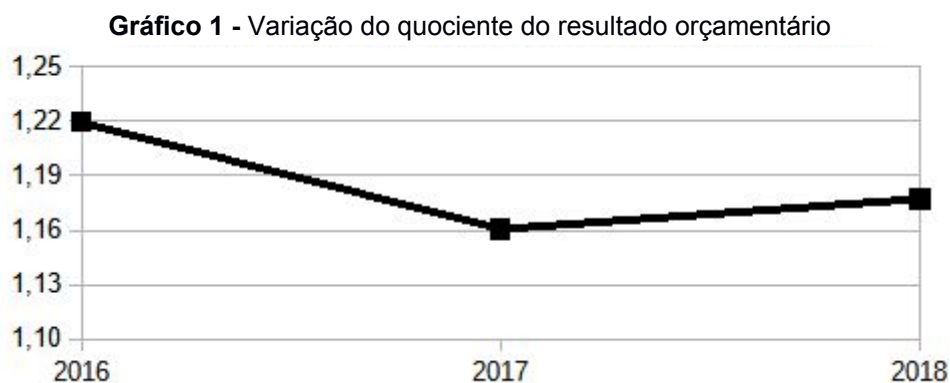
Tabela 7 – Quociente do Resultado Orçamentário

Dados	2016	2017	2018	Varição 2016-2018 (%)
Receita Executada	1.070.442.042,12	1.083.768.777,03	1.163.145.343,72	8,66%
Despesa Executada	877.767.477,13	933.901.803,89	988.019.589,33	12,56%
Diferença	192.674.564,99	149.866.973,14	175.125.754,39	-9,11%
Índice	1,22	1,16	1,18	-3,47%

Fonte: Elaborado pelo autor (2020)

Os indicadores demonstram que em todos os anos houve superavit. Um dos pontos dessa ocorrência é o aumento das receitas de serviços, principalmente entre 2017 e 2018. Isso prova que o ente está exercendo o seu papel de prestador de serviços. Ainda, verifica-se os altos valores de receitas oriundas de transferências correntes. Essas, advêm, em sua maioria, dos Estados e da União, e são vinculadas

às despesas específicas, tirando a discricionariedade da entidade em escolher a melhor alocação para os seus recursos.



Fonte: Elaborado pelo autor.

O gráfico 1 demonstra a variação no índice entre os anos. Dele podemos concluir o que já foi citado, nos anos em estudo o município se encontra superavitário em seus resultados orçamentários.

Tabela 8 – Quociente da Execução Orçamentária Corrente

Dados	2016	2017	2018	Variação 2016-2018 (%)
Receita Orçamentário Corrente	1.075.388.816,67	1.094.839.420,93	1.209.774.789,21	12,50%
Despesas Orçamentárias Corrente	812.859.557,53	846.167.576,54	901.309.322,21	10,88%
Diferença	262.529.259,14	248.671.844,39	308.465.467,00	17,50%
Índice	1,32	1,29	1,34	1,46%

Fonte: Elaborado pelo autor (2020).

Após a análise da tabela 8, que expõe os valores do quociente da execução orçamentário corrente, é possível verificar que em nenhum ano foi necessário o uso de receita de capital para o pagamento de despesas correntes, pois a cada R\$ 1,00 de despesas correntes, havia R\$ 1,32 para o pagamento de despesas correntes, não contradizendo a regra de ouro das finanças públicas, como versa a carta magna, em seu artigo 167, inciso III, que diz:

A realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta (BRASIL, 1988).

Ademais, a LRF cria várias outras restrições, vejamos seu artigo 44 que apresenta o assunto:

É vedada a aplicação da receita de capital derivada da alienação de bens e direitos que integram o patrimônio público para o financiamento de despesa corrente, salvo se destinada por lei aos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos (BRASIL, 2002).

Ou seja, ela veda a utilização das despesas de capital para o financiamento de despesa corrente, além de abrir uma exceção à regra: caso a despesa seja destinada para o regime de previdência social geral e dos servidores públicos.

4.2 Análise do Balanço Financeiro

Abaixo, na tabela 9 - Balanço Financeiro, as receitas foram divididas em: orçamentárias - aquelas que estão contidas na LOA; extraorçamentárias - as que não estão contidas no orçamento como fianças, operações de créditos por antecipação de receita orçamentária (ARO), emissão de moedas; e, as especificações do saldo advindo do exercício anterior. A mesma tabela também contém a divisão das despesas, que se divide em: orçamentárias, que já estavam contidas na LOA; as extraorçamentárias, essas não contidas na LOA e não dependem de autorização legislativa; e, também, especifica o saldo em espécie para o exercício seguinte.

Tabela 9 – Balanço Financeiro

ESPECIFICAÇÕES	2016	2017	2018
Receita Orçamentária	1.037.415.258,28	1.049.262.171,42	1.150.979.124,57
Recebimentos Extraorçamentários	267.166.844,91	235.080.477,71	257.120.746,72
Saldo do Exercício Anterior	518.881.267,17	663.429.117,73	732.065.098,86
TOTAL	1.823.463.370,36	1.950.912.320,87	2.143.854.235,76

(Continua)

(Conclusão)

Tabela 9 – Balanço Financeiro

ESPECIFICAÇÕES	2016	2017	2018
Despesa Orçamentária	921.905.021,68	963.493.018,34	1.026.138.821,88
Pagamentos Extraorçamentárias	236.638.866,66	255.354.203,67	243.636.461,52
Saldo em Espécie do Exercício Seguinte	664.857.972,94	732.065.098,86	874.078.952,36
TOTAL	1.823.463.370,36	1.950.912.320,87	2.143.854.235,76

Fonte: Balanço Financeiro coletado no Portal da Transparência do Município de Palmas.

O Balanço Financeiro é feito pelo regime de caixa, ou seja, tanto as despesas, quanto as receitas são contabilizadas no momento do seu pagamento e recebimento, diferentemente do balanço orçamentário. Com isso, é possível calcular os índices do trabalho e ainda confrontar as receitas orçamentárias às despesas orçamentárias pagas, podendo analisar se houve deficit, superavit ou equilíbrio nos anos abordados.

Abaixo, na tabela 10 - Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária, as receitas orçamentárias foram confrontadas com as despesas efetivamente pagas.

Tabela 10 – Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária

Dados	2016	2017	2018	Variação 2016-2018 (%)
Receita Orçamentária	1.037.415.258,28	1.049.262.171,42	1.150.979.124,57	10,95%
Despesa Orçamentária Paga	921.905.021,68	963.493.018,34	1.026.138.821,88	11,31%
Diferença	115.510.236,60	85.769.153,08	124.840.302,69	8,08%
Índice	1,13	1,09	1,12	-0,32%

Fonte: Elaborado pelo autor (2020).

Observa-se com a análise dos dados, que nos três anos houveram superavit, pois as receitas excederam as despesas pagas, dando valores acima de 1 nos índices. Assim, verifica-se que a administração está honrando seus

compromissos. Ademais, não foi necessário saldo de exercícios anteriores para pagamento de despesas contidas nos exercícios estudados, como também a utilização de receitas extraorçamentárias para pagamentos de despesas orçamentárias.

Tabela 11 – Quociente do Resultado dos Saldos Financeiros

Dados	2016	2017	2018	Varição 2016-2018 (%)
Saldo para Exercício Seguinte	664.857.972,94	732.065.098,86	874.078.952,36	31,47%
Saldo do Exercício Anterior	518.881.267,17	663.429.117,73	732.065.098,86	41,09%
Diferença	145.976.705,77	68.635.981,13	142.013.853,50	-2,71%
Índice	1,28	1,10	1,19	-6,82%

Fonte: Elaborado pelo autor (2020).

A tabela 11 demonstra os valores do índice do quociente do resultado dos saldos financeiros. Esses índices são encontrados ao se confrontar os saldos do exercício anterior com aqueles que ficarão para o exercício seguinte. Através do resultado podemos observar se ocorreu uma evolução positiva ou negativa nos valores deixados para o próximo exercício.

Ao se confrontar o saldo para o exercício seguinte de 2016 e o saldo de exercícios anteriores de 2017 encontra-se uma diferença no valor de R\$ 945.312,28, estando em desacordo com o que estipula a lei 4320/64 no art. 83 a 100, pois os valores devem ser registrados em suas totalidades. Ademais, não encontram-se os motivos desta falha somente observando os balanços, sendo necessário realizar uma pesquisa de campo, com entrevistas, e ter um retorno da entidade, porém esses procedimentos não foram objetos de estudo deste trabalho.

Apesar de uma queda de 6,82% entre os anos de 2016 e 2018, o município se mantém em todos os anos com um saldo positivo para o exercício seguinte. Isso evidencia que o gestor tem disponibilidade, em todos os anos, para custear despesas de curto prazo.

Tabela 12 – Quociente do Resultado da Execução Financeira

Dados	2016	2017	2018	Varição 2016-2018 (%)
Receita Orçamentária + Extraorçamentária	1.304.582.103,19	1.284.342.649,13	1.408.099.871,29	7,93%
Despesa Orçamentária + Extraorçamentária	1.158.543.888,34	1.218.847.222,01	1.269.775.283,40	9,60%
Diferença	146.038.214,85	65.495.427,12	138.324.587,89	-5,28%
Índice	1,13	1,05	1,11	-1,52%

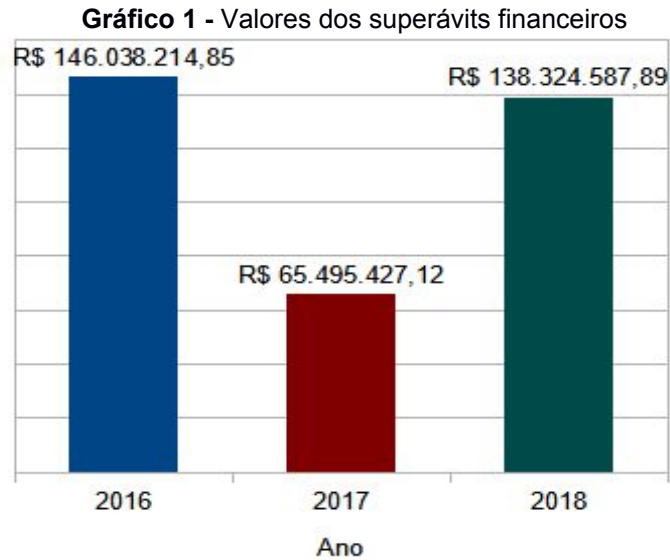
Fonte: Elaborado pelo autor (2020)

Na tabela 12, tem-se o resultado da execução financeira. Para alcançar esse índice, foram somadas receitas orçamentárias às receitas extraorçamentárias, também foram somadas as despesas orçamentárias com as extraorçamentárias, e confrontadas uma à outra.

Com a análise dos índices, tem-se que, no ano de 2016, para cada R\$ 1,00 de despesas realizadas, se tem R\$ 1,13 de receitas financeiras para pagamento. Isso gera um superavit de R\$ 146.038.214,85.

Já no ano de 2017, ocorre uma queda nesse superavit. Assim, para cada R\$ 1,00 de despesa paga, tem-se R\$ 1,05 em caixa para o pagamento. Isso ocasiona um superavit de R\$ 65.495.427,12.

O índice no ano de 2018, demonstra que, para cada R\$ 1,00 de despesa executada, tem-se R\$ 1,11 de receita arrecada, sendo assim, superavitário em R\$ 138.324.587,89. Observa-se a evolução do superavit financeiro entre os anos em análise. No gráfico 1, apresentado a seguir, pode-se visualizar melhor a variação nos superavits.



Fonte: Elaborado pelo Autor.

Entre os anos de 2016 e 2017, verificou-se um declínio no superavit no valor de R\$ 72.829.160,77. Apesar disso, ocorre uma recuperação no ano de 2018, alcançando um valor aproximado, que apresenta uma diferença de 1,52% entre o primeiro ano em estudo ao último. É importante salientar que uma administração superavitária facilita a tomada de decisões ao gestor, pois possibilitará a melhor aplicação de recursos, bem como o pagamento de despesas a curto prazo não pagas no exercício corrente.

5 CONCLUSÃO

Por meio do estudo, desenvolveu-se as análises dos índices dos balanços orçamentários e financeiros, assim como também uma análise vertical e horizontal, do município de Palmas – Tocantins, nos anos de 2016, 2017 e 2018. Isso, para responder o questionamento ao pressuposto de que os índices podem fornecer uma análise segura sobre a gestão e o controle fiscal da entidade.

Os resultados apontam que a gestão fiscal no município de Palmas – Tocantins é considerada satisfatória, já que em todos os anos cobertos pelo estudo se encontra um superávit orçamentário e financeiro.

No entanto, deve-se atentar para o que aconteceu nos anos de 2016 e 2017, pois houve diminuição do superávit neste último ano. Já em 2018 a administração conseguiu apurar resultados melhores em relação ao ano anterior. Porém, um estudo mais apurado será necessário para o entendimento dos motivos dessas alterações. Uma das possíveis explicações pode ser a mudança de governo ocorrida em 2017.

Constata-se também a incongruência nos valores registrados no balanço financeiro na conta saldo para o exercício seguinte do ano de 2016 e na conta saldo do exercício anterior no ano de 2017. O que pode ser um erro na elaboração do documento. Contudo, para tal esclarecimento, faz-se necessário a manifestação da gestão deste município. Todavia, em virtude da situação pandêmica, causada pelo Coronavírus, serviços dessa natureza estão suspensos.

O estudo se baseou na possibilidade, por meio dos quocientes, de demonstrar e acompanhar a gestão fiscal. Os resultados indicam que eles servem e são importantes para as análises econômica e financeira da gestão municipal, mas não suficientes, pois em muitos pontos não se pôde tirar uma conclusão satisfatória sobre o comportamento da gestão fiscal do município de Palmas.

A partir disso, entende-se que para um estudo mais aprofundado e minucioso da alocação dos recursos e da evolução das receitas e despesas faz-se necessária outras ferramentas, como a análise vertical e horizontal (incluídas do decorrer da pesquisa), entrevistas e análise da manifestação da entidade, dos gestores e técnicos responsáveis na época, o que não foi possível neste trabalho.

Entretanto, fica reconhecida a importância desses quocientes como ferramentas auxiliar na mensuração dos resultados do comportamento da gestão fiscal de entidades públicas.

Quanto aos objetivos específicos, os cálculos foram expostos nas devidas tabelas de cada índice escolhido para análise, facilitando o entendimento sobre a contabilidade do município e proporcionando analisar os quocientes, conforme o objetivo geral.

Além disso, foi possível destacar, a partir do estudo da bibliografia disponível, a importância não só dos índices como também da Contabilidade Pública para os gestores e a Administração Pública, como ferramenta auxiliar no controle da gestão fiscal e no planejamento. De modo a mantê-los nos parâmetros de responsabilização legal que as legislações, como a Lei nº 101/00 - Responsabilidade Fiscal (LRF) e a Lei nº 4320/64, exigem.

Por sua vez, recomenda-se para trabalhos futuros estudos para demonstrar a importância destes indicadores, elaborando e utilizando outros índices e em municípios de tamanho similar ao de Palmas, o que pode permitir a comparação destes entes e fornecer informação quanto a postura da gestão fiscal de municípios similares.

Por fim sugere-se também pesquisa de campo com os responsáveis técnicos pela construção do orçamento do município de Palmas, para compreender melhor a metodologia de cálculo utilizada na previsão de receitas e a fixação das despesas. E ainda, um comparativo entre os maiores e mais importantes municípios do Tocantins quanto às transferências correntes e de capital, para constatar a independência dessas entidades, ou ainda, quais seriam mais ou menos independentes.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, N. A.. **Contabilidade pública gestão municipal**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL, **Lei Complementar 101, de 4 de Maio de 2000. Estabelece Normas de Finanças Públicas Voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm> Acesso em: 08 de Junho de 2020.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm > Acesso em: 08 de Junho de 2020.

BRASIL. **Lei nº 4320, de 17 de janeiro de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 08 de Junho de 2020.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 7. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A. 2019.

IBGE, INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA, 2019. **Diretoria de Pesquisas, Coordenação de População e Indicadores Sociais, Estimativas da população residente com data de referência 1o de julho de 2019** Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/cidades-e-estados/to/palmas.html> > Acesso em: 05 de Junho de 2020.

KOHAMA, H. **Balanços Públicos: Teoria e Prática**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

LEAL, A. D. S; SILVEIRA, P. T. S. S. **Análise da Performance Orçamentária, Financeira e Patrimonial dos Municípios Paraenses nos Anos de 2015 e 2016.** Em: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, XIV, 2019, São Paulo.

LIMA, M. S. SANTOS, A. M. L. **Avaliação de Desempenho da Gestão Pública Baseada nos Indicadores Econômico-Financeiros: Um Estudo de Casos Múltiplos em Entidades Federais Indiretas do Município de Manaus.** Revista Eletrônica Gestão e Sociedade, Minas Gerais v. 3 (n. 5), p 140-166, Janeiro – Junho 2019.

MACROPLAN. **Estudo revela quais cidades entregam mais saúde, educação, segurança e saneamento.** Disponível em: <<https://www.macroplan.com.br/dgm2020/>> Acesso em: 09 de Julho de 2020.

MATARAZZO, D. C. **Análise financeira de balanço**: abordagem gerencial. São Paulo: Atlas, 2019.

RESENDE, E. C. D. S.; GOMES, J. B.; LEROY, R. S. D. **Análise De Balanços Na Contabilidade Pública Do Município De Rio Paranaíba – mg**. *Revista Brasileira de Gestão e Engenharia*: subtítulo da revista, São Gotardo, v. 14, n. 9, p. 157-197, jul./2016. Disponível em: <<http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia/issue/view/64>> Acesso em: 16 junho 2020.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social**: métodos e técnicas. 4. ed.rev., atual e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

SOARES, M.; LYRA, R. L. W. C.; HEIN, N.; KROENKE, A. **O Emprego Da Análise De Balanços E Métodos Estatísticos Na Área Pública**: o ranking de gestão dos municípios catarinenses. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 45, n. 5, p.1425 - 1443, 2011. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v45n5/v45n5a08.pdf>>.

STN, Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público**. 8. ed. Brasília: STN, 2018. Disponível em: <<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2019/26>> Acesso em: 28 Maio 2020.

TOCANTINS (Estado), Tribunal de Contas do Estado do Tocantins. **Contas Anuais – Prefeituras**. Tocantins: Tribunal de Contas do Estado do Tocantins. Disponível em: <https://www.tce.to.gov.br/e-contas/index.php?option=com_wrapper&view=wrapper&Itemid=190> Acesso em: 16 de Novembro de 2020.