

UNIVERSIDADE DE PASSO FUNDO
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS, ADMINISTRATIVAS E CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CAMPUS CASCA
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

FRANCIELEN LAGNI

**DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA: artefato de auxílio no processo
decisório na gestão fiscal do Município de São Domingos do Sul - RS**

CASCA

2021

FRANCIELEN LAGNI

**DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA: artefato de auxílio no processo
decisório na gestão fiscal do Município de São Domingos do Sul - RS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao
Curso de Ciências Contábeis da Universidade de
Passo Fundo, Campus Casca, como parte dos
requisitos para obtenção do título de Bacharel em
Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Nelton Carlos Conte.

CASCA

2021

FRANCIELEN LAGNI

**DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA: artefato de auxílio no processo
decisório na gestão fiscal do Município de São Domingos do Sul - RS**

Trabalho de Conclusão aprovado em 06 de dezembro de 2021, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis no curso de Ciências Contábeis da Universidade de Passo Fundo, Campus Casca, pela Banca Examinadora formada pelos professores:

Prof. Dr. Nilton Carlos Conte
UPF - Orientador

Prof. Dr. Rafael Pavan
UPF

Profa. Me. Mirna Muraro
UPF

CASCA

2021

RESUMO

LAGNI, Francielen. **DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA: artefato de auxílio no processo decisório na gestão fiscal do Município de São Domingos do Sul – RS.** Casca, 2021. 60 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Ciências Contábeis). UPF, 2021.

A Demonstração dos Fluxos de Caixa é uma demonstração contábil que tem como principal característica evidenciar as variações financeiras nos fluxos de caixa das atividades operacionais, de investimento e de financiamento. No setor público, ela auxilia no gerenciamento, controle e planejamento financeiro, permitindo analisar a real situação do caixa e seus equivalentes. Diante disso, o presente trabalho teve como objetivo analisar, através da Demonstração dos Fluxos de Caixa, o desempenho da gestão fiscal do Município de São Domingos do Sul. Trata-se de uma pesquisa aplicada e pesquisa diagnóstica quanto à espécie, enquadra-se como descritiva quanto aos objetivos, quanto a abordagem do problema a pesquisa caracteriza-se como sendo mista e referente aos procedimentos técnicos, é uma pesquisa documental e estudo de caso. A coleta de dados foi realizada no sítio do portal da transparência da Prefeitura Municipal de São Domingos do Sul, onde foram obtidas as Demonstrações dos Fluxos de Caixa dos exercícios contábeis de 2019 e 2020. Após, o estudo foi elaborado a partir das análises vertical, horizontal e por indicadores, apresentando os resultados por meio de tabelas e gráficos. Identificou-se que o Município findou o ano de 2019 com geração positiva de caixa, indicando que ele conseguiu financiar todas as suas atividades com os recursos obtidos no período e ainda sobrou caixa. Já em 2020, a geração de caixa do Município foi negativa, sendo necessário utilizar o saldo de caixa de períodos anteriores, mesmo assim, o Município terminou o ano com saldo de caixa positivo, indicando que ainda há disponibilidade financeira. O estudo mostrou que o desempenho da gestão fiscal municipal mostrou-se adequado nos períodos estudados, pois mesmo diante do cenário de pandemia do COVID-19, o Município conseguiu manter-se com o saldo de caixa já existente, não precisando recorrer à financiamentos e assim evitando o endividamento público.

Palavras-chave: Contabilidade pública. Demonstração dos Fluxos de Caixa. Gestão Pública Municipal.

ABSTRACT

LAGNI, Francielen. **CASH FLOW DEMONSTRATION: aid artifact the decision-making process in the fiscal management of the Municipality of São Domingos do Sul – RS.** Casca, 2021. 60 f. Course Completion Paper (Accounting Sciences). UPF, 2021.

The Cash Flow Statement is an accounting statement whose main characteristic is to show the financial variations in cash flows from operating, investing and financing activities. In the public sector, it helps in the management, control and financial planning, allowing the analysis of the real situation of cash and cash equivalents. Therefore, this study aimed to analyze, through the Cash Flow Statement, the performance of fiscal management in the municipality of São Domingos do Sul. It is an applied research and diagnostic research in terms of the species, it is descriptive in terms of the objectives, in terms of the approach to the problem, the research is characterized as being mixed and referring to technical procedures, it is a documentary research and a case study. Data collection was carried out on the website of the transparency portal of the Municipality of São Domingos do Sul, where the Cash Flow Statements for the accounting years 2019 and 2020 were obtained. Afterwards, the study was elaborated from vertical, horizontal and indicator analyses, presenting the results through tables and graphs. It was identified that the Municipality ended 2019 with positive cash generation, indicating that it was able to finance all its activities with the resources obtained in the period and there was still cash left over. In 2020, the Municipality's cash generation was negative, making it necessary to use the cash balance from previous periods, even so, the Municipality ended the year with a positive cash balance, indicating that there is still financial availability. The study showed that the performance of municipal fiscal management was adequate in the periods studied, because even in the face of the COVID-19 pandemic scenario, the Municipality managed to keep up with its existing cash balance, not having to resort to financing and thus avoiding public indebtedness.

Keywords: Public accounting. Statement of Cash Flows. Municipal Public Management.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Níveis da administração pública	15
Quadro 2 – Instrumentos de elaboração do Plano Plurianual	19
Quadro 3 – Estrutura do quadro principal.....	32
Quadro 4 – Definição dos Ingressos e Desembolsos dos Fluxos da Demonstração dos Fluxos de Caixa	34
Quadro 5 – Estrutura do quadro de receitas derivadas e originárias.....	35
Quadro 6 – Estrutura do quadro de transferências recebidas e concedidas	36
Quadro 7 – Estrutura do quadro de desembolsos de pessoal e demais despesas por função	37
Quadro 8 – Estrutura do quadro de juros e encargos da dívida.....	38

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Análise Vertical e Horizontal das Demonstrações dos Fluxos de Caixa de 2019 e 2020	45
Tabela 2 – Caixa e Equivalente de Caixa de 2019 e 2020	47
Tabela 3 – Dados para Apuração dos Quocientes da DFC.....	53
Tabela 4 – Quocientes	53

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Receitas Derivadas e Originárias	48
Gráfico 2 – Transferências Recebidas.....	49
Gráfico 3 – Transferências Concedidas	50
Gráfico 4 – Desembolsos de Pessoal e Demais Despesas por Função	51
Gráfico 5 – Juros e Encargos da Dívida.....	52

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CASP	Contabilidade Aplicada ao Setor Público
DFC	Demonstração dos Fluxos de Caixa
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
PPA	Plano Plurianual

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
1.1	IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA.....	12
1.2	OBJETIVOS	13
1.2.1	Objetivo Geral	13
1.2.2	Objetivos Específicos	13
2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	14
2.1	ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	14
2.1.1	Planejamento e Orçamento das Contas Públicas	16
2.1.1.1	<i>Plano Plurianual.....</i>	<i>18</i>
2.1.1.2	<i>Lei das Diretrizes Orçamentárias.....</i>	<i>19</i>
2.1.1.3	<i>Lei Orçamentária Anual.....</i>	<i>20</i>
2.2	TRANSPARÊNCIA PÚBLICA E A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.....	21
2.3	CONTABILIDADE PÚBLICA	23
2.3.1	Regimes Contábeis.....	24
2.3.2	Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público	25
2.4	DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA	29
2.4.1	Estrutura e Elaboração da DFC	30
2.4.1.1	<i>Quadro Principal.....</i>	<i>32</i>
2.4.1.2	<i>Quadros Anexos.....</i>	<i>34</i>
3	METODOLOGIA.....	39
3.1	CLASSIFICAÇÃO E DELINEAMENTO DA PESQUISA	39
3.2	PROCEDIMENTO E TÉCNICA DE COLETA DE DADOS	40
3.3	ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS	41
3.4	VARIÁVEIS DO ESTUDO.....	41
4	APRESENTAÇÃO DE RESULTADOS.....	43
4.1	CARACTERIZAÇÃO DO MUNICÍPIO DE SÃO DOMINGOS DO SUL.....	43
4.2	ANÁLISE DOS FLUXOS DE CAIXA.....	44
4.2.1	Análise Vertical e Horizontal da DFC	44
4.2.2	Análise do Caixa e Equivalente de Caixa	47
4.2.3	Análise das Receitas Derivadas e Originárias	47
4.2.4	Análise das Transferências Recebidas e Concedidas	48
4.2.5	Análise dos Desembolsos de Pessoal e Demais Despesas por Função	50

4.2.6	Análise dos Juros e Encargos da Dívida	52
4.3	ANÁLISE POR QUOCIENTES	53
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	55
	REFERÊNCIAS	57

1 INTRODUÇÃO

Com o processo de convergência das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, a elaboração e publicação da Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) passou a ser obrigatória, foi quando percebeu-se que, assim como o demonstrativo auxilia as empresas, ele também pode auxiliar o setor público. Proporcionando informações que auxiliam no gerenciamento e controle financeiro, a DFC pode se apresentar como um artefato contábil de gestão simples e eficaz, assim, este trabalho pretende demonstrar as suas diversas contribuições no controle do fluxo de entradas e saídas dos recursos públicos.

A Contabilidade pública possui como objeto de estudo o patrimônio das entidades públicas. A Contabilidade aplicada ao setor público é definida por Assumpção (2012, p. 24) como “[...] o ramo da ciência contábil que estuda, registra, interpreta e controla os atos e fatos da administração pública, tratando de informações relativas à previsão de receitas, à fixação de despesas e à execução orçamentária, financeira e patrimonial nas três esferas de governo.”

O principal objetivo da administração pública é possibilitar que os interesses da sociedade sejam alcançados. Para tanto, a Contabilidade pública deve realizar um bom planejamento orçamentário, o qual é feito através do plano plurianual (PPA), da lei de diretrizes orçamentárias (LDO) e da lei orçamentária anual (LOA) (ANDRADE, 2017).

A Lei da Responsabilidade Fiscal (LRF), nesse caminho, foi instituída para garantir a transparência e a publicação das peças orçamentárias através do Tribunal de Contas do Estado, para que assim, toda a sociedade possa ter acesso afim de fiscalizar as atividades do governo, o que acaba evitando a sonegação de informações e o desvio de verbas públicas.

Ao final de cada exercício, como determina o art. 101 da Lei nº 4.320/1964, a contabilidade deve apresentar e divulgar os demonstrativos contábeis que são exigidos para o setor público. Um desses demonstrativos é a Demonstração dos Fluxos de Caixa.

O objetivo da DFC segundo Conte e Santos (2014, p. 214) é “fornecer informações relevantes sobre as entradas e saídas de caixa ou dos equivalentes de caixa em um determinado período para possibilitar a tomada de decisões em cenários futuros”. Esse demonstrativo, quando analisado, permite o conhecimento da capacidade que a entidade possui de gerar caixa e da utilização de recursos próprios e de terceiros em suas atividades.

A DFC começou a ser exigida no setor público apenas em 2014 e substituiu a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos que era utilizada anteriormente. Contribuindo ainda mais para a transparência do setor público, a demonstração auxilia na gestão

pois possui informações relevantes sobre de onde é originado o caixa da entidade e onde ele foi utilizado.

A finalidade do presente trabalho é desenvolver conhecimento sobre a Demonstração dos Fluxos de Caixa no setor público, a qual possui um papel muito importante na tomada de decisão. O demonstrativo também engrandece a transparência pública e permite que a sociedade tenha conhecimento de onde estão sendo aplicados os recursos públicos.

1.1 IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA

O Município de São Domingos do Sul, escolhido para a realização deste trabalho, localiza-se na micro região do alto do Taquari, na encosta superior do nordeste do Estado do Rio Grande do Sul. Com uma área de 82 km², em 2019 o Município possuía uma população de 3.065 habitantes segundo o SEBRAE. Sua economia está centrada principalmente na extração de basalto, pecuária, agricultura, prestação de serviço, indústria e comércio.

Os escândalos políticos envolvendo a Petrobras e a operação Lava Jato desmoralizaram o sistema político brasileiro. A corrupção e o desvio de dinheiro associados a má gestão dos gastos públicos, fazem com que o governo eleve os impostos afim de cobrir as despesas e o consumidor acaba pagando um preço mais elevado pelos produtos finais. Devido à essa cobrança de tributos ser cada vez mais alta e não haver retorno para a população, há um aumento na necessidade da transparência no setor público, a sociedade procura por informações de como está sendo utilizado o dinheiro que é pago através dos impostos.

Diante disso, a Demonstração dos Fluxos de Caixa possui grande importância pois é um relatório financeiro que, além de contribuir para a transparência, permite o planejamento e a tomada de decisão dos gestores públicos. Por meio da DFC é possível acompanhar e controlar a evolução das disponibilidades financeiras e das despesas, fazendo com que os ingressos de recursos e os desembolsos tenham um equilíbrio. A mesma permite identificar o fluxo financeiro das atividades operacionais, de investimento e financiamento.

As demonstrações contábeis não correspondem apenas a uma obrigação legal, elas também são importantes instrumentos de gestão que permitem uma tomada de decisão mais segura. O presente trabalho possibilitará aos gestores da Prefeitura Municipal São-dominguense, uma avaliação do seu processo de gestão, por meio da análise da DFC e também irá auxiliá-los a entender sobre a demonstração, saber como analisá-la e utilizá-la como uma forma de projeção de períodos futuros ou de controle na evolução dos gastos.

A partir da importância da DFC no setor público, o presente trabalho visa responder a seguinte questão: Qual o desempenho da gestão fiscal do Município de São Domingos do Sul a partir da análise da Demonstração dos Fluxos de Caixa?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar, através da Demonstração dos Fluxos de Caixa, o desempenho da gestão fiscal do Município de São Domingos do Sul.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Apresentar referencial teórico sobre o tema em análise;
- Expor a estrutura e os objetivos da Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- Analisar as informações geradas pela Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- Demonstrar a importância da Demonstração dos Fluxos de Caixa como ferramenta de transparência pública.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Para entender eficientemente a DFC, é necessário uma abordagem mais profunda, iniciando-se com o entendimento da administração pública e como funciona o planejamento orçamentário das contas públicas, o qual abrange o PPA, a LDO e a LOA. Também é importante ter uma base sobre a transparência pública e a Lei de Responsabilidade Fiscal para depois adentrar na Contabilidade pública, onde são expostos os regimes contábeis e as demonstrações contábeis que são aplicadas ao setor público. Após isso, apresenta-se a Demonstração dos Fluxos de Caixa, abordando a sua forma de elaboração e toda a sua estrutura, com o quadro principal e os quadros anexos.

Todos esses temas, conceitos e normas são apresentados com embasamento teórico em livros, artigos e leis, que apresentam as teorias de alguns estudiosos como Alves, Arruda e Paixão, Lima, Conte e Santos, Andrade, Assumpção e Bezerra Filho.

2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Os serviços públicos são definidos como os serviços que são prestados pela administração e que tem por objetivo satisfazer as necessidades essenciais ou secundárias da coletividade. É a administração pública que deve disponibilizar esses serviços à toda população. Com isso, conceitua-se administração pública como tudo que é ordenado para a realização de seus serviços que cumprem com as necessidades coletivas (ANDRADE, 2017).

Para Conte e Santos (2014, p. 15) a administração pública é “[...] um conjunto de órgãos destinados a cumprir as finalidades do Estado, o que pode ser resumido na busca da realização do bem comum. Assim, a Administração Pública surge perante o Estado.”

Os autores também falam sobre a confusão entre as expressões governo e administração, que muitas vezes são tratados com sinônimos. Segundo eles, governo significa autoridade, é aquele que tem poder de direção e que deve fornecer os serviços de necessidades coletivas.

Para entender o funcionamento da administração pública, também é necessário conhecer a sua estrutura. O quadro 1 apresenta os níveis da administração pública.

Quadro 1 – Níveis da administração pública

Composição de níveis da administração pública (âmbito estadual)	
Direta	Indireta
Poder Legislativo 1. Assembleia Legislativa 2. Tribunal de Contas Poder Executivo 1. Governo do Estado 2. Secretarias de Estado Poder Judiciário 1. Tribunal de Justiça 2. Juízes singulares - Primeira Instância Ministério Público Defensoria Pública	Autarquias Fundações Empresas públicas* Sociedades de economia mista*

(*) Inclui as estatais dependentes, conforme a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).
 Fonte: Arruda e Paixão (2020, p. 7).

O administrador público deve planejar, dirigir, acompanhar e controlar todos os projetos e atividades da entidade pública para assim garantir que as metas estabelecidas no plano de governo sejam cumpridas com eficiência. Conforme a figura 1, a estrutura da administração pública é composta por dois níveis, a administração direta e a indireta, as quais são definidas por Arruda e Paixão (2020, p. 6) como

[...] a **administração direta**, compreende a estrutura administrativa dos três Poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário), do Ministério Público e da Defensoria Pública e suas subdivisões (como estrutura administrativa dos Poderes, do Ministério Público, da Defensoria Pública, dos ministérios, das secretarias estaduais e/ou municipais com seus respectivos departamentos e seções). [...] a **administração indireta**, constitui-se de entidades públicas dotadas de personalidade jurídica própria, que se encontram vinculadas aos Poderes por meio de determinação em lei.

O artigo 37 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 dispõe sobre os princípios que norteiam as ações da administração pública, são eles: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (Brasil, 1988).

O princípio da legalidade, segundo Alves (2017, p. 35) “[...] é considerada primordial e se refere a realizar aquilo que é permitido pela lei, ou seja, o que for lícito [...] é entendido como lícito aquilo que a lei não impede ou aquilo que respeite a autonomia individual.” Ou seja, só pode ser realizado o que for expressa e legalmente autorizado em lei.

A autora dispõe que o princípio da impessoalidade está ligado ao objetivo da administração pública, que é prestar serviços para atender as necessidades coletivas de modo a beneficiar todos os cidadãos. O princípio da moralidade refere-se a conduta do gestor que, além de fazer somente o que está autorizado em lei, precisa considerar o seu comportamento, diferenciando o bem do mal, o pertinente do inapropriado e o digno do indigno, identificando o que é melhor para o coletivo e não para o individual.

Giacomelli et al. (2018, p. 13) narra que o princípio da publicidade “[...] configura um direito fundamental de toda a coletividade de conhecer e fazer saber dos atos de gestão e governança.” O princípio busca ampliar a transparência pública, exigindo a publicação das ações da administração pública, as quais devem ser apresentadas com clareza.

O princípio da eficiência é descrito pelos autores como um fundamento norteador da atividade administrativa que fixa os alicerces e as diretrizes da gestão pública. A ação da administração deve ser realizada com agilidade e excelência para que alcance os interesses públicos.

A administração pública possui a importante função de, através de sua estrutura, organizar-se e orientar os serviços públicos que são necessários a todos os cidadãos.

2.1.1 Planejamento e Orçamento das Contas Públicas

Para que a administração pública consiga atender às necessidades coletivas de forma racional e inteligente, é necessário planejar os seus objetivos e atos. Esse planejamento é feito através de um sistema orçamentário que é preestabelecido pela administração. Arruda e Paixão (2020, p. 43) definem o planejamento como um

[...] processo contínuo e dinâmico voltado à identificação das melhores alternativas para o alcance da missão institucional, incluindo a definição de objetivos, metas, meios, metodologia, custos, responsabilidades e prazos de execução, materializados em planos hierarquicamente interligados. Compreende desde o nível estratégico até o nível operacional e propicia a avaliação e a instrumentalização do controle.

Segundo os mesmos autores, o orçamento é um instrumento de planejamento que é utilizado tanto em entidades públicas como em privadas. O orçamento é necessário para atingir os objetivos e metas das entidades públicas, pois ele estima quanto será arrecadado e fixa quanto e como será gasto esse valor, ou seja, é o planejamento das receitas e das despesas públicas.

Para Assumpção (2012), o orçamento público é uma peça de planejamento com perspectivas jurídico-contábil que observa o princípio da legalidade. Na visão jurídica, o

orçamento serve para autorizar a cobrança de impostos, que são as receitas do setor público, e a realização das despesas. A visão contábil utiliza o orçamento como uma previsão de receitas e despesas que serão realizadas. E a visão de planejamento refere-se às mudanças que o orçamento promove através de investimentos que, conseqüentemente, irão melhorar a qualidade de vida dos cidadãos. No Brasil é adotado o orçamento-programa, o qual integra as funções executivas da administração e a destinação dos recursos afim de atingir as suas metas.

Conte e Santos (2014) definem que o orçamento é um instrumento de planejamento da ação governamental. Esse planejamento é composto de despesas fixadas pelo Poder Legislativo, que autoriza o Poder Executivo a realizá-las durante um exercício financeiro, por meio da arrecadação de receitas suficientes e previamente estimadas.

Os autores também identificam as funções do orçamento: alocativa; distributiva; e estabilizadora. A primeira refere-se ao ajustamento na alocação de recursos, ou seja, utilizar os recursos para promover incentivos e buscar desenvolver os setores. A segunda combate os desequilíbrios através do ajustamento na distribuição de renda, desenvolvendo as classes menos favorecidas. E a terceira significa manter a estabilidade econômica buscando a estabilidade de preços, o equilíbrio entre os pagamentos e as taxas de câmbio e visando o crescimento econômico.

Para que o planejamento e o orçamento sejam realizados com eficácia, é necessário seguir alguns princípios orçamentários, os quais são compostos de regras que conferem racionalidade, eficiência e transparência. O princípio da unidade estabelece que cada entidade deve realizar um único orçamento, dessa forma, todas as receitas e despesas integram o mesmo orçamento. Conforme o princípio da universalidade, todas as receitas e despesas dos órgãos e entidades públicas devem constar na lei orçamentária anual do ente federado. O princípio da anualidade define que o exercício financeiro compreende ao período de tempo em que se refere a previsão das receitas e a fixação das despesas (LIMA, 2018).

De acordo com o princípio da exclusividade, devem ser expostos no orçamento apenas assuntos que tenham relação com a previsão das receitas e a fixação das despesas. O princípio da clareza discorre que o orçamento deve ser claro, ordenado e completo para que a comunicação seja mais eficiente. Segundo o princípio do equilíbrio, os totais de receita e de despesa devem manter-se em equilíbrio, evitando assim a constituição de dívida que causa o déficit financeiro (KOHAMA, 2014).

O princípio da discriminação ou especialização determina que deve ser identificada cada rubrica de receita e despesa, não devendo generalizar as contas, o que acaba fortalecendo o controle, assim, as receitas e despesas são classificadas sob vários critérios e níveis. Conforme

o princípio do orçamento bruto, todos os valores de receitas e despesas do orçamento devem ser apresentados pelos seus valores brutos, sem deduções e nem compensações. Por fim, o princípio da publicidade visa atender a transparência pública, garantindo o acesso das informações a qualquer cidadão e, por isso, as informações devem ser claras e de fácil compreensão, para que os dados sejam acessíveis e que todos tenham condições de controlar a gestão dos recursos públicos (PISCITELLI; TIMBÓ, 2019).

Seguindo os princípios orçamentários, os instrumentos que constituem o planejamento da administração pública são estabelecidos no artigo 165 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988: plano plurianual; diretrizes orçamentárias; e orçamentos anuais (Brasil, 1988).

O plano plurianual constitui as diretrizes, objetivos e metas para as despesas de capital. As diretrizes orçamentárias estabelecem as metas e prioridades e orientam o orçamento anual, que por sua vez, prevê a receita, fixa a despesa e dispõe sobre os programas de ação do governo (ANDRADE, 2017).

2.1.1.1 Plano Plurianual

Segundo Kohama (2014, p. 41), o plano plurianual é um plano de prazo médio onde “[...] procura-se ordenar as ações do governo que levem ao atingimento dos objetivos e metas fixados para um período de quatro anos, ao nível do governo federal, e também de quatro anos ao nível dos governos estaduais e municipais.”

Importante instrumento de planejamento das ações governamentais, o PPA indica como será o programa de trabalho do governo, quais serão as suas políticas, diretrizes, ações e objetivos para o longo prazo. Conforme Conte e Santos (2014, p. 41)

o PPA deve ser elaborado durante o primeiro ano de mandato do Governante, ou seja, será elaborado a cada quatro anos. Sua validade começa no segundo ano de mandato de qualquer Governante, até o primeiro ano de mandato do Prefeito subsequente. A lógica que presidiu a criação do PPA com tal periodicidade foi a de que quando um governante assume o poder tem o primeiro ano para propor seu programa de trabalho, adaptar sua plataforma eleitoral ou de campanha à forma de uma lei que norteará o planejamento e as ações da Administração durante todo o seu mandato.

Para Andrade (2017) os instrumentos para elaboração do PPA são compostos por diretrizes, programas, objetivos, ações e metas do governo. O quadro 2 apresenta a função de cada um dos instrumentos de elaboração.

Quadro 2 – Instrumentos de elaboração do Plano Plurianual

INSTRUMENTO	FUNÇÃO
Diretrizes de governo	Apontam as direções, regulam os planos de governo e estabelecem critérios para definir as estratégias de governo, de forma a alcançar seus objetivos.
Programas de governo	Instrumento de organização da atuação governamental, visa a solução de um problema ou o atendimento de uma demanda da sociedade.
Objetivos	Compreendem ao detalhamento dos programas, indicando os resultados pretendidos pela administração.
Ações de governo	Iniciativas necessárias para cumprir os objetivos dos programas.
Metas físicas	Mensuração das ações de governo que definem quantitativa e qualitativamente o que pretende ser atendido e qual parcela da população será beneficiada.

Fonte: Adaptado de Andrade (2017).

Através do quadro, é notável a importância que os instrumentos de elaboração do PPA possuem, principalmente quando utilizados em conjunto e de forma correta. O autor também discorre que, sendo uma iniciativa do Poder Executivo, o projeto de lei do PPA deve ser enviado à Câmara até 31 de agosto do primeiro ano de mandato, e esta deverá devolver ao Poder Executivo para sanção até 31 de dezembro.

2.1.1.2 Lei das Diretrizes Orçamentárias

A lei das diretrizes orçamentárias serve como elo entre o plano plurianual e a lei orçamentária anual. Ela orienta a elaboração dos orçamentos anuais, compreendidos pelo fiscal, de investimento das empresas e da seguridade social, adequando-os ao PPA conforme as diretrizes, objetivos e metas nele estabelecidos (KOHAMA, 2014).

Segundo Conte e Santos (2014) a LDO possui a finalidade de conectar o planejamento de longo prazo que é representado no PPA, juntamente com as ações que são concretizadas no orçamento anual. Tendo por função orientar a elaboração do orçamento, a LDO faz isso através de: escolha de prioridades e metas para o orçamento do ano seguinte; estabelece uma metodologia para projetar os gastos e as receitas; apresenta as alterações na legislação tributária; a política das agências financeiras oficiais de fomento; e as mudanças na política salarial e de pessoal.

Andrade (2017, p. 35) ainda acrescenta que

com o advento da Lei Complementar nº 101/00 ou Lei de Responsabilidade Fiscal, a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) passou ainda a ressaltar: equilíbrio entre

receitas e despesas; critérios e formas de limitação de empenho, visando ao cumprimento de metas fiscais e do resultado primário e nominal, além de direcionar formas de limites de gastos com pessoal, limites de dívidas, uso da reserva de contingência, avaliação dos passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, e a inclusão de anexos de Metas Fiscais e Riscos Fiscais.

O autor também dispõe que o projeto da LDO deve ser realizado pelo Poder Executivo em conjunto com os departamentos de planejamento e de contabilidade, e o seu envio para a Câmara deve ser feito até o dia 15 de abril de cada ano.

2.1.1.3 Lei Orçamentária Anual

Definido o plano plurianual, o qual contém o planejamento das ações governamentais, e a lei das diretrizes orçamentárias, a qual orienta a elaboração do orçamento, deve ser elaborado o orçamento anual. Programando as ações que serão executadas para alcançar os objetivos previstos, o orçamento anual tem a função de viabilizar a concretização do que já foi planejado anteriormente (KOHAMA, 2014).

A LOA, segundo Conte e Santos (2014, p. 55), consiste em uma lei “[...] de iniciativa do Poder Executivo que, aprovada pelo Poder Legislativo, autoriza à Administração Pública a realizar, em determinado período, despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos compatíveis com a estimativa de arrecadação de receitas.”

Lima (2018, p. 15) refere-se à proposta orçamentária como “[...] um documento que apresenta, em termos monetários, as receitas orçamentárias e as despesas orçamentárias que o Ente federado pretende realizar no exercício financeiro [...]”. Aprovada a proposta, é gerada a lei orçamentária anual.

A autora também enfatiza que a LOA especifica o que será feito com os impostos que a população paga. Basicamente, a LOA é uma previsão dos gastos que o governo é autorizado a fazer, sendo assim, não é necessário executar todas as despesas fixadas, mas também não pode realizar despesas que não estão autorizadas na lei.

O § 5º do artigo 165 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (Brasil, 1988) dispõe sobre três orçamentos que devem estar na lei orçamentária anual:

- I – o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;
- II – o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III – o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Também chamada de lei de meios, a LOA discrimina as receitas e as despesas públicas, onde evidencia a política econômica financeira e os programas de trabalho do governo (ANDRADE, 2017).

Importante instrumento que faz parte do planejamento do orçamento das contas públicas, a LOA materializa as ações e objetivos que foram planejados, de forma a atender as necessidades coletivas e beneficiar todos os cidadãos.

2.2 TRANSPARÊNCIA PÚBLICA E A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

Platt Neto et al. (2007, apud QUINTANA et al., 2011) define a transparência como algo relacionado ao princípio da publicidade e pressupõe a compreensibilidade e utilidade das informações disponibilizadas para a tomada de decisão. As informações não devem somente ser publicadas, também é necessário que atendam às expectativas quanto ao conteúdo, a forma de apresentação, que sejam de fácil entendimento à todas as pessoas e que agreguem valor para a tomada de decisões.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000, elaborou normas e limites para os administradores públicos realizarem as suas ações e também colaborou com a transparência no setor público.

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 1º 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 consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar. (Lei Complementar Nº 101, Brasil, 2000)

A LRF, segundo Conte e Santos (2014), não trata apenas as despesas públicas, mas também organiza uma gestão fiscal responsável, planejada e transparente. O termo fiscal congrega todas as ações que tem relação com a arrecadação e aplicação dos recursos públicos.

Os autores também enfatizam que o objetivo da LRF, que é prevenir riscos e corrigir desvios que afetam o equilíbrio das contas públicas, é cumprido através da ação planejada e transparente.

Os instrumentos de transparência são citados no artigo 48 da LRF (Lei Complementar Nº 101, Brasil, 2000)

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

§ 1º A transparência será assegurada também mediante:

I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos;

II – liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público; e

III – adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A.

Andrade (2017) discorre sobre os três incisos apresentados acima. Para cumprir a exigência do primeiro inciso, é necessário elaborar os instrumentos de planejamento com definição de cronogramas e etapas e a indicação de representantes da sociedade para participar dos processos de elaboração, além disso, deve-se adotar uma linguagem que seja de fácil entendimento por todas as classes sociais. O inciso II significa disponibilizar os dados contábeis da execução orçamentária com relação ao que foi arrecadado da receita prevista ou ao que foi empenhado, liquidado ou pago da despesa fixada, apresentando a classificação e o número do processo da execução de todas as receitas e despesas. Por último, o inciso III requer a adoção de um sistema que atenda a um padrão mínimo de qualidade, esse padrão deve promover a relação de dados de várias unidades gestoras, para que assim seja evitado a duplicidade da informação, também deve permitir a padronização e a disponibilização das informações de modo consolidado e de cada entidade, quanto aos requisitos contábeis, deve ser adequado ao Plano de contas aplicado ao setor público, ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) e as demais normas contábeis.

Ainda segundo o autor, o portal da transparência objetiva a divulgação das informações dos órgãos governamentais na internet. Com a facilidade na obtenção das informações, é um direito e dever de todo cidadão, como forma do exercício da democracia, fiscalizar e controlar as ações governamentais através da prestação de contas públicas.

2.3 CONTABILIDADE PÚBLICA

A Contabilidade pública é um ramo da contabilidade que, com base em normas, registra, controla e avalia as variações do patrimônio público. Através de aspectos patrimoniais, financeiros e orçamentários, ela gera informações que contribuem no planejamento e no controle da administração pública e auxiliam no processo de tomada de decisão (ARRUDA; PAIXÃO, 2020).

Bezerra Filho (2015, p. 2) define a Contabilidade aplicada ao setor público (CASP) como “[...] o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público.”

O autor também afirma que o objeto da Contabilidade pública é o patrimônio público e que sua função social é evidenciar informações para a tomada de decisões, para a prestação de contas e à instrumentalização do controle social. Sendo assim, o objetivo da CASP é fornecer informações relevantes sobre os resultados alcançados em aspectos orçamentários, econômicos, financeiros e físicos do patrimônio da entidade pública.

Já para Assumpção (2012, p. 24) a Contabilidade aplicada ao setor público define-se como “[...] o ramo da ciência contábil que estuda, registra, interpreta e controla os atos e fatos da administração pública, tratando de informações relativas à previsão das receitas, à fixação das despesas e à execução orçamentária, financeira e patrimonial nas três esferas de governo.”

Conforme o autor, o principal objetivo da Contabilidade pública é a geração de informações que atendam a legislação, principalmente em relação a legalidade, economicidade, eficiência e eficácia, e que evidenciem a situação orçamentária, financeira e patrimonial da entidade. Com isso, os usuários obtêm informações que, além de demonstrar a situação da entidade, são relevantes, tempestivas, exatas e confiáveis.

Os usuários da Contabilidade pública são divididos em dois grupos: internos e externos. Os usuários internos abrangem a própria gestão, ou seja, pessoas que fazem parte da organização e que possuem poder instantâneo ou direto no processo de informação, como por exemplo os executivos. Já os usuários externos compreendem àqueles que não são considerados parte da entidade, como exemplo pode-se citar os cidadãos, os fornecedores e os investidores (ALVES, 2017).

Alves determina que as finalidades da Contabilidade pública consistem na captação, escrituração, concentração e esclarecimentos dos fatos orçamentários, patrimoniais e financeiros das entidades do setor público.

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (2018) indica que as informações contábeis, para serem úteis para os usuários, devem seguir as seguintes características qualitativas: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e verificabilidade. Essas características funcionam em conjunto mas, muitas vezes, não é possível alcançar todas elas, sendo necessário um equilíbrio ou compensação.

Através dos conceitos apresentados acima, pode-se concluir que a Contabilidade pública possui o objetivo de gerar informações que sejam relevantes e úteis para os seus usuários. Essas informações são obtidas a partir dos relatórios e demonstrativos contábeis que são originados dos registros de cada movimentação que a entidade faz.

2.3.1 Regimes Contábeis

O regime contábil refere-se a forma de contabilização dos processos do orçamento e dos demais fatos que são mensuráveis em moeda. Existem três tipos de regime para as práticas contábeis, são eles: regime de caixa, regime de competência e regime misto (ARRUDA; PAIXÃO, 2020).

O regime de caixa é definido por Kohama (2014, p. 36) como

[...] aquele em que, como norma geral, a receita é reconhecida no período em que é arrecadada e a despesa paga nesse mesmo período. Portanto o regime de caixa é o que compreende, exclusivamente, todos os recebimentos e pagamentos efetuados no exercício, mesmo aqueles relativos a períodos contábeis anteriores.

O autor também define o regime de competência como

[...] aquele em que as receitas e as despesas são atribuídas aos exercícios de acordo com a real incorrência, isto é, de acordo com a data do fato gerador, e não quando são recebidos ou pagos em dinheiro. Pelo regime de competência, toda receita e toda despesa do exercício pertencem ao próprio exercício, embora já empenhadas; uma vez terminada a vigência do orçamento, passam para o exercício seguinte, a fim de serem arrecadadas ou pagas, continuando, entretanto, a pertencer ao orçamento que lhes deu origem.

O regime de caixa compreende tudo o que foi recolhido e liquidado no exercício e, após o seu fechamento, as despesas e receitas que não foram pagas ou recebidas são transportadas para o ano seguinte. Já no regime de competência as receitas e despesas são alocadas conforme o fato gerador, não importando se foram realmente arrecadadas ou pagas. Dessa forma, as receitas que foram registradas mas não arrecadadas antes do fechamento do exercício são identificadas como resíduos ativos ou restos a arrecadar e as despesas que não foram liquidadas

antes do fechamento do exercício identificam-se como resíduos passivos ou restos a pagar (ALVES, 2017).

Alves define o regime contábil misto como a adoção dos dois regimes citados anteriormente. Nesse caso, as receitas são registradas e apropriadas pelo regime de caixa, enquanto as despesas são apropriadas no instante em que são empenhadas, desconsiderando-se o momento da liquidação, seguindo assim, o regime de competência.

A Contabilidade aplicada ao setor público adota o regime misto e o de competência. Sob o enfoque orçamentário, o regime contábil a ser utilizado é o misto, ou seja, caixa para as receitas e competência para as despesas, sendo contabilizadas, respectivamente, no momento da arrecadação e do empenho. Sob o enfoque patrimonial, é utilizado o regime da competência tanto na receita, como na despesa (BEZERRA FILHO, 2015).

2.3.2 Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público

No encerramento de um exercício financeiro a contabilidade deve realizar diversos relatórios contábeis que são exigidos por lei. Assim como na Contabilidade comercial, a Contabilidade pública também precisa fazer o levantamento de relatórios, os quais são chamados de demonstrações contábeis. O objetivo da estrutura patrimonial pública é a boa administração dos recursos públicos, assim, os demonstrativos são estruturados para conferir se o saldo do orçamento do próximo exercício será positivo ou negativo (CONTE; SANTOS, 2014).

As demonstrações contábeis evidenciam os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio público. Representando a situação patrimonial e o desempenho da entidade, elas promovem a transparência dos resultados da gestão pública de um determinado exercício financeiro. Segundo Arruda e Paixão (2020, p. 196) “a finalidade das demonstrações contábeis é proporcionar informação sobre a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade que seja útil a grande número de usuários em suas avaliações e tomada de decisões sobre a alocação de recursos.” Essas informações devem subsidiar a tomada de decisão, a prestação de contas e a responsabilização da entidade quanto aos recursos que lhe foram confiados.

Os autores também comentam sobre a obrigação da divulgação e disponibilização das demonstrações para a sociedade, sendo publicadas na imprensa oficial, nos órgão de controle interno e externo e disponibilizadas para acesso da sociedade em local e prazos indicados e em meios de comunicação eletrônicos de acesso público. Suas informações devem ser extraídas

dos registros e dos documentos do sistema contábil da entidade; devem conter a identificação da entidade, da autoridade responsável e do contabilista; apresentar os valores do período anterior como forma de comparação; agrupar as contas semelhantes e agregar os pequenos saldos, desde que seja indicada a sua natureza e não ultrapasse 10% do valor do grupo de contas; os valores monetários podem ser apresentados em unidades de milhar ou de milhão.

Todas as demonstrações devem ser acompanhadas de notas explicativa e sua divulgação, de acordo com Bezerra Filho (2015, p. 299-300), deve ser da seguinte forma

- **Demonstrações Contábeis Consolidadas:** devem compor a Prestação de Contas Anual de Governo, que recebe parecer prévio pelo Tribunal de Contas competente (Contas de Governo);
- **Demonstrações Contábeis Não Consolidadas:** devem compor a tomada ou prestação de contas anual dos administradores públicos (Contas de Gestão).

Do ponto de vista de Bezerra Filho e Feijó (2012), a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade com os padrões internacionais fez com que houvesse a necessidade de inserir novos demonstrativos contábeis, no âmbito da gestão pública. Com isso, foram aprovadas a Demonstração dos Fluxos de Caixa e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, tendo sua obrigatoriedade exigida a partir de 2014.

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (2018) cita o conjunto de Demonstrações contábeis aplicadas ao setor público, sendo composto por: Balanço Patrimonial; Demonstração das Variações Patrimoniais; Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; Demonstração dos Fluxos de Caixa; Balanço Orçamentário; Balanço Financeiro; Notas Explicativas; e informação comparativa com o período anterior.

Lima (2018, p. 269) afirma que o papel do Balanço Patrimonial é “[...]evidenciar, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública por meio das contas representativas do patrimônio público.” O quadro principal do demonstrativo é elaborado por contas de ativos, que devem ser dispostas em ordem decrescente de grau de conversibilidade; contas de passivos, em ordem decrescente de grau de exigibilidade; e, patrimônio líquido.

Segundo a autora, o Balanço Patrimonial deve ser acompanhado de três apêndices. O primeiro é o Quadro dos ativos e passivos financeiros e permanentes, o qual apresenta as contas de ativos e passivos financeiros que não apresentam passivos patrimoniais associados. O Quadro das contas de compensação expõe os atos do ativo e do passivo a executar que podem afetar potencialmente o patrimônio. Por último, o Quadro do superávit/déficit financeiro, como o nome diz, exhibe o superávit ou o déficit financeiro da entidade e deve ser segregado por fonte ou destinação de recursos.

A Demonstração das Variações Patrimoniais envolve a execução patrimonial e tem por objetivo demonstrar as alterações no patrimônio da entidade durante um exercício e indicar o seu resultado patrimonial. É elaborada através da diferença entre as variações patrimoniais aumentativas (compreendido pelas receitas, como impostos e contribuições) e as variações patrimoniais diminutivas (são as despesas de pessoal e benefícios previdenciários, por exemplo) (ANDRADE, 2017).

Andrade discorre que a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido apresenta o aumento ou diminuição da riqueza de uma entidade durante dois exercícios. Tendo substituído a Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados, ela pode informar as movimentações que ocorreram nas contas do patrimônio líquido, indicando os acréscimos e as diminuições. Basicamente, a demonstração apresentará: déficit/superávit patrimonial do período; cada mutação no patrimônio líquido; o efeito da mudança nos critérios contábeis; e, as transações de capital com os proprietários.

Introduzida no grupo das demonstrações contábeis obrigatórias a Demonstração dos Fluxos de Caixa resume, de forma organizada e transparente, a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos que era utilizada anteriormente. De natureza gerencial, a DFC permite uma visão futura dos recursos da entidade. De acordo com Alves (2017, p. 103) “por meio da verificação dos dados apresentados, o usuário compreenderá a capacidade real referente à geração de dinheiro no curto prazo pela entidade. Ele também reconhecerá suas necessidades.” Isso significa que através da DFC é possível avaliar a capacidade de geração de caixa e a necessidade de utilização do fluxo de caixa da entidade.

O fluxo de caixa controla as entradas e saídas dos recursos públicos, por isso é uma excelente ferramenta para a transparência pública. A autora também dispõe sobre os critérios de elaboração da DFC, a qual deve ser realizada semelhante ao modelo do setor privado, pelo método direto ou indireto, sendo que o direto é o mais indicado. As transações no caixa e seus equivalentes devem ser apresentadas dividindo-se entre fluxos de atividades operacionais, de investimentos e de financiamentos.

Para Kohama (2014), o Balanço Orçamentário é um quadro de contabilidade onde se distribuem as receitas previstas e realizadas e as despesas fixadas e realizadas no orçamento. Igualando-se as somas opostas com os resultados, através do previsto e do realizado, é possível descobrir se a entidade teve um déficit ou um superávit no período.

Segundo o autor, as receitas do exercício devem ser apresentadas a nível de espécie, enquanto as despesas, a nível de créditos orçamentários e suplementares globais. O quadro das receitas deve apresentar a previsão inicial, a previsão atualizada, as receitas realizadas e os

saldos. Já o quadro das despesas, apresentará a dotação inicial, a dotação atualizada, as despesas empenhadas, as despesas liquidadas, as despesas pagas e o saldo da dotação. Para concluir, o Balanço Orçamentário indica se houve um superávit ou um déficit entre as receitas previstas e realizadas, e entre as despesas fixadas e empenhadas.

O Balanço Financeiro, de acordo com Piscitelli e Timbó (2019, p. 340), tem por objetivo demonstrar “[...] a receita e a despesa orçamentária realizadas, 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.”

Os autores proferem que o demonstrativo deve apresentar duas colunas, uma de receitas/ingressos e outra de despesas/dispêndios. A primeira coluna deve conter as receitas orçamentárias por categorias econômicas, as receitas extraorçamentárias e os saldos do exercício anterior. A segunda coluna incluirá as despesas orçamentárias por função, as despesas extraorçamentárias e o saldos para o exercício seguinte. O resultado financeiro corresponde à diferença entre os ingressos e os dispêndios, sendo assim, quando os ingressos forem maiores, ocorre um superávit, e quando os dispêndios forem maiores, ocorre um déficit.

Todos os demonstrativos apresentados acima devem ser complementados por Notas Explicativas, as quais são muito importantes na interpretação das demonstrações, por isso, devem ser relevantes, claras e objetivas. O objetivo das Notas Explicativas é declarar informações complementares e relevantes que são necessárias para o entendimento da demonstração contábil. Entre as informações contidas nas Notas Explicativas pode-se citar: mudanças de critérios de avaliação de estoques ou de elaboração das demonstrações contábeis; fatos que podem afetar os resultados; estimativas realizadas; aplicação de normas contábeis; provisões de ações indenizatórias (ASSUMPÇÃO, 2012).

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (2018) descreve que todas as demonstrações contábeis devem fornecer informação comparativa com o período anterior para todos os valores que são apresentados. Com os montantes de dois ou mais exercícios financeiros, é possível realizar uma análise referente ao desempenho que a entidade está tendo em cada ano de sua gestão e também acompanhar a evolução de cada conta contábil, seja uma receita, uma despesa, um ativo, um passivo ou um patrimônio da entidade.

É possível perceber que todos esses relatórios emitidos pela Contabilidade pública possuem muitas informações sobre todos os processos de gestão das entidades. Essas informações beneficiam a transparência pública, ajudando os cidadãos a controlar as atividades do governo e também auxiliam os gestores públicos no planejamento e no controle financeiro dos recursos municipais.

2.4 DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA

A Demonstração dos Fluxos de Caixa é um dos demonstrativos elaborados pela contabilidade, tanto do setor privado como do setor público, que é utilizado pelos usuários para projetar fluxos de caixa futuros e analisar as mudanças que podem ocorrer na capacidade de manutenção do financiamento dos serviços públicos (ARRUDA; PAIXÃO, 2020).

Esse demonstrativo contribui com a transparência na gestão pública pois facilita o gerenciamento e controle financeiro das entidades públicas. Além disso, a DFC permite avaliar a situação e a capacidade da entidade gerar caixa e analisar as suas necessidades de liquidez. Andrade (2017, p. 411) enfatiza que:

este demonstrativo permite avaliar a capacidade da administração em assumir compromissos futuros, com base nos recursos destinados para tal. Cabe ressaltar que para se trabalhar um fluxo de caixa é preciso levar em consideração o passado, o presente e o futuro, de forma que forneça dados gerenciais para a tomada de decisão.

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (2018, p. 452) dispõe que a DFC, além de apresentar as entradas e saídas de caixas, deve identificar: “a. as fontes de geração dos fluxos de entrada de caixa; b. os itens de consumo de caixa durante o período das demonstrações contábeis; e c. o saldo do caixa na data das demonstrações contábeis.”

Segundo o MCASP, a informação contida na DFC deve permitir a análise da obtenção de recursos para financiar as atividades da entidade e como esses recursos foram utilizados. Assim, as informações são úteis na prestação de contas e responsabilização e na tomada de decisão.

Para Bezerra Filho (2015, p. 407), o principal objetivo da DFC consiste em

[...] apresentar informações relevantes inerentes aos ingressos (recebimentos) e dispêndios (pagamentos), em recursos financeiros (dinheiro), geridos pelos órgãos e entidades do setor público, em um determinado período, permitindo aos usuários analisar, em conjunto com as demais demonstrações contábeis, sua capacidade de geração e consumo de caixa e equivalentes.

Em outras palavras mas com a mesma lógica, Conte e Santos (2014, p. 214) definem que o principal objetivo da DFC é “[...] fornecer informações relevantes sobre as entradas e saídas de caixa ou dos equivalentes de caixa em um determinado período para possibilitar a tomada de decisões em cenários futuros.”

Alves (2017, p. 103-104) cita alguns dos benefícios proporcionados pela DFC:

- Favorece uma avaliação intensa relativa às alterações que ocorreram no caixa, possibilitando também a verificação do seu modelo estrutural financeiro de curto prazo.
- Verifica a capacidade de produção de dinheiro em caixa.
- Eleva a expectativa de equiparar os relatórios referentes ao que foi realizado com os de outras entidades.
- Oportuniza que os dados antigos relativos ao fluxo de caixa sejam usados como indicadores relevantes relativos a períodos definidos.
- Verifica as possíveis situações de investimentos que possam ser realizados.
- Realiza o controle de decisões relevantes que possuem efeito monetário, já que o dinheiro obrigatoriamente passará pelo caixa.
- Verifica a posição atual e futura do caixa da entidade, evitando assim possíveis ocorrências de insuficiência de saldo e o não cumprimento das suas obrigações.

Tendo em vista os principais objetivos, os benefícios e o alcance da DFC, é possível perceber a importância que a demonstração apresenta para a análise, o controle e a tomada de decisão. Contudo, para alcançar tais objetivos, o demonstrativo precisa ser disponibilizado para os usuários, sejam eles cidadãos ou pessoas que participam da administração pública, observando a publicação na imprensa oficial, a disponibilização para acesso da sociedade em meios de comunicação eletrônicos de acesso público e remeter para os órgãos de controle interno e externo (ASSUMPÇÃO, 2012).

2.4.1 Estrutura e Elaboração da DFC

A Demonstração dos Fluxos de Caixa evidencia todas as alterações que ocorreram no caixa e equivalentes de caixa da entidade pública em um determinado exercício. Essas alterações devem ser apresentadas conforme a classificação de três fluxos: operacionais, de investimento e de financiamento. A soma desses fluxos deve ser igual à diferença entre os saldos iniciais e finais do caixa. Na elaboração da DFC devem ser utilizadas as contas da classe 6 do Plano de contas aplicado ao setor público, onde estão as contas de controle da execução do planejamento e orçamento (LIMA, 2018).

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (2018) a estrutura da DFC é composta por: quadro principal; quadro de transferências recebidas e concedidas; quadro de desembolsos de pessoal e demais despesas por função; e quadro de juros e encargos da dívida.

Arruda e Paixão (2020, p. 244) expõem que a DFC deve ser elaborada por meio de dois quadros demonstrativos, compreendidos por

- a) Quadro principal;
- b) Quadros anexos, compreendendo quatro quadros analíticos demonstrativos.

- i) *Quadro 1FC – Receitas derivadas e originárias;*
- ii) *Quadro 2FC – Transferências recebidas e concedidas;*
- iii) *Quadro 3FC – Desembolsos de pessoal e demais despesas por função;*
- iv) *Quadro 4FC – Juros e encargos da dívida.*

Segundo Quintana et al. (2011) a DFC da área pública deve ser elaborada conforme o modelo do setor privado, devendo apenas fazer algumas adaptações que são necessárias, por isso, o demonstrativo pode ser elaborado tanto pelo método direto como pelo indireto. O MCASP dispõe que o método mais indicado para a elaboração é o direto.

O método direto apresenta as contas que são mais relevantes, compreendidas pelas entradas e saídas do caixa e seus equivalentes, pelos seus valores brutos. Já o método indireto apresenta o fluxo de caixa por meio do resultado patrimonial do exercício, o qual é obtido através da movimentação líquida das contas das atividades operacionais, de investimento e de financiamento (CONTE; SANTOS, 2014).

Alves (2017, p. 109-110) comenta um pouco mais sobre cada um dos métodos:

Na utilização do método direto, o gestor precisa classificar o recebimento e o pagamento brutos das atividades operacionais conforme sua natureza contábil. Ele deve discriminá-los, por exemplo, em recebimentos de clientes ou pagamento de fornecedores. O método direto evidencia a movimentação de entradas e saídas que ocorreram no caixa e equivalentes de caixa. Possibilita ainda que as informações de caixa possam estar disponíveis diariamente.

O método indireto tem como base os lucros ou prejuízos do exercício (DRE). Dessa forma, não trata diretamente das informações da demonstração do fluxo de caixa, por isso é denominado indireto. Você deve converter as informações, tornando o processo mais lento e podendo evidenciar resultados desfavoráveis se ele for realizado em período estendido. Por meio do método indireto, se corre o risco de apresentar uma série de distorções caso haja alterações na legislação.

Assim como todas as outras demonstrações, a DFC deve apresentar Notas explicativas, com informações relevantes e complementares, sempre que for necessário. Entre essas informações, pode-se divulgar: o método utilizado; os critérios de definição dos equivalentes de caixa; a projeção de fluxos futuros; e demais informações necessárias para o correto entendimento da DFC (ASSUMPÇÃO, 2012).

A seguir será exposto cada um dos quadros que compõem a estrutura da DFC e suas respectivas funções.

2.4.1.1 Quadro Principal

O primeiro quadro a ser exposto na DFC é o quadro principal. Nele são apresentadas todas as movimentações que ocorreram no caixa e equivalentes de caixa e é aqui que os fluxos são divididos entre operacionais, de investimentos e de financiamentos (ANDRADE, 2017).

Conforme Arruda e Paixão (2020, p. 248-249), os fluxos

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

O quadro 3 apresenta a estrutura do quadro principal da DFC.

Quadro 3 – Estrutura do quadro principal

<ENTE DA FEDERAÇÃO>			
DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA			
Exercício: 20XX			
	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS			
Ingressos			
Receita Tributária			
Receita de Contribuições			
Receita Patrimonial			
Receita Agropecuária			
Receita Industrial			
Receita de Serviços			
Remuneração das Disponibilidades			
Outras Receitas Derivadas e Originárias			
Transferências recebidas			
Desembolsos			
Pessoal e demais despesas			
Juros e encargos da dívida			
Transferências concedidas			
Outros desembolsos operacionais			
Fluxo de caixa líquido das atividades operacionais (I)		_____	_____

Continuação

FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO

Ingressos

Alienação de bens
Amortização de empréstimos e financiamentos concedidos
Outros ingressos de investimentos

Desembolsos

Aquisição de ativo não circulante
Concessão de empréstimos e financiamentos
Outros desembolsos de investimentos

Fluxo de caixa líquido das atividades de investimento (II)

FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO

Ingressos

Operações de crédito
Integralização do capital social de empresas dependentes
Outros ingressos de financiamento

Desembolsos

Amortização/Refinanciamento da dívida
Outros desembolsos de financiamentos

Fluxo de caixa líquido das atividades de financiamento (III)

GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA (I+II+III)

Caixa e Equivalentes de caixa inicial
Caixa e Equivalentes de caixa final

Fonte: MCASP (2018, p. 458-459).

Apresentada a estrutura do principal quadro que compõe a DFC, nota-se que cada um dos fluxos abrangem as entradas e as saídas de caixa, o que possibilita a realização de diversas análises. O quadro 4 apresenta a definição dos ingressos e dos desembolsos de cada fluxo e do caixa e seus equivalentes.

Quadro 4 – Definição dos Ingressos e Desembolsos dos Fluxos da Demonstração dos Fluxos de Caixa

FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS	
Ingresso das operações	Receitas que se relacionam com as atividades operacionais da entidade. Os valores são demonstrados líquidos de suas deduções e com as transferências recebidas.
Desembolso das operações	Despesas que vinculam-se às atividades operacionais. Envolvem os gastos de pessoal, juros e encargos da dívida e transferências concedidas.
FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO	
Ingressos de investimento	Receitas referentes à alienação de bens do ativo não circulante e à amortização de empréstimos concedidos.
Desembolso de investimento	Despesas com aquisição de ativos não circulantes e concessões de empréstimos e financiamentos.
FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO	
Ingressos de financiamento	Obtenção de empréstimos, financiamentos ou outras operações de crédito. Também inclui o capital social de empresas dependentes.
Desembolso de financiamento	Despesas com amortização e renegociação da dívida.
CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA	Valor em espécie, depósitos bancários, aplicações financeiras de curto prazo e elevada liquidez e receita orçamentária arrecadada e retida para recolhimento em poder bancário.

Fonte: Adaptado de Alves (2017).

O fluxo de caixa das atividades operacionais serve como um importante indicador para saber como as operações da entidade são financiadas e qual a proporção que o governo consegue cobrir por meio da tributação e outras cobranças. Ele também demonstra a capacidade que a entidade tem de manter a sua atividade operacional sem precisar recorrer à empréstimos e financiamentos. O fluxo de caixa das atividades de investimento possui a função de representar as saídas de caixa que contribuirão na futura prestação de serviços da entidade. E, por último, o fluxo de caixa das atividades de financiamento estabelece uma provisão de fluxos futuros por parte de provedores de capital (MCASP, 2018).

2.4.1.2 Quadros Anexos

O primeiro quadro anexo é o quadro de receitas derivadas e originárias. O quadro 5 apresenta sua forma de estruturação.

Quadro 5 – Estrutura do quadro de receitas derivadas e originárias

<ENTE DA FEDERAÇÃO>		
QUADRO DE RECEITAS DERIVADAS E ORIGINÁRIAS		
	Exercício: 20XX	
	Exercício Atual	Exercício Anterior
RECEITAS DERIVADAS E ORIGINÁRIAS		
Receita Tributária		
Receita de Contribuições		
Receita Patrimonial		
Receita Agropecuária		
Receita Industrial		
Receita de Serviços		
Remuneração das Disponibilidades		
Outras Receitas Derivadas e Originárias		
<i>Total das Receitas Derivadas e Originárias</i>	_____	_____

Fonte: Andrade (2017, p. 413).

O quadro apresenta cada uma das receitas derivadas e originárias e também os seus totais.

Bezerra Filho (2015, p. 413) conceitua as receitas derivadas como “[...] receitas obtidas pelo poder público por meio da soberania estatal. Decorrem de imposição constitucional ou legal e, por isso, auferidas de forma impositiva [...]”.

O autor também discorre sobre as receitas originárias, as quais compreendem “[...] receitas arrecadadas por meio da exploração de atividades econômicas pela Administração Pública.”

Essas receitas compreendem a arrecadação da entidade governamental. As receitas derivadas, originadas por meio de dispositivos legais, abrangem as receitas tributárias e as de contribuições especiais. Já as receitas originárias, referem-se à rendas originadas do patrimônio mobiliário e imobiliário da entidade, como por exemplo, as receitas de aluguel de algum patrimônio público, as receitas decorrentes de prestações de serviços comerciais e de vendas de mercadorias industriais ou agropecuárias (ALVES, 2017).

O próximo quadro anexo é o quadro de transferências recebidas e concedidas, apresentado pelo quadro 6.

Quadro 6 – Estrutura do quadro de transferências recebidas e concedidas

<ENTE DA FEDERAÇÃO>		
QUADRO DE TRANSFERÊNCIAS RECEBIDAS E CONCEDIDAS		
Exercício: 20XX		
	Exercício Atual	Exercício Anterior
TRANSFERÊNCIAS CORRENTES RECEBIDAS		
Intergovernamentais		
da União		
de Estados e Distrito Federal		
de Municípios		
Intragovernamentais		
Outras transferências correntes recebidas		
<i>Total das Transferências Correntes Recebidas</i>	_____	_____
TRANSFERÊNCIAS CONCECIDAS		
Intergovernamentais		
a União		
a Estados e Distrito Federal		
a Municípios		
Intragovernamentais		
Outras transferências concedidas		
<i>Total das Transferências Concedidas</i>	_____	_____

Fonte: MCASP (2018, p. 459).

Este quadro, como o nome já diz, trata das transferências que foram recebidas e concedidas pela entidade. Para compreender o quadro é importante saber diferenciar as transferências intergovernamentais das transferências intragovernamentais. Segundo o MCASP (2018), as transferências intergovernamentais ocorrem entre entes da Federação distintos, enquanto as transferências intragovernamentais ocorrem entre entes da Federação de um mesmo âmbito.

Segundo Quintana (2016, p. 39) as transferências intergovernamentais “refletem as movimentações de recursos financeiros que não representam arrecadação ou aplicação direta.” Quanto às transferências intergovernamentais, o autor relata que

refletem as movimentações de recursos financeiros entre órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta. Aquelas efetuadas em cumprimento à execução do orçamento; são as quotas, os repasses e sub-repasses. Aquelas que não se relacionam com o orçamento, em geral, decorrem da transferência de recursos relativos aos restos a pagar. Esses valores, quando observados os demonstrativos consolidados, são compensados.

O quadro de desembolso de pessoal e demais despesas por função, compreende o terceiro quadro anexo da DFC. Sua estrutura é representada no quadro 7.

Quadro 7 – Estrutura do quadro de desembolsos de pessoal e demais despesas por função

<ENTE DA FEDERAÇÃO>		
QUADRO DE DESEMBOLSOS DE PESSOAL E DEMAIS DESPESAS POR FUNÇÃO		
Exercício: 20XX		
	Exercício Atual	Exercício Anterior
Legislativa		
Judiciária		
Essencial à Justiça		
Administração		
Defesa Nacional		
Segurança Pública		
Relações Exteriores		
Assistência Social		
Previdência Social		
Saúde		
Trabalho		
Educação		
Cultura		
Direitos da Cidadania		
Urbanismo		
Habitação		
Saneamento		
Gestão Ambiental		
Ciência e Tecnologia		
Agricultura		
Organização Agrária		
Indústria		
Comércio e Serviços		
Comunicações		
Energia		
Transporte		
Desporto e Lazer		
Encargos Especiais		
<i>Total dos Desembolsos de Pessoal e Demais Despesas por Função</i>	_____	_____

Fonte: MCASP (2018, p. 460).

Conforme o próprio nome sugere, este quadro indica as despesas da entidade com pessoal, dividindo e apresentando a remuneração dos servidores públicos em cada área do governo, e as demais despesas de manutenção das atividades do governo por função.

O último quadro anexo, representado no quadro 8, é o quadro de juros e encargos da dívida.

Quadro 8 – Estrutura do quadro de juros e encargos da dívida

<ENTE DA FEDERAÇÃO>		
QUADRO DE JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA		
Exercício: 20XX		
	Exercício Atual	Exercício Anterior
Juros e Correção Monetária da Dívida Interna		
Juros e Correção Monetária da Dívida Externa		
Outros Encargos da Dívida		
<i>Total dos Juros e Encargos da Dívida</i>	_____	_____

Fonte: MCASP (2018, p. 460).

Neste quadro são apresentados os gastos com juros, correção monetárias e demais encargos da dívida pública interna e externa da entidade.

Em síntese, a DFC, conforme abordado, se apresenta como um instrumento contábil que possui grande importância para a transparência da gestão pública municipal. Assim, nos próximos capítulos, esse estudo desenvolve uma análise da gestão fiscal do Município de São Domingos do Sul nos anos 2019 e 2020.

3 METODOLOGIA

O método consiste em um conjunto de regras que visam desenvolver uma investigação para produzir novos conhecimentos, ou seja, é o caminho para chegar a um fim. A metodologia científica compreende os passos que são utilizados para produzir um conhecimento confiável, que seja o mais próximo possível da objetividade empírica (GIL, 2019).

Este capítulo retrata os procedimentos metodológicos que foram empregados no desenvolvimento do trabalho: a classificação da pesquisa, a forma de coleta de dados, sua análise e interpretação e as variáveis do estudo.

3.1 CLASSIFICAÇÃO E DELINEAMENTO DA PESQUISA

Dentre os vários métodos possíveis para o desenvolvimento da pesquisa, quanto à espécie da pesquisa científica, encontra-se a pesquisa aplicada e a pesquisa diagnóstico.

A pesquisa aplicada, de acordo com Michel (2015, p. 53), “tem como objetivo a aplicação, a utilização dos conhecimentos e resultados adquiridos na pesquisa básica [...]”. Ou seja, esse método baseia-se em teorias sobre a análise da Demonstração dos Fluxos de Caixa na Contabilidade pública que já existem e que foram obtidas no referencial teórico.

Segundo Martins e Theóphilo (2016, p. 79), a pesquisa diagnóstico consiste em “[...] uma estratégia de investigação aplicada que se propõe explorar o ambiente, levantando e definindo problemas.” Este trabalho analisou a gestão fiscal de um município, avaliou como ela foi realizada e discorreu sobre o seu desempenho.

Na classificação segundo os objetivos, a pesquisa enquadra-se como descritiva.

A pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los. Procura descobrir, com a maior precisão possível, a frequência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão com outros, sua natureza e suas características. Busca conhecer as diversas situações e relações que ocorrem na vida social, política, econômica e demais aspectos do comportamento humano, tanto do indivíduo tomado isoladamente como de grupos e comunidades mais complexas (CERVO; BERVIAN; SILVA, 2007, p. 61-62).

A pesquisa caracteriza-se como descritiva pois foram investigados dados e informações que já estavam disponíveis. Foram utilizadas as Demonstrações dos Fluxos de Caixa, as quais já estavam disponíveis e não foi alterado nada em sua estrutura, apenas analisado os dados e descrito os resultados.

Segundo a abordagem do problema a pesquisa caracteriza-se como sendo mista (qualitativa e quantitativa). De acordo com Michel (2015), a pesquisa qualitativa interpreta situações, conclui valores através de análise coerente e apresenta os resultados no formato de texto corrido, já a pesquisa quantitativa quantifica os dados obtidos através de técnicas numéricas, onde os resultados são apresentados através de tabelas e gráficos. A pesquisa mista é uma junção dos dois métodos, onde se interpreta, discute e correlaciona os dados que são obtidos estatisticamente. Nesta pesquisa, os resultados foram apresentados na forma quantitativa através da tabulação e utilização de gráficos e na forma qualitativa através da descrição em texto das análises que foram realizadas.

Quanto aos procedimentos técnicos a pesquisa enquadra-se como documental e estudo de caso.

Para Marconi e Lakatos (2021, p. 66) “a característica da pesquisa documental é que a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias.” O presente estudo utilizou a Demonstração dos Fluxos de Caixa de uma prefeitura municipal, a qual é um documento de fonte primária.

O estudo de caso, segundo Gil (2019, p. 63), “[...] consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos casos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante outros delineamentos já considerados.” Este estudo tem como base os relatórios da Prefeitura Municipal de São Domingos do Sul, por isso caracteriza-se como sendo um estudo de caso.

3.2 PROCEDIMENTO E TÉCNICA DE COLETA DE DADOS

O procedimento de coleta de dados adotado neste trabalho foi a pesquisa documental. Esse tipo de pesquisa utiliza documentos, escritos ou não, como a principal fonte de dados, informações e evidências. Como exemplo de documentos pode-se citar: gravações, diários, correspondências, fotografias, filmes, mapas e documentos arquivados em entidades públicas e privadas. A pesquisa documental possui semelhanças e pode até confundir-se com a pesquisa bibliográfica. A principal diferença está na natureza das fontes, enquanto a bibliográfica utiliza fontes secundárias, como livros, jornais e artigos, a documental utiliza fontes primárias, ou seja, documentos que ainda não foram objeto de análise (MARTINS; THEÓPHILO, 2016).

Conforme o desenvolvimento de uma investigação, a pesquisa documental poderá ser uma fonte de dados e informações auxiliar, subsidiando o melhor entendimento de achados e também corroborando evidências coletadas por outros instrumentos e outras

fontes, possibilitando a confiabilidade de achados através de triangulações de dados e de resultados (MARTINS; THEÓPHILO, 2016, p. 87).

A coleta de dados foi realizada por meio da internet, no sítio do portal da transparência da Prefeitura Municipal de São Domingos do Sul. Foram obtidas as Demonstrações Contábeis Obrigatórias, dentre as quais a Demonstração dos Fluxos de Caixa. As demonstrações que foram utilizadas compreendem os exercícios contábeis de 2019 e 2020.

3.3 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

Após a coleta de dados, é necessário analisá-los e interpretá-los para que tenham sentido. A análise é basicamente a confrontação dos dados coletados com outros dados que foram obtidos por meio da pesquisa, tabulando, resumindo e organizando esses dados em tabelas, gráficos ou diagramas. Já a interpretação é realizada mediante a análise dos dados com base em alguma teoria (GIL, 2019).

De acordo com Marconi e Lakatos (2021), a análise e a interpretação são atividades distintas mas que se relacionam entre si. Na análise, o pesquisador detalha os dados obtidos para conseguir respostas para as suas indagações. Na interpretação, o pesquisador procura dar significado para as respostas, baseando-se em teorias, e relacionando os objetivos propostos ao tema.

Os dados coletados das Demonstrações dos Fluxos de Caixa foram tabulados de forma a conter os campos totais das atividades operacionais, de investimento, de financiamento e a geração líquida de caixa, comparando os totais de todos os anos analisados. Após, esses dados foram trabalhados com as técnicas de análise das demonstrações contábeis, ou seja, análise horizontal, vertical e análise através de índices. Os indicadores trabalhados foram: quociente do fluxo de caixa líquido das atividades operacionais em relação ao resultado patrimonial; quociente da capacidade de amortização de dívida; e quociente da atividade operacional. Na sequência, foram elaborados gráficos com os resultados obtidos, os quais foram interpretados no intuito de responder à questão problema da pesquisa.

3.4 VARIÁVEIS DO ESTUDO

As três principais variáveis que compõem o estudo são: Contabilidade pública; Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público; e Demonstração dos Fluxos de Caixa.

Contabilidade pública: segundo Arruda e Paixão (2020, p. 13), “[...] é o ramo da Ciência Contábil voltado para o registro, o controle e a demonstração dos fatos mensuráveis em moeda que afetam o patrimônio da União, dos estados e dos municípios”. A contabilidade seleciona, registra, resume, interpreta e divulga os fatos que afetam as situações patrimoniais, financeiras e orçamentárias das entidades públicas.

Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público: para Andrade (2017), as demonstrações contábeis possuem um papel de fundamental importância na gestão pública pois, fornecem informações sobre os resultados orçamentários, econômicos, patrimoniais e financeiros das entidades. Com isso, elas contribuem no processo de tomada de decisão, na prestação de contas, na transparência da gestão fiscal e na instrumentalização do controle social.

Demonstração dos Fluxos de Caixa: é uma das demonstrações contábeis que são obrigatórias para o setor público. Ela deve apresentar as entradas e saídas de caixa nos fluxos operacional, de investimento e de financiamento, expondo as fontes de geração de caixa, os itens de consumo e o seu saldo final. Por meio da DFC é possível avaliar a capacidade de geração de caixa da entidade e as suas necessidades (ALVES, 2017).

4 APRESENTAÇÃO DE RESULTADOS

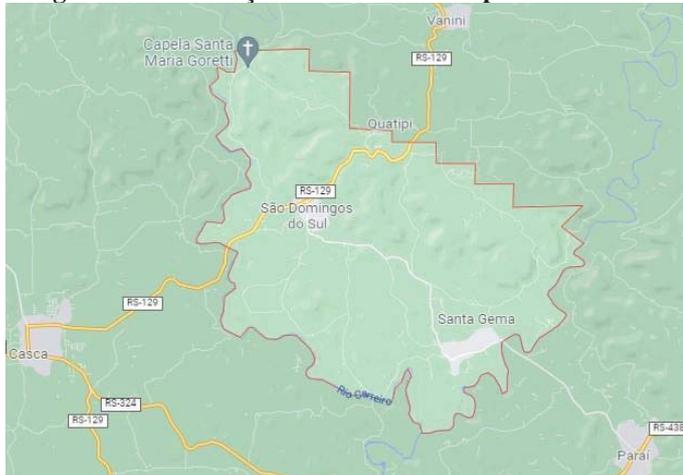
O presente capítulo, através de uma análise exploratória da Demonstração dos Fluxos de Caixa, busca analisar o desempenho da gestão fiscal do Município de São Domingos do Sul no exercício de 2020 quando comparado ao exercício de 2019. A escolha do exercício base 2020 ocorreu pelo ano atípico das finanças municipais motivado pela pandemia do COVID-19, que afetou o desempenho econômico do país, impactando possivelmente nas receitas, e, no caso das despesas, o empenho no enfrentamento a pandemia.

Na primeira seção é caracterizado o Município em estudo, onde são apresentados dados de localização, econômicos e sociais, bem como uma descrição da estrutura orçamentária. Nas seções seguintes é exposta a análise e interpretação das Demonstrações dos Fluxos de Caixa de 2019 e 2020, através do tratamento e organização dos dados em tabelas e gráficos, utilizando-se das análises verticais e horizontais de cada um dos quadros que compõem a DFC e também da análise por quocientes.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DO MUNICÍPIO DE SÃO DOMINGOS DO SUL

O Município de São Domingos do Sul está localizado na encosta superior do nordeste do Estado do Rio Grande do Sul, na micro região do alto do Taquari. Tem acesso pelas rodovias RS 129, RS 324 e BR 285, o Município faz limite com os Municípios de Casca, Vanini e Paraí. Segundo dados obtidos do IBGE (2020), o Município possui uma área territorial de 78.670 km² e uma população estimada de 3.083 pessoas. A imagem 1 ilustra o mapa e a área territorial do Município.

Imagem 1 – Localização e área do Município de São Domingos do Sul



Fonte: Google (2021).

Conforme informações extraídas do site Municipal, sua história inicia por volta de 1894, quando chegaram os primeiros imigrantes de origem alemã, polonesa e italiana, os quais uniram-se para expulsar os caboclos que ali viviam. Essas famílias originaram o primeiro povoado, que foi denominado de Barracão, por conta de um casarão que servia como casa de pasto e pouso dos carreteiros. A primeira capela foi construída em 1907, tendo como padroeiro São Domingos, de onde originou-se o nome do Município posteriormente. O distrito pertencia, inicialmente, ao Município de Guaporé e em 1954 foi transferido para Casca. Finalmente, em 1987 o Município conseguiu sua emancipação e atualmente é constituído por dois distritos: São Domingos do Sul e Santa Gema.

A economia municipal abrange principalmente a indústria, o comércio, a prestação de serviços, a agricultura e a extração de basalto. Segundo o SEBRAE, os segmentos com maior participação no número de empresas em 2019 foram: extração de pedra, areia e argila, comércio varejista de material de construção e transporte rodoviário de carga.

4.2 ANÁLISE DOS FLUXOS DE CAIXA

A Demonstração dos Fluxos de Caixa é um instrumento que possui grande importância na gestão pública. Através dela são extraídos dados que evidenciam as alterações nos caixas, sendo possível verificar quais contas foram responsáveis por essas alterações e qual o resultado obtido nas atividades operacionais, de investimento e de financiamento. Isso proporciona condições para que o gestor possa planejar, controlar e administrar os recursos públicos. O Município em estudo utiliza o método direto na elaboração da DFC, o qual demonstra de forma clara o desempenho da entidade. As DFC analisadas nessa seção compreendem os exercícios de 2019 e 2020.

4.2.1 Análise Vertical e Horizontal da DFC

A tabela 1 mostra a DFC do Município de São Domingos do Sul, contendo as análises vertical e horizontal, propiciando uma comparação do desempenho fiscal do Município no exercício 2020 quando comparado ao exercício de 2019. Reitera-se que para fins de análise utilizou-se a metodologia proposta por Lima e Diniz (2016).

Tabela 1 – Análise Vertical e Horizontal das Demonstrações dos Fluxos de Caixa de 2019 e 2020

DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA					
	2019	AV 2019	2020	AV 2020	AH
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS					
Ingressos	R\$ 16.636.988,68	100,00%	R\$ 18.482.562,38	100,00%	11,09%
Receitas derivadas e originárias	R\$ 1.637.297,48	9,84%	R\$ 2.510.612,80	13,58%	53,34%
Transferências recebidas	R\$ 13.600.027,25	81,75%	R\$ 14.453.594,92	78,20%	6,28%
Ingressos Extraorçamentários	R\$ 1.399.663,95	8,41%	R\$ 1.518.354,66	8,22%	8,48%
Desembolsos	R\$ 15.596.334,98	93,74%	R\$ 16.380.953,88	88,63%	5,03%
Pessoal e demais despesas	R\$ 13.167.224,50	79,14%	R\$ 13.788.705,82	74,60%	4,72%
Juros e encargos da dívida	R\$ 436.754,26	2,63%	R\$ 457.499,44	2,48%	4,75%
Transferências concedidas	R\$ 631.989,49	3,80%	R\$ 546.170,32	2,96%	-13,58%
Desembolsos Extraorçamentários	R\$ 1.360.366,73	8,18%	R\$ 1.588.578,30	8,60%	16,78%
FLUXOS DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS	R\$ 1.040.653,70	6,26%	R\$ 2.101.608,50	11,37%	101,95%
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO					
Ingressos	R\$ 4.412,41	100,00%	R\$ 165.424,00	100,00%	3649,06%
Alienação de bens	R\$ -	0,00%	R\$ 161.968,19	97,91%	0,00%
Amortização de empréstimos e financiamentos concedidos	R\$ 4.412,41	100,00%	R\$ 3.455,81	2,09%	-21,68%
Desembolsos	R\$ 1.303.018,44	29530,77%	R\$ 2.961.408,27	1790,19%	127,27%
Aquisição de ativo não circulante	R\$ 1.303.018,44	29530,77%	R\$ 2.961.408,27	1790,19%	127,27%
Concessão de empréstimos e financiamentos	R\$ -	0,00%	R\$ -	0,00%	0,00%
Outros desembolsos de investimentos	R\$ -	0,00%	R\$ -	0,00%	0,00%
FLUXOS DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO	-R\$ 1.298.606,03	-29430,77%	-R\$ 2.795.984,27	-1690,19%	115,31%
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO					
Ingressos	R\$ 591.707,27	100,00%	R\$ -	0,00%	-100,00%
Operações de crédito	R\$ -	0,00%	R\$ -	0,00%	0,00%
Integralização do capital social de empresas dependentes	R\$ -	0,00%	R\$ -	0,00%	0,00%
Transferências de capital recebidas	R\$ 591.707,27	100,00%	R\$ -	0,00%	-100,00%
Outros ingressos de financiamento	R\$ -	0,00%	R\$ -	0,00%	0,00%
Desembolsos	R\$ -	0,00%	R\$ -	0,00%	0,00%
Amortização/Refinanciamento da dívida	R\$ -	0,00%	R\$ -	0,00%	0,00%
Outros desembolsos de financiamentos	R\$ -	0,00%	R\$ -	0,00%	0,00%
FLUXOS DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO	R\$ 591.707,27	100,00%	R\$ -	0,00%	-100,00%
GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA					
Caixa e Equivalentes de caixa inicial	R\$ 1.106.417,37	76,83%	R\$ 1.440.172,31	193,11%	30,17%
Caixa e Equivalentes de caixa final	R\$ 1.440.172,31	100,00%	R\$ 745.796,54	100,00%	-48,21%

Fonte: Elaborada pelo autor (2021).

Conforme mostra a tabela 1, em 2019 os ingressos e desembolsos das atividades operacionais geraram um caixa positivo de R\$ 1.040.653,70, o qual representou 6,26% dos seus ingressos, enquanto em 2020, representou 11,37%, constituindo um resultado de R\$ 2.101.608,50, evidenciando que a Administração conseguiu gerar caixa suficiente para manter suas despesas operacionais e ainda sobraram recursos para serem destinados às atividades de investimentos e financiamentos. Percebe-se que o desempenho das atividades operacionais apresentou uma evolução de 101,95% do exercício de 2020 quando comparado ao de 2019. O mesmo pode ser atribuído ao aumento dos ingressos em 11,09%, sendo constituído principalmente pelas receitas derivadas e originárias que apresentaram uma evolução de 53,34%, e também ao baixo crescimento dos desembolsos, de 5,03%, onde houve uma queda de 13,58% nas transferências concedidas. Cabe ressaltar que mesmo em tempos de pandemia, o enfrentamento a Covid-19 não afetou negativamente as atividades operacionais do Município.

Ao analisar o fluxo de caixa líquido das atividades de investimento verifica-se que ele foi negativo nos dois exercícios, constituindo um decréscimo no caixa no valor de R\$ 1.298.606,03 em 2019 e R\$ 2.795.984,27 em 2020, esse resultado sugere que os investimentos foram realizados com recursos produzidos pelo caixa operacional ou com a aquisição de recursos de terceiros. Esse caixa negativo evoluiu em 115,31% de 2019 para 2020. Mesmo que os ingressos tenham aumentado significativamente em 3.649,06% por conta da alienação de bens ocorrida em 2020, ainda assim os desembolsos desse ano foram maiores que os ingressos, tendo uma variação positiva de 127,27% em relação à 2019, ocorrida pela aquisição de ativo não circulante.

As atividades de investimento realizadas em 2019 foram financiadas pelo resultado positivo das atividades operacionais e pelas transferências de capital recebidas por meio das atividades de financiamento. As atividades de investimento de 2020 também foram financiadas pelo resultado positivo das atividades operacionais do ano e, ainda assim, em falta de recursos, o Município também utilizou como fonte de financiamento parte do saldo de caixa disponível do ano de 2019.

Com relação às atividades de financiamento, nota-se que o Município não possui desembolsos em nenhum dos exercícios, o que indica que não foram realizadas operações de crédito em exercícios anteriores e que o município está conseguindo manter-se com o caixa gerado pelas atividades operacionais, não necessitando recorrer à recursos de terceiros. Em 2020 o fluxo de caixa não possuiu movimentações, enquanto em 2019 o fluxo apresentou um valor positivo de R\$ 591.707,27 constituído pelas transferências de capital recebidas. Observa-se a falta de valor na amortização da dívida nos dois anos, sendo que há o pagamento de juros e encargos da dívida nas atividades operacionais.

Como mostra a tabela, o resultado do fluxo de caixa em 2019 foi positivo, gerando a quantia de R\$ 333.754,94, um aumento de 23,17% no saldo, com o qual foi constituído um caixa final no montante de R\$ 1.440.172,31. Esse valor constituiu o caixa inicial em 2020, porém, nesse ano, a variação de caixa foi negativa em 93,11%, no valor de R\$ 694.375,77, o que indica que o caixa gerado no período não foi suficiente para contrabalancear os desembolsos e o Município precisou utilizar o caixa de 2019 para honrar seus compromissos. Houve uma variação negativa de 48,21% entre os anos e o Município finalizou o ano de 2020 com um saldo final de caixa de R\$ 745.796,54.

De forma geral, a DFC demonstrou que a posição geral do caixa foi favorável, pois mesmo que a variação do caixa tenha sido negativa, ainda assim o Município findou o ano de 2020 com saldo em caixa. A realização de mais investimentos em 2020 explica o motivo da

variação negativa do caixa no ano, porém, ainda assim o Município conseguiu manter as suas despesas operacionais com recursos próprios e também não precisou financiar as suas atividades de investimento.

4.2.2 Análise do Caixa e Equivalente de Caixa

A DFC também permite o exame da situação do caixa e equivalente de caixa inicial e final de um determinado período. A tabela 2 apresenta a posição do caixa nos anos de 2019 e 2020.

Tabela 2 – Caixa e Equivalente de Caixa de 2019 e 2020

PERÍODO ANALISADO	2019	AV 2019	2020	AV 2020
Caixa Inicial	R\$ 1.106.417,37	30,17%	R\$ 1.440.172,31	-48,21%
Caixa Final	R\$ 1.440.172,31		R\$ 745.796,54	

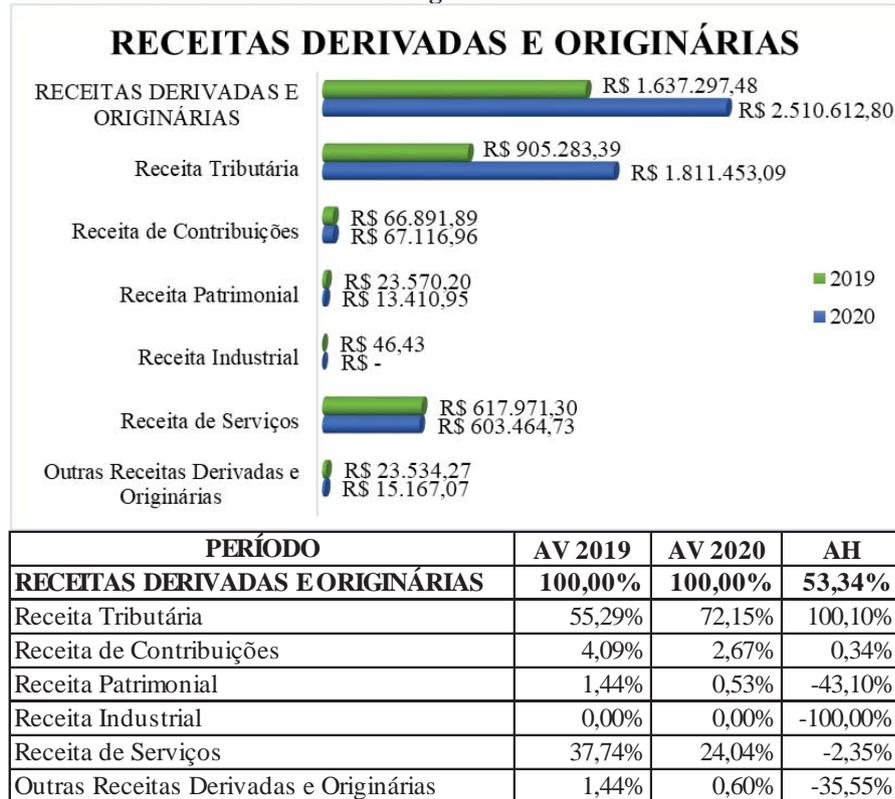
Fonte: Elaborada pelo autor (2021).

Analisando a tabela é possível observar um aumento no saldo de caixa de 30,17% no ano de 2019, demonstrando que houve mais ingressos do que desembolsos durante o ano. Já no ano de 2020 ocorreu o oposto, os desembolsos foram maiores do que os ingressos, fazendo com que o caixa reduzisse significativamente em 48,21% o seu saldo. Mesmo com essa expressiva redução no caixa, o Município findou o ano de 2020 com um saldo de R\$ 745.796,54, evidenciando que a entidade possui disponibilidades financeiras.

4.2.3 Análise das Receitas Derivadas e Originárias

As receitas derivadas e originárias são provenientes de tributos municipais, de contribuições de melhoria, de serviços, patrimoniais e industriais. São as receitas que o município obtém por meio dos serviços que presta e dos tributos de sua competência. O gráfico 1 apresenta o montante de cada uma dessas receitas e sua representatividade quando comparada entre os exercícios estudados.

Gráfico 1 – Receitas Derivadas e Originárias



Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Através da análise, percebe-se que o valor total das receitas derivadas e originárias em 2019 foi de R\$ 1.637.297,48, sendo composta principalmente pelas receitas tributárias e pelas receitas de serviços, as quais representam, respectivamente, 55,29% e 37,74% do total dessas receitas. O mesmo ocorre em 2020, onde as receitas tributárias representam 72,15% e as receitas de serviços 24,04% do total das receitas derivadas e originárias, sendo que foi arrecadado o montante de R\$ 2.510.612,80 no exercício.

A variação das receitas indica que houve um aumento de 53,34% na arrecadação do município em 2020 quando comparado à 2019. As receitas patrimonial, industrial, de serviços e outras receitas derivadas e originárias apresentaram uma variação negativa, indicando que houve diminuição em seu arrecadamento. Portanto, o acréscimo na arrecadação ocorreu especialmente devido ao aumento das receitas tributárias, em 100,10%.

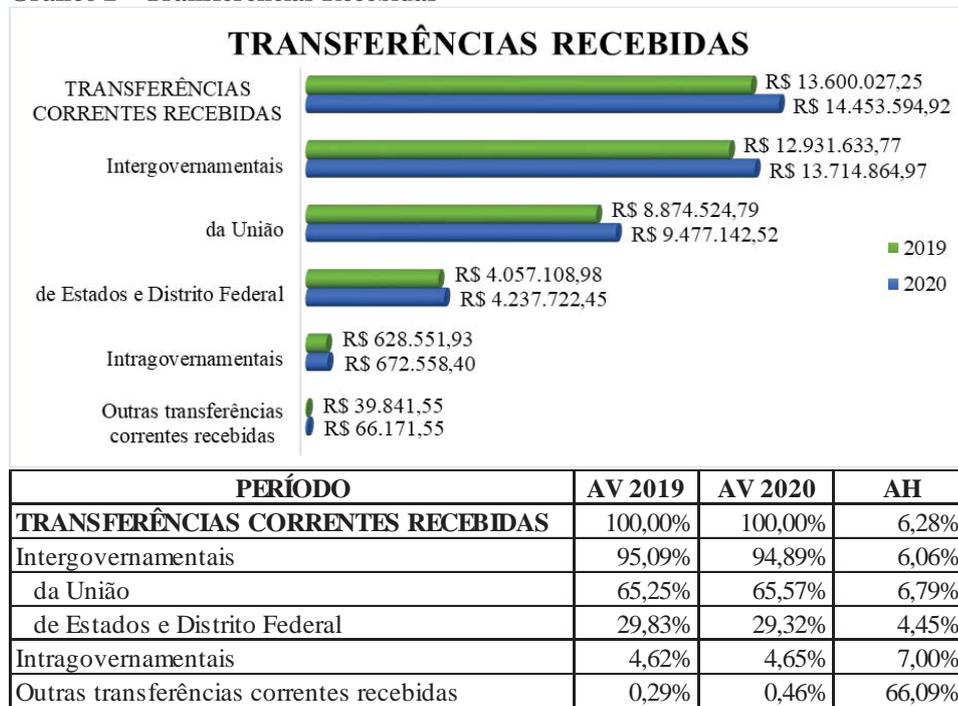
4.2.4 Análise das Transferências Recebidas e Concedidas

O quadro das transferências recebidas e concedidas abrange as transferências intra e intergovernamentais. As transferências intergovernamentais constituem repasses de recursos financeiros entre níveis distintos de governo, no caso do Município estudado, é entre o Estado

do Rio Grande do Sul e a União. As transferências intragovernamentais são feitas no âmbito de cada governo, ou seja, por meio de autarquias e fundações.

O gráfico 2 apresenta as transferências recebidas pelo Município nos exercícios de 2019 e 2020.

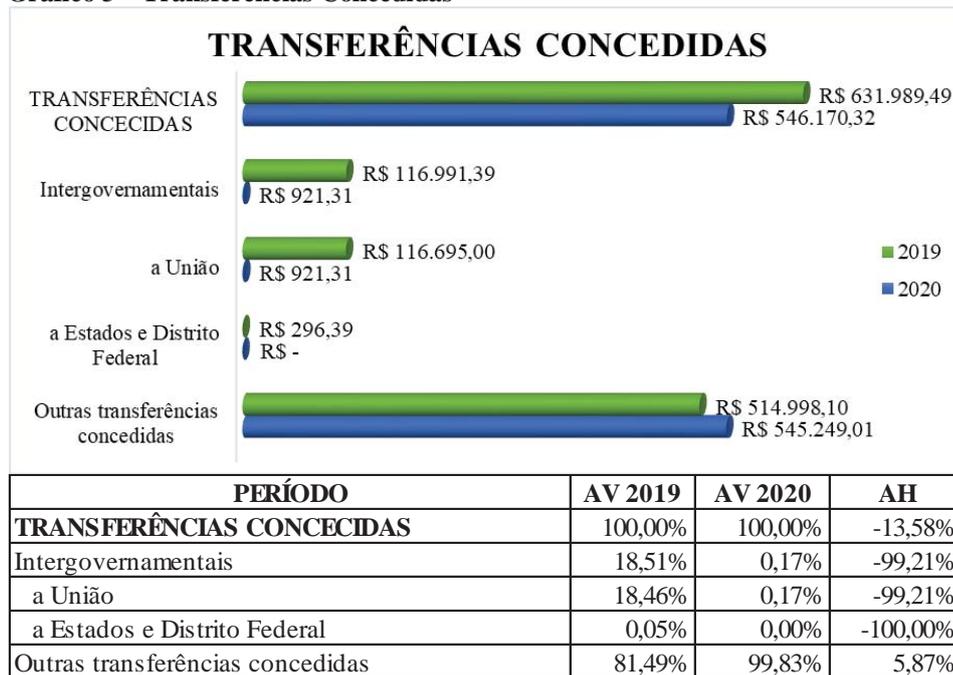
Gráfico 2 – Transferências Recebidas



As transferências correntes recebidas aumentaram em R\$ 853.567,67 no decorrer dos exercícios, o que equivale à uma variação de 6,28%. É possível perceber que há uma grande dependência de repasses intergovernamentais, os quais representam 95,09% do total das transferências em 2019 e 94,89% em 2020, sendo majoritariamente vindos da União, com uma alta de 6,79% quando comparados os exercícios, enquanto os recursos advindos do Estado cresceram 4,45%. Os repasses intragovernamentais foram menores, mas ainda assim, apresentaram uma evolução de 7% e as outras transferências correntes, que representaram menos de 1% nos dois exercícios, evoluíram em 66,09%.

O próximo gráfico representa as transferências concedidas pelo Município às esferas intra e intergovernamentais.

Gráfico 3 – Transferências Concedidas



Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

As transferências concedidas apresentaram uma diminuição significativa de 13,58%, no montante de R\$ 85.819,17. Na esfera intergovernamental, as transferências a União representaram, respectivamente, 18,46% e 0,17% nos anos de 2019 e 2020, sendo reduzidas em 99,21%, enquanto as transferências ao Estado só foram realizadas em 2019. Não houve transferências intragovernamentais em nenhum dos períodos. As transferências que apresentaram maior participação, com 81,49% em 2019 e 99,83% em 2020, foram as outras transferências concedidas, as quais evoluíram em 5,87% no exercício de 2020.

4.2.5 Análise dos Desembolsos de Pessoal e Demais Despesas por Função

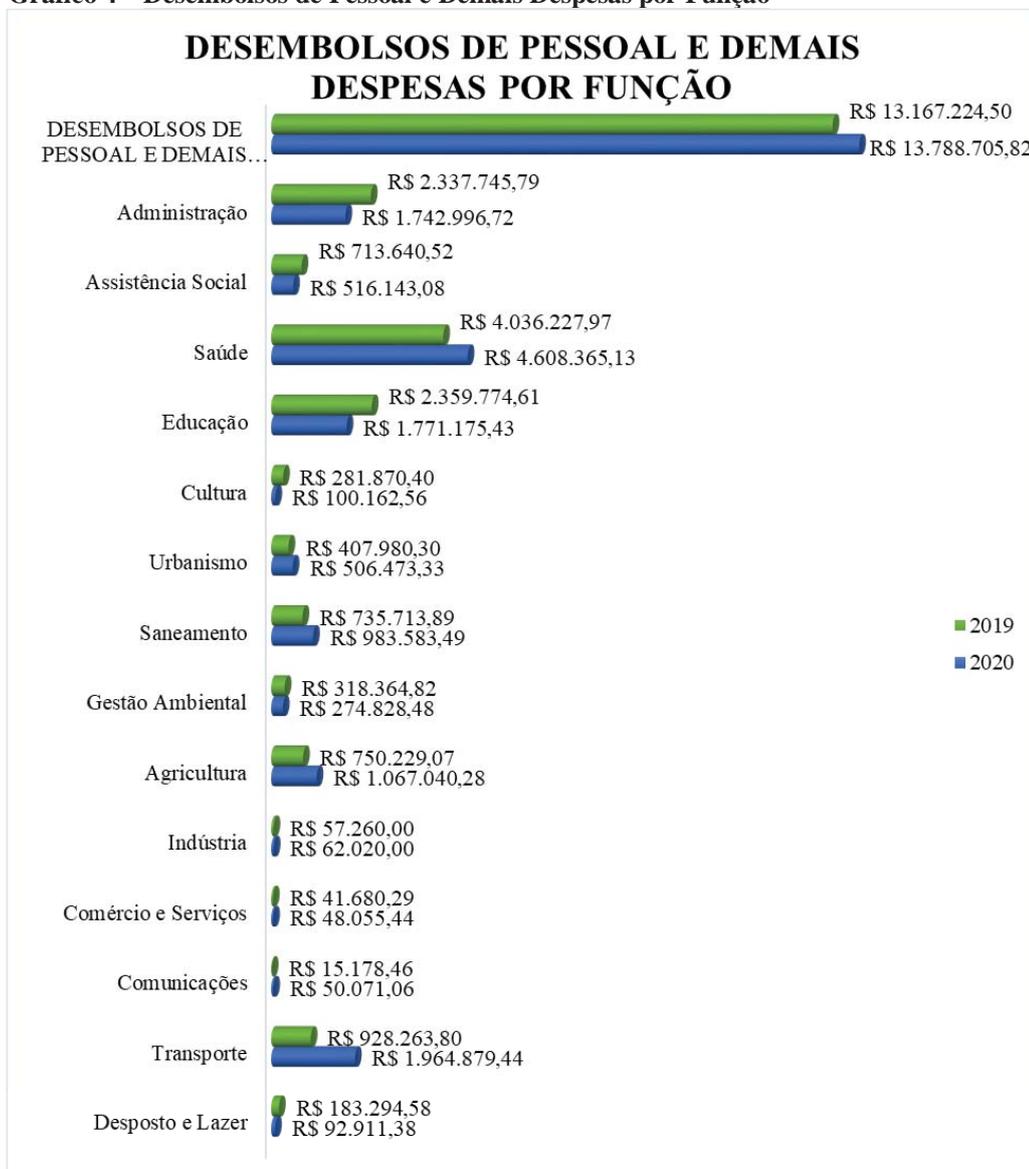
O quadro dos desembolsos de pessoal e demais despesas por função apresenta as despesas públicas que o município teve no exercício. Os desembolsos municipais com pessoal são constituídos por todos os gastos relativos à servidores ativos, inativos e pensionistas. As demais despesas por função dividem os gastos em funções e subfunções com o intuito de esclarecer, de forma objetiva, onde está sendo realizada a despesa. No gráfico 4 são apresentadas as despesas do Município nos exercícios estudados.

O gráfico demonstra de forma objetiva as despesas ocorridas nos anos de 2019 e 2020 que totalizaram um valor correspondente a R\$ 13.167.224,50 e R\$ 13.788.705,82 respectivamente, equivalentes a um aumento de 4,72% nos desembolsos entre os períodos. Os

gastos que mais impactaram no caixa municipal estão nas áreas de saúde, educação e administração.

Os gastos com saúde representaram 30,65% das despesas em 2019 e 33,42% em 2020, aumentando em 14,18% no decorrer dos anos. Referente aos desembolsos em educação, houve uma decréscimo de 24,94% no exercício de 2020 quando comparado à 2019, sendo que no primeiro ano essas despesas representaram 17,92% e posteriormente 12,85%. Os dispêndios com a administração apresentaram valores similares aos desembolsos com educação, constituindo 17,75% das despesas em 2019 e 12,64% em 2020, o que levou à uma diminuição de 25,44% quando comparados os períodos.

Gráfico 4 – Desembolsos de Pessoal e Demais Despesas por Função



Continuação

PERÍODO	AV 2019	AV 2020	AH
DESEMBOLSOS DE PESSOAL E DE MAIS DESPESAS POR FUNÇÃO	100,00%	100,00%	4,72%
Administração	17,75%	12,64%	-25,44%
Assistência Social	5,42%	3,74%	-27,67%
Saúde	30,65%	33,42%	14,18%
Educação	17,92%	12,85%	-24,94%
Cultura	2,14%	0,73%	-64,47%
Urbanismo	3,10%	3,67%	24,14%
Saneamento	5,59%	7,13%	33,69%
Gestão Ambiental	2,42%	1,99%	-13,67%
Agricultura	5,70%	7,74%	42,23%
Indústria	0,43%	0,45%	8,31%
Comércio e Serviços	0,32%	0,35%	15,30%
Comunicações	0,12%	0,36%	229,88%
Transporte	7,05%	14,25%	111,67%
Desporto e Lazer	1,39%	0,67%	-49,31%

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

As despesas com transporte esteve em segundo lugar nos maiores gastos de 2020, compondo 14,25% das despesas e variando em 111,67% no decorrer dos exercícios, indicando um aumento de investimento na área. O Município também elevou seus investimentos em outras áreas, onde as mais notáveis foram: comunicações (229,88%), agricultura (42,23%) e saneamento (33,69%).

As maiores diminuições nos gastos públicos foram nas áreas de cultura em 64,47%, desporto e lazer em 49,31% e assistência social em 27,67%.

4.2.6 Análise dos Juros e Encargos da Dívida

O quadro de juros e encargos da dívida é composto pelos juros que são pagos de dívidas feitas para investimentos no município, sejam elas dívidas internas ou externas. O gráfico 5 retrata os valores e a evolução dos desembolsos com juros e encargos da dívida.

Gráfico 5 – Juros e Encargos da Dívida



Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Conforme demonstrado no gráfico, os desembolsos relacionados a outros encargos da dívida apresentaram um montante de R\$ 436.754,26 em 2019 e R\$ 457.499,44 em 2020. Percebe-se que houve um aumento de 4,75% nos encargos da dívida, sendo estes os únicos desembolsos do grupo, pois o Município não teve gastos com juros da dívida interna ou externa.

4.3 ANÁLISE POR QUOCIENTES

Durante a execução financeira do orçamento, o governo executa atos de gestão com a finalidade de alcançar o equilíbrio financeiro e manter a solvência de caixa, evitando tornar-se inadimplente e permitindo enfrentar dificuldades financeiras. A análise vertical e horizontal da DFC são complementadas com a análise por meio de indicadores que representam a posição de caixa, permitindo ter uma visão da capacidade do governo em produzir recursos internos e as suas necessidades de liquidez (LIMA; MUNIZ, 2016).

A tabela 3 a seguir apresenta os valores utilizados na apuração dos quocientes da DFC.

Tabela 3 – Dados para Apuração dos Quocientes da DFC

DADOS PARA APURAÇÃO DOS QUOCIENTES		
	2019	2020
Caixa Líquido Gerado nas Operações	R\$ 1.040.653,70	R\$ 2.101.608,50
Resultado Patrimonial	R\$ 27.529.503,14	R\$ 699.759,98
Total do Passivo	R\$ 737.732,16	R\$ 471.021,95
Total da Geração Líquida de Caixa	R\$ 333.754,94	-R\$ 694.375,77

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

A tabela 4 exhibe os resultados encontrados nos quocientes e a sua variação entre os anos de 2019 e 2020.

Tabela 4 – Quocientes

QUOCIENTE DO FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS EM RELAÇÃO AO RESULTADO PATRIMONIAL			
DESCRIÇÃO	2019	2020	AH
Caixa Líquido Gerado nas Operações	0,04	3,00	7845,02%
Resultado Patrimonial			
QUOCIENTE DA CAPACIDADE DE AMORTIZAÇÃO DE DÍVIDA			
DESCRIÇÃO	2019	2020	AH
Caixa Líquido Gerado nas Operações	1,41	4,46	216,30%
Total do Passivo			
QUOCIENTE DA ATIVIDADE OPERACIONAL			
DESCRIÇÃO	2019	2020	AH
Caixa Líquido Gerado nas Operações	3,12	-3,03	-197,07%
Total da Geração Líquida de Caixa			

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Quociente do fluxo de caixa líquido das atividades operacionais em relação ao resultado patrimonial: indica a dispersão entre o Caixa Líquido Gerado nas Operações e o Resultado Patrimonial do exercício. Em 2019 o resultado patrimonial foi maior que o caixa gerado nas operações, indicando uma dispersão de 0,04. Em 2020 ocorreu o inverso, o caixa gerado nas operações foi maior do que o resultado patrimonial, apresentando uma dispersão de 3,00. O resultado variou em 7845,02% de 2019 para 2020.

Quociente da capacidade de amortização de dívida: revela a parcela dos recursos gerados pela entidade para pagamento da dívida. O resultado desse indicador foi favorável pois, nos dois anos, o total das dívidas municipais foram menores que o caixa gerado nas operações. O caixa gerado representou 1,41 e 4,46 vezes a dívida total do Município, respectivamente, em 2019 e 2020, tendo uma variação de 216,30% entre os anos.

Quociente da atividade operacional: demonstra a parcela da geração líquida de caixa proporcionada pelas atividades operacionais. Em 2019 a geração de caixa operacional foi maior do que a geração de caixa total em 3,12 vezes, indicando que o caixa operacional foi suficiente para fazer frente aos desembolsos operacionais, de investimento e de financiamento e ainda sobraram recursos para serem usados nos exercício seguintes. Em 2020 o Município ficou com o saldo total de geração de caixa negativo, revelando que o caixa gerado não foi suficiente para pagar o total dos desembolsos no período, precisando assim, recorrer ao saldo de caixa advindo do exercício de 2019. A variação negativa entre os exercícios foi de 197,07%.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A contabilidade possui um papel importante para a condução da gestão pública. Através da análise das demonstrações contábeis geradas por ela, é possível realizar um bom planejamento, distribuindo o orçamento conforme as prioridades do município, afim de atender a maioria da população.

A Demonstração dos Fluxos de Caixa apresenta informações importantes das entradas e saídas do caixa e seus equivalentes. Quando analisada, a DFC proporciona informações que podem ser utilizadas tanto pela administração municipal, para auxiliar na gestão e controle financeiro, quanto como forma de transparência para a sociedade fiscalizar como estão sendo gastos os recursos municipais.

Para as entidades públicas, a DFC apresenta-se como uma ferramenta de controle muito útil, a qual permite medir a capacidade que a entidade possui de gerar caixa e equivalentes de caixa e possibilita a projeção de cenários de fluxos de caixa futuros, os quais servem para avaliar e ajustar o financiamento dos serviços públicos para os próximos exercícios.

Diante da importância da DFC como ferramenta contábil e do atual cenário mundial em relação à pandemia do COVID-19, o presente trabalho foi elaborado com o intuito de analisar o desempenho da gestão fiscal do Município de São Domingos do Sul, por meio da DFC. O estudo evidenciou a importância que as informações contábeis possuem no planejamento e na distribuição dos recursos públicos.

No decorrer do trabalho, buscando suporte no referencial teórico, foram realizadas diversas análises nas DFCs do Município estudado, tendo como períodos financeiros os anos de 2019 e 2020, por meio das quais foi possível obter a resposta para a problemática do estudo.

Através das análises foi possível determinar as receitas auferidas e as despesas que o Município teve, verificando os seus impactos na demonstração. A mesma mostrou que o Município de São Domingos do Sul possui grande dependência de transferências intergovernamentais, advindas da União e do Estado do Rio Grande do Sul, sendo essa sua principal fonte de recursos. Enquanto as receitas derivadas e originárias, advindas da arrecadação de tributos, recebimentos patrimoniais, de contribuições e de serviços não foram suficientes para bancar os gastos municipais, mesmo com um aumento de 53,34% na arrecadação no ano de 2020 em relação à 2019, impulsionado principalmente pelas receitas tributárias.

Além da informação referente às receitas municipais, também foi possível identificar onde os gestores estão alocando esses recursos. No ano de 2019, os gestores deram prioridade

para os investimentos em saúde, educação e administração, enquanto em 2020 os principais desembolsos foram nas áreas de saúde, educação e transporte.

Com relação ao fluxo de caixa líquido das atividades operacionais, houve um crescimento positivo de 101,95% de 2019 para 2020 portanto, nos dois anos, o Município conseguiu gerar caixa suficiente para manter as suas despesas operacionais e ainda sobraram recursos para destinar às outras atividades. O fluxo de caixa líquido das atividades de investimento apresentou valores negativos tanto em 2019 como em 2020, evoluindo esse saldo negativo em 115,31%, o que indica que para custear esses investimentos foi preciso utilizar o caixa gerado pelas atividades operacionais. Quanto ao fluxo de caixa líquido das atividades de financiamento, o ano de 2020 não apresentou movimentações e em 2019 o saldo mostrou-se positivo, decorrente de transferências de capital, isso é um bom indício de que o Município está conseguindo manter-se com o seu saldo em caixa, não precisando recorrer à recursos de terceiros.

Em 2019, o caixa e equivalente de caixa gerado pelo Município foi positivo no valor de R\$ 333.754,94, enquanto no ano de 2020 o resultado foi deficitário em R\$ 694.375,77, indicando que foi necessário utilizar o saldo de caixa dos anos anteriores para suprir o resultado negativo. Mesmo demonstrando uma queda de 48,21% no saldo final do caixa em 2020, ainda assim o Município findou o ano com o caixa positivo, o que comprova a existência de disponibilidades financeiras.

A partir da análise da DFC, chegou-se à conclusão de que, mesmo em tempos de pandemia, o desempenho da gestão fiscal do Município de São Domingos do Sul foi bom, uma vez que o Município conseguiu manter-se com o saldo que já havia em caixa, não necessitando recorrer a recursos de terceiros. Porém, a gestão municipal precisa organizar o planejamento dos próximos anos, afim de evitar que os desembolsos sejam maiores que os ingressos novamente e assim impedir o endividamento público. Para estudos futuros sugere-se um estudo comparado entre municípios do mesmo porte para avaliar o desempenho da gestão fiscal através da Demonstração dos Fluxos de Caixa.

REFERÊNCIAS

ALVES, Aline. **Contabilidade pública avançada**. Porto Alegre: SAGAH, 2017. E-book. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788595020153/cfi/0!/4/2@100:0.00>.

Acesso em: 13 mar. 2021.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017. E-book. Disponível em:

[https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597010077/cfi/6/2\[;vnd.vst.idref=body001\]!](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597010077/cfi/6/2[;vnd.vst.idref=body001]!.). Acesso em: 13 mar. 2021.

ARRUDA, Daniel; PAIXÃO, Inaldo da. **Contabilidade pública: da teoria à prática**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. E-book. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788571440913/cfi/0!/4/2@100:0.00>.

Acesso em: 13 mar. 2021.

ASSUMPCÃO, Marcio José. **Contabilidade aplicada ao setor público**. Curitiba: InterSaber, 2012. E-book. Disponível em:

<https://plataforma.bvirtual.com.br/Leitor/Publicacao/5989/pdf/5?code=o7UdZyRgfNHR/ctIPAniqm+zKx7GU41Ve3HFPyLlmr3Q9vLaJ6y3eR8X7t1008HEwa1rABkK+Cv2lXY9hTDLtA==>. Acesso em: 13 mar. 2021.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade aplicada ao setor público: abordagem simples e objetiva**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015. E-book. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597001679/cfi/0!/4/2@100:0.00>.

Acesso em: 13 mar. 2021.

_____, João Eudes; FEIJÓ, Paulo Henrique. **A nova contabilidade aplicada ao setor público: o futuro chegou!** Revista TCE-PE, Recife, v. 19, n. 19, p. 28-61, dez. 2012.

Disponível em: https://periodicos.tce.pe.gov.br/seer/ojs-3.1.2-1/index.php/Revista_TCE-PE/article/view/708. Acesso em: 29 mar. 2021.

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

Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 03 abr. 2021.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 2000. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 11 abr. 2021.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A.; SILVA, R. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007. E-book. Disponível em:

<https://plataforma.bvirtual.com.br/Leitor/Publicacao/341/pdf/3?code=5L3NepP8HPxgPhabTXFxXxMnjbYaX+qphxiNihf/Gt8KgLgaLjgkAKb/D0JKpd3xkhJlZ7byjPKb9xaHXZYPoA==>. Acesso em: 18 mai. 2021.

CONTE, Nelson Carlos; SANTOS, Sandra Regina Toledo dos. **Planejamento, orçamento e contabilidade aplicada ao setor público**. Passo Fundo: Ed. Universidade de Passo Fundo, 2014. E-book. Disponível em: <http://www.editora.upf.br/index.php/colecao-didatica/59-ciencias-contabeis-area-do-conhecimento/115-planejamento-orcamento-e-contabilidade>. Acesso em: 13 mar. 2021.

GIACOMELLI, Cinthia Louzada Ferreira. *et al.* **Constituição e administração pública**. Porto Alegre: SAGAH, 2018. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788595023499/cfi/0!/4/2@100:0.00>. Acesso em: 03 abr. 2021.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2019. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597020991/cfi/6/2!/4/2@0.00:0>. Acesso em: 18 mai. 2021.

GOOGLE MAPS. **São Domingos do Sul**. Disponível em: <https://www.google.com.br/maps/place/S%C3%A3o+Domingos+do+Sul,+RS,+99270-000/@-28.5322081,-51.9074352,14z/data=!4m5!3m4!1s0x951d850655c8cfd7:0x7eb8b057d6336ea3!8m2!3d-28.5304351!4d-51.889541>. Acesso em: 17 ago. 2021.

GOVERNO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. **Contas de Governo Exercício de 2019: Demonstrações Contábeis e Notas Explicativas**. GOVERNO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO/RJ, 2019. Disponível em: http://www.fazenda.rj.gov.br/contabilidade/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/contadoria/relatoriosContabeis/relat_conta_gestao/2019/Volume%2002/Volume%2002.pdf?lve. Acesso em: 19 ago. 2021.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Cidades e Estados: São Domingos do Sul**. IBGE. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/cidades-e-estados/rs/sao-domingos-do-sul.html>. Acesso em: 17 ago. 2021.

JUSTO, Gabriela. **Controle social das obrigações dos órgãos governamentais: análise das demonstrações dos fluxos de caixa**. 2017. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública) – Universidade Federal do Espírito Santo, Vitória, 2017. Disponível em: <http://repositorio.ufes.br/handle/10/6859>. Acesso em: 05 abr. 2021.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

LEITE, Guilherme Borba. **A adoção da demonstração de fluxo de caixa (DFC) como instrumento de gestão de recursos públicos no município de Cacoal – RO**. 2016. Trabalho de conclusão de curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Ciências Contábeis, Fundação Universidade Federal de Rondônia, Cacoal, 2016. Disponível em: <https://www.ri.unir.br/jspui/bitstream/123456789/1408/1/Guilherme-TCC-Final.1.pdf>. Acesso em: 28 mar. 2021.

LIMA, Diana Vaz de. **Orçamento, contabilidade e gestão no setor público**. São Paulo: Atlas, 2018. E-book. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597018400/cfi/6/2!/4/2@0.00:0>. Acesso em: 13 mar. 2021.

_____, Severino Cesário de; DINIZ, Josediton Alves. **Contabilidade pública: análise financeira governamental**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2016. E-book. Disponível em: [https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597008395/cfi/6/2\[;vnd.vst.idref=cove r\]!](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597008395/cfi/6/2[;vnd.vst.idref=cove r]!.). Acesso em: 21 abr. 20021.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2021. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597026610/cfi/6/2!/4/2@0:0>. Acesso em: 18 mai. 2021.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2016. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597009088/first>. Acesso em: 18 mai. 2021.

MICHEL, Maria Helena. **Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais: um guia prático para acompanhamento da disciplina e elaboração de trabalhos monográficos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-970-0359-8/cfi/6/2!/4/2@0.00:0>. Acesso em: 18 mai. 2021.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. **Contabilidade pública: uma abordagem da administração pública/organização**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2019. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597021509/cfi/6/2!/4/2@0.00:0>. Acesso em: 02 abr. 2021.

PREFEITURA MUNICIPAL DE SÃO DOMINGOS DO SUL. **História**. SÃO DOMINGOS DO SUL/RS. Disponível em: <https://www.saodomingosdosul.rs.gov.br/pg.php?area=HISTORIA>. Acesso em: 17 ago. 2021.

QUINTANA, Alexandre Costa. Demonstração dos fluxos de caixa na área pública: uma abordagem com base na IPSAS 2 – Cash flow statements. *In*: BEHR, Ariel; BARBOSA, Diogo Duarte (org.). **Contabilidade aplicada ao setor público: estudos e práticas**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 32-44. E-book. Disponível em: [https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597005646/cfi/6/2\[;vnd.vst.idref=cove r\]!](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597005646/cfi/6/2[;vnd.vst.idref=cove r]!.). Acesso em: 13 mar. 2021.

_____, Alexandre Costa. *et al.* **Contabilidade pública: de acordo com as novas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e a lei de responsabilidade fiscal**. São Paulo: Atlas, 2011.

SANTOS, Antonoel Martignago dos. **Demonstração dos fluxos de caixa na gestão dos recursos públicos: um estudo de caso na prefeitura municipal de Içara**. 2013. Trabalho de conclusão de curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Ciências Contábeis, Universidade do Extremo Sul Catarinense, Criciúma, 2013. Disponível em:

<http://repositorio.unesc.net/bitstream/1/2104/1/Antonoel%20Martignago%20dos%20Santos.pdf>. Acesso em: 07 mar. 2021.

SEBRAE. **Perfil das cidades Gaúchas:** São Domingos do Sul. SEBRAE/RS, 2019. Disponível em: https://datasebrae.com.br/municipios/rs/Perfil_Cidades_Gauchas-Sao_Domingos_do_Sul.pdf. Acesso em: 30 mar. 2021.

Secretaria Do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público.** Aplicado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios. 8. ed. Válido a partir do exercício de 2019. Brasília, 2018. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:31484. Acesso em: 13 mar. 2021.

SILVA, Reigiany Marta da. **Demonstração dos Fluxos de Caixa nas Entidades do Setor Público:** Estudo de Caso no IFG – Instituto Federal de Goiás. 2018. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Finanças) – Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Porto, 2018. Disponível em: https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/13034/1/Reigiany_Silva_MCF_2018.pdf. Acesso em: 14 mar. 2021.

ZAMPROGNO, Bruno. **Demonstração dos fluxos de caixa no setor público brasileiro:** a percepção de profissionais e uma contribuição à evidenciação e à transparência das informações financeiras. 2017. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças, Vitória, 2017. Disponível em: https://sucupira.capes.gov.br/sucupira/public/consultas/coleta/trabalhoConclusao/viewTrabalhoConclusao.jsf?popup=true&id_trabalho=5752398. Acesso em: 05 abr. 2021.