



TESOURO NACIONAL

REVISTA
CADERNOS DE
FINANÇAS PÚBLICAS
02 | 2022

Apoio:



O DESEMPENHO ORÇAMENTÁRIO, FINANCEIRO E PATRIMONIAL DO MUNICÍPIO DE SÃO FRANCISCO DO CONDE/BA: UMA ANÁLISE SOBRE A SUSTENTABILIDADE DAS CONTAS MUNICIPAIS

Jayne Mesquita da Silva

Universidade Federal do Recôncavo da Bahia - UFRB

Resumo

A análise do desempenho orçamentário, patrimonial e fiscal dos entes públicos, através de técnicas de análise dos demonstrativos contábeis e fiscais, é ferramenta essencial para boa gestão fiscal e orçamentária. Em 2011, a STN escolheu o município de São Francisco do Conde como município-piloto na implantação das regras internacionais de contabilidade. Considerando esse contexto municipal como um cenário propício para um bom desempenho das contas públicas, este trabalho buscou analisar o desempenho das finanças de São Francisco do Conde entre 2015 e 2019. Identificou-se no município uma gestão orçamentária satisfatória, uma gestão patrimonial equilibrada, mas com necessidade de atuação para evitar desequilíbrios, e uma má gestão fiscal, com insuficiência de caixa, acúmulo de obrigações, e descontrole sobre as receitas municipais, com alta dependência de outros entes, evidenciando um panorama preocupante com relação a sustentabilidade fiscal.

Palavras chaves: Demonstrativos Fiscais. Demonstrações Contábeis. Equilíbrio Fiscal.

JEL: H11, H61, H83

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

- ANBIMA** - Associação Brasileira das Entidades dos Mercados Financeiro e de Capitais
- ARO** - Operações de Crédito por Antecipação da Receita Orçamentária
- BF** - Balanço Financeiro
- BO** - Balanço orçamentário
- BP** - Balanço Patrimonial
- CAPAG** - Capacidade de Pagamento
- CAPES** - Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
- CAUC** - Sistema de Informações sobre Requisitos Fiscais
- CASP** - Contabilidade Aplicada ao Setor Público
- CF** - Constituição Federal
- DCASP** - Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público
- DCL** - Dívida Consolidada Líquida
- DF** - Distrito Federal
- DFC** - Demonstração dos Fluxos de Caixa
- DMPL** - Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
- DVP** - Demonstração das Variações Patrimoniais
- EG** - Endividamento Geral
- FIRJAN** - Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro
- FMI** - Fundo Monetário Internacional
- FUNDEB** - Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação
- IBGE** - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas
- ICMS** - Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação
- IFGF** - Índice Firjan de Gestão Fiscal
- IGP-M** - Índice Geral de Preços do Mercado
- IPC** - Instrução de Procedimentos Contábeis
- IPM** - Instituto de Previdência Municipal
- IS** - Índice de Solvência
- LAI** - Lei de Acesso à Informação
- LC** - Liquidez Corrente

- LDO** - Lei de Diretrizes Orçamentárias
- LG** - Liquidez Geral
- LI** - Liquidez Imediata
- LOA** - Lei Orçamentária Anual
- LRF** - Lei de Responsabilidade Fiscal
- LS** - Liquidez Seca
- MCASP** - Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
- MDE** - Manutenção e Desenvolvimento do Ensino
- MDF** - Manual de Demonstrativos Fiscais
- NBC** - Norma Brasileira de Contabilidade
- OCDE** - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
- PPA** - Plano Plurianual
- PEC** - Proposta de Emenda à Constituição
- PIB** - Produto Interno Bruto
- RCL** - Receita Corrente Líquida
- RGF** - Relatório de Gestão Fiscal
- RPPS** - Regime Próprio de Previdência Social
- RREO** - Relatório Resumido da Execução Orçamentária
- SIGA** - Sistema Integrado de Gestão e Auditoria
- SISTN** - Sistema de Coleta de Dados Contábeis dos Entes da Federação
- STN** - Secretaria do Tesouro Nacional
- TCM** - Tribunal de Contas dos Municípios
- VPA** - Variação Patrimonial Aumentativa
- VPD** - Variação Patrimonial Diminutiva

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	7
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	9
2.1	Finanças Públicas no Brasil	9
2.1.1	Marcos legais das finanças públicas no Brasil	9
2.1.2	A Lei de Responsabilidade Fiscal e os Demonstrativos Fiscais	11
2.1.3	Panorama Fiscal Brasileiro	18
2.2	Transparência na Administração Pública e Accountability	19
2.3	Demonstrações Contábeis e Técnicas de Análise.....	22
2.3.1	Demonstrações Contábeis	22
2.3.2	Técnicas de Análise Financeira	28
2.4	Estudos Relacionados.....	33
3	METODOLOGIA	31
3.1	Caracterização do recorte espacial da pesquisa	31
3.2	Metodologia, coleta de dados e método de análise.....	33
4	RESULTADOS E DISCUSSÃO	38
4.1	Demonstrações contábeis	38
4.1.1	Balanço Patrimonial	38
4.1.2	Demonstração das Variações Patrimoniais.....	42
4.1.3	Balanço Financeiro	43
4.1.4	Balanço Orçamentário - DCASP e anexo 1 do RREO.....	44
4.2	Relatório Resumido da Execução Orçamentária	47
4.2.1	Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção	47
4.2.2	Demonstrativo da Receita Corrente Líquida	48
4.2.3	Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias	50
4.2.4	Demonstrativo dos Resultados Primário e Nominal	51
4.2.5	Demonstrativo dos Restos a Pagar por poder e órgão	53
4.2.6	Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital	54

4.2.7	Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime de Previdência.....	55
4.2.8	Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos	55
4.3	Relatório de Gestão Fiscal.....	56
4.3.1	Demonstrativo da despesa com pessoal.....	56
4.3.2	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida – DCL.....	57
4.3.3	Demonstrativo das Operações de Crédito	59
4.3.4	Demonstrativo da disponibilidade de caixa e dos Restos a Pagar	59
5	CONCLUSÃO	62
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	64

1 INTRODUÇÃO

A organização política-administrativa brasileira compreende a União, os Estados, o Distrito-federal e os Municípios, todos esses entes são autônomos e possuem sua própria estrutura financeira, política, administrativa e orçamentária.

A Constituição Federal (CF) de 1988 define as competências de cada ente, e os municípios se encontram em evidência nessa organização por estarem mais próximos das demandas da população, o que proporciona maior clareza na formação das políticas públicas e elaboração dos instrumentos de planejamento.

Para efetivação das políticas públicas formuladas pelos municípios e execução das ações dos governos, faz-se necessário o equilíbrio das contas públicas, firmeza na execução dos orçamentos e controle do endividamento. Em meio a crises financeiras, esses cuidados tornam-se ainda mais relevantes.

No ano de 2016 foi aprovado o Projeto de Emenda Constitucional (PEC) nº 95, conhecida como PEC do teto dos gastos públicos, que instituiu o Novo Regime Fiscal no âmbito dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União, que vigorará por vinte exercícios financeiros. A emenda estabelece limite para as despesas primárias para cada exercício financeiro, exigindo dos gestores públicos controle mais rígido dos gastos públicos e instituindo vedações no caso de descumprimento dos limites.

Desde 2014, o Brasil tem registrado déficits nas contas públicas, o que tem afetado o crescimento da economia e aumentado o endividamento, fazendo com que, em 2020, o país ainda enfrente desequilíbrios fiscais em todos os níveis de governo. Soma-se a isso a situação de emergência de saúde pública de importância internacional relacionada ao coronavírus (Covid-19), reconhecida no Brasil através do Decreto Legislativo nº 6, de 20 de março de 2020, que levou o país a um cenário de queda de arrecadação, aumento de despesas e flexibilização de regras fiscais.

Nesse contexto, a análise do desempenho orçamentário, patrimonial e fiscal dos entes públicos, através de técnicas de análise das demonstrações contábeis e dos demonstrativos fiscais, é ferramenta essencial para gestão das finanças e do orçamento público e para subsidiar a elaboração e execução das políticas públicas, pois, a partir dos resultados encontrados os gestores assimilam melhor as informações disponibilizadas nos demonstrativos, proporcionando meios para a tomada de decisões e para melhor eficiência da administração e gestão das crises.

Considerando a importância de que os entes públicos disponibilizassem informações contábeis transparentes e comparáveis aos diversos tipos de usuários da informação, tendo em vista o fato de que boas práticas contábeis fortalecem o acompanhamento da situação econômico-financeira e o bom desempenho dos entes públicos, possibilitando uma melhor alocação de recursos; e levando em conta também a necessidade de promover a convergência das práticas contábeis vigentes no setor público com as normas internacionais de contabilidade, o Ministério da Fazenda iniciou, em 2008,

através da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), um conjunto de ações e normas visando a adaptação de todos os entes públicos ao processo de convergência da Contabilidade Governamental aos padrões internacionais.

Neste cenário, a STN escolheu, em 2011, o município de São Francisco do Conde, na Bahia, para ser município-piloto na implantação de um novo modelo de gestão contábil no país, com base nas regras internacionais de Contabilidade.

Considerando esse contexto municipal como um cenário propício para uma boa gestão e um bom desempenho das contas públicas e tendo em vista o fato do município em questão se destacar por apresentar um dos maiores PIB per capita do país - dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas - IBGE (2018) apontam como o décimo com maior indicador do Brasil e primeiro da Bahia - surge a seguinte questão: qual o desempenho orçamentário, financeiro e patrimonial do município de São Francisco do Conde/BA e qual panorama ele fornece sobre a sustentabilidade das contas municipais?

A sustentabilidade fiscal está relacionada ao equilíbrio das contas públicas, de modo a suprir as demandas da gestão na realização de suas atividades presentes, prevenir riscos que possam interferir na realização das atividades futuras e evitar o déficit público. A partir desta problemática, pretende-se, através da análise das demonstrações contábeis e dos demonstrativos fiscais, analisar o desempenho das finanças do município de São Francisco do Conde nos anos de 2015 a 2019.

Para alcançar este objetivo tenciona-se analisar, sob os aspectos patrimonial, orçamentário e fiscal e através de técnicas de análise das contas públicas, o desempenho das contas municipais de São Francisco do Conde/BA no período estudado e verificar qual panorama ele fornece sobre a sustentabilidade fiscal do município; comparar às exigências da legislação específica relacionada à administração financeira e orçamentária no Brasil aos resultados encontrados na análise municipal, a fim de dar subsídios para melhor tomada de decisão e, se couber, propor alternativas de ações administrativas e de gestão financeira aos gestores do município estudado.

Manter a saúde fiscal dos governos é requisito fundamental para o fornecimento contínuo dos serviços públicos e bem-estar da população, assim, uma condição financeira saudável permite que o ente público realize funções essenciais relacionadas a educação, saúde, segurança, assistência social, saneamento básico, realização de investimentos e faz com que o ente suporte crises financeiras e recessões locais, sem prejudicar o nível dos serviços públicos oferecidos; logo, uma boa condição financeira deve ser objetivo a ser perseguido pelos governantes (Diniz e Lima 2016).

Os resultados deste trabalho fornecerão informações úteis para gestão do município estudado, apontando e explicando falhas, caso existam, e sugerindo alternativas para melhor gestão dos recursos que irão custear os serviços públicos, caso necessário. Os resultados também contribuirão para o controle social, disponibilizando aos entes públicos e a sociedade, a reunião de técnicas de análise, formas de utilizá-las e informações sobre os demonstrativos contábeis e fiscais, para que possam acompanhar,

com maior clareza e compreensão, a situação dos municípios de que fazem parte. Técnicas essas que também poderão ser utilizadas pelos controles internos dos diversos entes públicos, adaptando modelos já existentes e criando outros para atender as finalidades necessárias

Além do exposto, são poucos os trabalhos científicos publicados que se relacionam de fato à temática deste estudo, demonstrando a particularidade da pesquisa.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Finanças Públicas no Brasil

2.1.1 Marcos legais das finanças públicas no Brasil

A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Com a promulgação da CF de 1988, os municípios alcançaram novo patamar de autonomia e responsabilidade, perderam sua característica de unidade administrativa e ganharam a de unidade gestora e corresponsável pelo reflexo de suas estruturas sociais na da nação (Campello e Matias 2000).

A responsabilidade dos municípios é ainda maior se considerada a proximidade com as demandas sociais e o fato de estarem mais sujeitos ao controle da sociedade. Esses entes assumem, em grande parte, a responsabilidade pela educação, saúde, desenvolvimento urbano e políticas habitacionais.

O art. 30 da CF elenca como competências dos municípios:

I- legislar sobre assuntos de interesse local; II- suplementar a legislação federal e a estadual, no que couber; III- instituir e arrecadar os tributos de sua competência [...]; IV - criar, organizar e suprimir distritos, observada a legislação estadual; V- organizar e prestar, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, os serviços públicos de interesse local [...]; VI- manter, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, programas de educação infantil e de ensino fundamental; VII- prestar, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, serviços de atendimento à saúde da população; e) promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano; f) promover a proteção do patrimônio histórico-cultural local [...] (BRASIL, 1988).

Ou seja, a CF de 1988 elencou os bens, as competências e os temas sobre os quais legislar, para União, para os Estados e para os Municípios. Com isso, trouxe uma variedade de obrigações e demandas que passaram a ser de responsabilidade dos entes municipais.

Neste cenário, para que estes entes desenvolvam uma gestão efetiva, eficaz e eficiente é essencial que procurem atender os princípios constitucionais de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, prezando pela qualidade do gasto público; e fundamental que possuam o conhecimento dos recursos disponíveis, de sua situação patrimonial, orçamentária e financeira.

Um marco histórico para as finanças públicas no país foi a edição da Lei nº 4.320/1964, que estabeleceu importantes regras para propiciar o controle das finanças públicas e para elaboração e controle dos orçamentos. Esta lei foi admitida pela Constituição Federal de 1988 como lei complementar, apesar de ter sido promulgada como lei ordinária, é a principal lei de direito financeiro vigente no Brasil.

Pode-se considerar como um legado da lei 4.320/1964: os princípios orçamentários da unidade, da universalidade, da anualidade e do orçamento bruto; os itens que devem acompanhar e integrar a lei do orçamento; a classificação das receitas e despesas por categoria econômica e os seus respectivos desmembramentos; o orçamento-programa, com controle de metas e resultados; a classificação e critérios para utilização de créditos adicionais; as fases da despesa orçamentária, empenho, liquidação e pagamento; o tratamento pra os fundos especiais; e as exigências para Contabilidade orçamentária, financeira, patrimonial e industrial.

A Lei 4.320/1964 estabeleceu regras que permitiram a construção de uma administração financeira e contábil mais sólidas no país. Assim, embora não contemple todos os aspectos importantes para uma boa gestão financeira e patrimonial, desde sua criação, possui extrema relevância para a administração pública no Brasil.

Na década de 90, com a reforma administrativa, foram se delineando os contornos da nova administração pública no Brasil, de caráter gerencial, com características como a descentralização do ponto de vista político, transferindo recursos e atribuições para os níveis políticos regionais e locais; descentralização administrativa; organizações com poucos níveis hierárquicos e mais flexíveis; definição dos objetivos a serem atingidos na forma de indicadores de desempenho; controle por resultados e administração voltada para o atendimento do cidadão (Bresser-Pereira 1996).

Bresser-Pereira (1996) explica que administração pública gerencial pensa na sociedade como um espaço onde cidadãos defendem seus interesses e afirmam suas posições ideológicas, que se manifestam na administração pública; com isso, o desafio da administração seria definir instituições e práticas administrativas suficientemente abertas e transparentes de forma a garantir que o interesse coletivo na produção de bens públicos pelo Estado seja razoavelmente atendido.

Nesse contexto, a Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), veio estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, a fim de prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultado e obediência a limites relacionados a dívida consolidada, operações de crédito, despesa com pessoal, renúncia de receita, restos a pagar, entre outros. A lei também trouxe instrumentos de transparência e de incentivo à participação popular durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos.

2.1.2 A Lei de Responsabilidade Fiscal e os Demonstrativos Fiscais

Em sua elaboração, a LRF incorporou algumas características, normas e princípios com base nas experiências de outros países. Do Fundo Monetário Internacional (FMI), a lei absorveu os aspectos da ênfase à transparência dos atos públicos, do planejamento, da prestação de contas, da publicidade e da apresentação de relatórios fiscais. Do Tratado de Maastricht, da Comunidade Econômica Europeia, a LRF agregou os critérios para verificação da sustentação financeira, a noção de independência política e orçamentária dos estados e a criação de metas e punições no monitoramento da dívida e do orçamento. Do Budget Enforcement Act, dos Estados Unidos, a lei incorporou as ideias de fixação de metas de superávit e mecanismos de controle de gastos, e as ideias de compensação orçamentária e de limitação de empenho para garantir limites e metas. Do Fiscal Responsibility Act, da Nova Zelândia, a LRF absorveu as exigências de gestão fiscal responsável, transparência e gerenciamento de riscos de fiscais (Debus e Nascimento 2002).

A LRF foi elaborada após a edição de programas de reestruturação e ajuste fiscal e medidas que propiciaram o refinanciamento de dívidas dos Estados, que, em contrapartida, assumiram diversos compromissos fiscais. A partir da LRF todos os governos passaram a ser iguais perante a lei e sujeitos as mesmas normas, limites e condições, não sendo mais permitido o financiamento de um pelo outro, e nem a transferência da responsabilidade pelas dívidas. Todos os entes devem, de forma independente, buscar aplicar as normas da LRF, no intuito de combater os déficits e manter o equilíbrio das contas e a sustentabilidade fiscal, realizando uma gestão responsável.

O Tribunal de Contas do Estado do Paraná (2018) define a sustentabilidade fiscal como uma condição da gestão fiscal que permite a manutenção do equilíbrio das contas públicas e a prestação de serviços públicos, por um determinado período de tempo, mantendo as atividades no presente sem comprometer os resultados e recursos futuros. Para obtenção dessa condição seriam necessárias a solidariedade intergeracional, relacionada principalmente a não assunção de dívidas e obrigações que possam comprometer as gerações futuras, e a responsabilidade fiscal.

O Quadro 1, elaborado por Diniz e Lima (2016) demonstra algumas regras de restrições orçamentárias que a LRF instituiu visando evitar o déficit público e o alcance do equilíbrio das contas públicas.

Quadro 1 – Normas de equilíbrio orçamentário e redução do déficit introduzidas pela LRF

ITEM	DESCRIÇÃO	DISPOSITIVO LEGAL
1	Equilíbrio entre receitas e despesas na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).	Artigo 4º, I, a
2	Critérios e formas de limitação de empenho.	Artigo 4º, I, b
3	Controle de custos e avaliação de resultados.	Artigo 4º, I, e

4	Projeto de Lei Orçamentária Anual (LOA) contendo medidas de compensação e renúncia de receitas e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado.	Artigo 5º, II
5	Reserva de contingência destinada ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos fiscais imprevistos.	Artigo 5º, III
6	Inclusão no orçamento de todas as despesas relativas à dívida.	Artigo 5º, § 1º
7	Vedação a consignação de crédito com finalidade imprecisa.	Artigo 5º, § 4º
8	Vedação a autorização de investimento superior a um ano que não esteja previsto no Plano Plurianual (PPA).	Artigo 5º, § 5º
9	Elaboração de programação financeira e cronograma de execução mensal de desembolso.	Artigo 8º
10	Contenção de gastos mediante a limitação de empenhos.	Artigo 9º
11	Avaliação periódica do cumprimento das metas fiscais em audiência pública.	Artigo 9º, § 4º
12	Obrigatoriedade na instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos de competência constitucional do ente da federação.	Artigo 11
13	Vedação quanto às receitas de operação de crédito ultrapassarem as despesas de capital no projeto de lei orçamentária.	Artigo 12, § 2º
14	Desdobramento das receitas previstas em metas bimestrais de arrecadação acompanhadas de medidas de combate a evasão e sonegação.	Artigo 13
15	Demonstração do impacto orçamentário-financeiro para a renúncia de receita com as respectivas medidas de compensação.	Artigo 14, caput, e incisos I e II
16	Demonstração do impacto orçamentário-financeiro para a criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento de despesas.	Artigo 16
17	Estabelecimento de limites percentuais sobre a Receita Corrente Líquida para as despesas com pessoal.	Artigo 19
18	Vedação a atos que aumentem a despesa de pessoal nos 180 dias anteriores ao final do mandato do titular de poder ou determinados órgãos.	Artigo 21, § único
19	Obrigatoriedade da indicação das fontes de recursos para a criação ou aumento de despesa com a seguridade social.	Artigo 24
20	Limitação da dívida por ato emitido pelo Senado Federal.	Artigo 30
21	Exigência de recondução ao limite da dívida quando este for excedido ao final de um quadrimestre.	Artigo 31
22	Proibição de contrair novas dívidas enquanto perdurar o excesso de endividamento.	Artigo 31, § 1º, I
23	Vedação de assunção de obrigações sem autorização orçamentária.	Artigo 37, IV
24	Cobertura de déficit de tesouraria apenas por operações de crédito por antecipação de receita que devem ser liquidadas no exercício.	Artigo 38
25	Proibição de contrair operações de crédito por antecipação de receita enquanto existir operação anterior da mesma natureza não integralmente resgatada.	Artigo 38, IV, a
26	Proibição de contrair obrigação de despesa nos dois últimos quadrimestres do mandato de titula do poder e determinados órgãos sem a correspondente disponibilidade de caixa.	Artigo 42

27	Vedação a aplicação da receita proveniente de alienação de bens para o financiamento de despesas correntes.	Artigo 44
28	Obrigatoriedade para inclusão de novos projetos de capital depois de adequadamente atendidos os em andamento e contempladas as despesas de conservação do patrimônio público.	Artigo 45

Fonte: Diniz e Lima (2016), com base na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Vignoli (2005, 371-373) considera que a LRF pode ser analisada a partir da divisão em quatro grandes blocos:

O primeiro, composto pelos artigos 1º ao 28º, direta ou indiretamente tratam da questão do planejamento. [...]

O segundo bloco, composto pelos artigos 29º ao 42º, trata da dívida e do endividamento públicos, definindo os limites ao endividamento, a recondução da dívida aos limites estabelecidos, as operações de crédito, as vedações, as operações com o Banco Central e as garantias e contragarantias. [...]

O terceiro bloco, composto pelos artigos 43º ao 47º, trata da Gestão patrimonial, incluindo o tratamento que deve ser dado às disponibilidades de caixa dos entes da federação, inclusive aquelas relativas aos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos, à observação do patrimônio público e ainda a questões relativas às empresas controladas pelo Setor Público. [...]

Os aspectos do quarto e último bloco, composto pelos artigos 48º a 75º, dizem respeito à transparência da gestão fiscal, à escrituração e consolidação das contas, aos relatórios a serem apresentados aos órgãos competentes, às prestações de contas, à fiscalização da gestão fiscal e às disposições finais.

Em cada bloco há uma diversidade de inovações e exigências trazidas pela lei, e com base nessa divisão, se torna possível avaliar o desempenho das finanças públicas em cada aspecto elencado, com base nas diretrizes e nos limites estabelecidos: aspecto de planejamento, de controle do endividamento, de gestão patrimonial e de fiscalização e transparência na gestão fiscal.

No tocante ao primeiro bloco, a lei incorpora novas funções ao Orçamento e a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), incluindo as metas fiscais e seu acompanhamento, as medidas de compensação, critérios para limitação de empenho, regras para renúncia de receita e geração de despesa, e limites para despesa com pessoal.

Com relação ao quarto bloco, a LRF traz como dois dos instrumentos de transparência na gestão fiscal o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e o Relatório de Gestão Fiscal (RGF).

O RREO deve ser publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre e ser composto de balanço orçamentário; demonstrativo da execução das receitas e despesas; despesas, por função e subfunção; apuração da receita corrente líquida; receitas e despesas previdenciárias; resultados nominal e primário; despesas com juros e demonstrativo de restos a pagar. No último bimestre

incluem-se relatórios das projeções atuariais dos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos e relatório da variação patrimonial, evidenciando a alienação de ativos e a aplicação dos recursos dela decorrentes.

O Balanço Orçamentário, anexo 01 do RREO, tem como objetivo demonstrar a execução orçamentária em um determinado exercício, apresentando a execução das receitas e despesas, e o superávit ou o déficit orçamentário.

O Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção, anexo 02 do RREO, tem por objetivo informar as despesas realizadas pelo ente no período, apresentando-as em termos de classificação funcional, que são agregadas em diversas áreas de atuação do setor público, nas esferas legislativa, executiva e judiciária (Brasil, Secretaria do Tesouro Nacional, 2020).

O anexo 03 do RREO, Receita Corrente Líquida (RCL), apresenta a apuração RCL no mês em referência e sua evolução nos últimos doze meses. A apuração da RCL é muito importante uma vez que ela serve como referência para apuração dos limites da despesa com pessoal, da dívida consolidada líquida, das operações de crédito, das garantias, do serviço da dívida e para definição do montante da reserva de contingência.

O anexo 04, Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias, é elaborado pelos entes que possuem regime próprio de previdência social e busca dar publicidade e transparência à execução orçamentária desses regimes.

O anexo 06 do RREO é o Demonstrativo do Resultado Primário e Nominal, esse anexo é de suma importância para entender a situação fiscal do ente, pois tem como objetivo apurar o cumprimento das metas fiscais.

Há duas metodologias para apuração dos resultados: a “acima da linha” e “abaixo da linha”. O MDF (Brasil, Secretaria do Tesouro Nacional 2020) explica que a metodologia “acima da linha” aponta as causas dos desequilíbrios fiscais a partir da análise das receitas e despesas primárias; a meta de resultado primário. Já o método “abaixo da linha” considera a variação do estoque da dívida pública.

O anexo 07 do RREO é o Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão que busca dar transparência às informações sobre o montante e a execução dos restos a pagar inscritos por Poder/Órgão, permitindo o seu acompanhamento no exercício de referência, demonstrando os valores inscritos, pagos, cancelados e os saldos dos restos processados e não processados. São consideradas como restos a pagar as despesas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro do exercício de referência, se dividindo entre restos não processados e processados, estes últimos são os que já passaram pela fase da liquidação da despesa.

O anexo 09 do Relatório Resumido da Execução Orçamentária é o Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital, que tem como finalidade demonstrar o cumprimento da Regra de Ouro, que tem como finalidade controlar o endividamento evitando que o ente realize empréstimos para financiar despesas correntes, como pagamento de juros e despesas com pessoal.

O Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime de Previdência – anexo 10 do RREO - projetada, ao longo de 75 (setenta e cinco) anos, as receitas e despesas previdenciárias, o resultado previdenciário e o saldo financeiro de cada exercício, visando dar transparência à projeção atuarial do regime de previdência no longo prazo e avaliar a sustentabilidade do RPPS.

O anexo 11 do RREO é o Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos. O artigo 44 da LRF veda a “aplicação da receita de capital derivada da alienação de bens e direitos que integram o patrimônio público para o financiamento de despesa corrente, salvo se destinada por lei aos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos”. Logo, foi necessária a elaboração de um demonstrativo que evidenciasse a aplicação dos recursos decorrentes da alienação de ativos, para fiscalização do cumprimento desta regra e a preservação do patrimônio do setor público; assim, esse é o objetivo do Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos.

Também compõem o RREO os anexos 08, 12, 13 e 14, que são, respectivamente, o Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino – MDE, Demonstrativo das receitas e despesas com ações e serviços públicos de saúde, Demonstrativo das parcerias público-privadas e o Demonstrativo simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária.

Ao final de cada quadrimestre deve ser emitido o Relatório de Gestão Fiscal, que conterá comparativo com os limites de despesa total com pessoal, dívidas consolidada e mobiliária; concessão de garantias; e operações de crédito, inclusive por antecipação de receita. No último quadrimestre acrescentam-se os demonstrativos do montante das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro; da inscrição em Restos a Pagar; e do cumprimento do disposto no art. 38, que trata das operações de crédito por antecipação de receita orçamentária.

O anexo 01 do RGF é o Demonstrativo da Despesa com Pessoal, ele buscar dar transparência à despesa com pessoal de cada um dos Poderes e órgãos com autonomia administrativa, orçamentária e financeira, avaliando o cumprimento aos limites de que trata a LRF. Esse anexo contém os valores da despesa com pessoal do Poder/Órgão executada nos últimos doze meses, o percentual da despesa total com pessoal em relação à receita corrente líquida, e os limites máximo, prudencial e de alerta estabelecidos conforme a legislação.

O anexo 02 do Relatório de Gestão Fiscal é o Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida (DCL), que tem como finalidade detalhar, a forma e a metodologia de apuração da DCL e sua composição, assegurando a transparência das obrigações contraídas pelos entes da Federação e verificando a adequação aos limites de endividamento de que trata a legislação (Brasil, Secretaria do Tesouro Nacional, 2020).

Os limites da dívida consolidada foram estabelecidos por meio da Resolução nº 40/2001, do Senado Federal, conforme competência estabelecida na CF.

O anexo 03 do RGF é o Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores, que buscar dar publicidade às garantias oferecidas a terceiros pelo ente e verificar os limites de que trata a legislação, bem como das contragarantias vinculadas, provenientes das operações de crédito internas e externas (Brasil, Secretaria do Tesouro Nacional 2020)

O anexo 04 do Relatório de Gestão Fiscal é o Demonstrativo das Operações de Crédito, que apresenta as operações de crédito contraídas pelo ente, assim como a adequação aos limites determinados pela legislação: limite geral, de alerta e limite para operações de crédito por antecipação da receita orçamentária. O Senado Federal estabeleceu o limite do montante das operações que para os municípios é de 16% da RCL em cada exercício financeiro. Os parcelamentos de dívidas e operações de reestruturação e recomposição do principal de dívidas não são consideradas para apuração dos limites de Operações de Crédito.

O anexo 05 do RGF é o Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos Pagar, que busca dar transparência ao equilíbrio entre a geração de obrigações de despesa, a inscrição em restos a pagar não processados e a disponibilidade de caixa.

O artigo 42 da LRF veda nos últimos dois quadrimestres do mandato do titular do Poder ou órgão, que seja contraída “obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro do mandato, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito”. Assim, o anexo 05 evidencia a disponibilidade de caixa bruta do ente, as obrigações financeiras (que incluem os restos a pagar, os valores restituíveis e as obrigações que não passaram pela execução orçamentária) e a disponibilidade de caixa líquida, possibilitando a verificação do montante disponível para fins da inscrição em Restos a Pagar e o cumprimento do artigo 42.

Vignoli (2005) destacava que, apesar dos avanços trazidos pela LRF, ainda restava muito a ser feito: as análises ainda se restringiam aos aspectos quantitativos, inexistindo critérios objetivos de avaliação da qualidade do gasto público; embora fossem uma exigência legal, os entes não dispunham de um sistema de custos que permita determinar o custo de cada ação desenvolvida; e não há uma análise padrão de prestações de contas entre os Tribunais de contas dos Estados e Municípios.

Com o passar dos anos, tivemos alguns avanços institucionais nesse sentido: os Tribunais de Contas passaram a desenvolver e implantar índices de efetividade das gestões municipais e estaduais, a fim de medir a qualidade do gasto público, avaliar as políticas e atividades dos gestores públicos e a aderência a processos e controles em determinadas áreas da gestão, como educação, saúde, meio ambiente e gestão fiscal (IRB 2021), contudo, ainda é uma prática pouco divulgada e que, em sua maioria, não tem sido levado em conta como um critério relevante para rejeição/aprovação de contas dos entes. Com relação ao sistema de custos, embora já existam modelos de sistema e norma de contabilidade vigente sobre Sistema de Informação de Custos do Setor Público, poucos entes chegaram a implantar e os que implantaram, como a União, tem experiências recentes. Já no tocante a padronização das análises pelos tribunais de contas, tem crescido o número de acordos de cooperação técnica firmados

entre tribunais e Tesouro Nacional (IRB 2021); e até mesmo entre tribunais e entidades internacionais como Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), para melhorar a fiscalização por parte desses órgãos e harmonizar conceitos e procedimentos (TCU 2021), contudo, ainda não há uma análise padrão de julgamento das contas.

Debus e Nascimento (2002) são pertinentes ao afirmarem que a LRF atribuiu à contabilidade pública novas funções, assegurando-lhe um caráter mais gerencial; as informações contábeis passaram a importar não apenas aos gestores públicos, mas a sociedade passou a tornar-se participante do processo de acompanhamento e fiscalização das contas públicas, através dos instrumentos que a LRF incorporou para este fim.

No entanto, Abrucio e Loureiro (2005) ressaltam que a accountability democrática ganharia mais força se a Lei colocasse em prática o mecanismo do Conselho Fiscal, previsto em seu art. 67, com o objetivo da harmonização e coordenação entre os entes da Federação, disseminação de práticas que resultem em maior eficiência na alocação e execução do gasto público, na arrecadação de receitas, no controle do endividamento e na transparência da gestão fiscal; de adoção de normas de consolidação das contas públicas, padronização das prestações de contas e dos relatórios e demonstrativos de gestão fiscal bem como outros, necessários ao controle social; e de divulgação de análises, estudos e diagnósticos. Contudo, em meados de 2021 esse conselho ainda não foi criado

Após vinte e um anos de sua implantação, a lei trouxe inúmeros benefícios, principalmente com relação à responsabilização dos agentes públicos, à transparência, à maturidade financeira dos entes subnacionais, aos controles de despesas e endividamento. Contudo, as violações à LRF como a realização de “pedaladas fiscais” e a discricionariedade de interpretações pelos órgãos de auditoria, que em alguns casos estimulam essas práticas, têm sido alguns dos responsáveis pela atual crise fiscal dos entes federativos.

Vale esclarecer que as “pedaladas fiscais” são uma espécie de manobras realizadas pelos entes para aparentar a existência de equilíbrio entre receitas e despesas ou o cumprimento de metas fiscais, mesmo quando não existe esse equilíbrio; e, a discricionariedade de interpretações da LRF pelos órgãos de auditoria, se refere a falta de uniformidade em cálculos como o da despesa com pessoal, da dívida consolidada líquida, cumprimento do artigo 42, entre outros. No entanto, cabe ressaltar, que o Tesouro Nacional, em conjunto com Tribunais de Contas e outros órgãos relacionados têm avançado nos últimos anos com relação a padronização da interpretação da lei, com atualizações constantes no Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF), acordos de cooperação técnica e com o surgimento de leis como a Lei Complementar nº 178 de 13 de janeiro de 2021 que esclareceu regras sobre o cálculo da despesa com pessoal, nos itens que davam margem à mais de uma interpretação entre os órgãos responsáveis pela apuração e fiscalização do cumprimento dos limites.

2.1.3 Panorama Fiscal Brasileiro

O ano de 2015, ano escolhido para início da aplicação desta pesquisa, marcou o país com uma grave recessão econômica aliada à crise política, situação que ainda perdura.

Dados do Tribunal de Contas da União (2020), em sua Cartilha de Fatos Fiscais, apontam que em 2019, a renúncia fiscal atingiu R\$ 348,4 bilhões, correspondendo a 25,9% sobre a receita primária líquida e 4,8% do Produto Interno Bruto (PIB); em 2015 essa renúncia correspondia a 6,7% do PIB.

Os dados também chamam atenção pelo baixo montante gasto com Investimentos pelo país, no período de cinco anos, esse gasto atingiu R\$ 207,4 bilhões, valor que representa, apenas, 1,57% da despesa total empenhada no período.

O déficit primário apurado pelo Tesouro Nacional em 2019 alcançou R\$ 88,9 bilhões, ou seja, as despesas primárias superaram as receitas primárias nesse montante, indicando o aumento da dívida. Já o resultado nominal apresentou déficit de R\$ 399 bilhões. Desde 2014, há uma sequência de déficits nesses índices, que se justifica tanto pelo aumento das despesas primárias obrigatórias, quanto pela queda da arrecadação federal em virtude da crise econômica.

Com relação a despesa da União com juros e encargos da dívida, o gasto alcançou R\$ 285,2 bilhões em 2019, o que representa 10,02% de todas as despesas empenhadas e 3,93% do PIB; foi o valor mais alto gasto com essa despesa nos últimos cinco anos.

Em relação à Previdência, considerando os três regimes previdenciários mantidos pelo governo federal, o déficit previdenciário totalizou R\$ 318,2 bilhões em 2019, números que só tem piorado desde 2015, quando o déficit era de 173,7 bilhões.

O Índice Firjan de Gestão Fiscal - IFGE, publicado em 2019 pela Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro (FIRJAN), trouxe o Panorama dos municípios brasileiros em 2018 e os principais desafios. Esse índice é elaborado com base em resultados fiscais oficiais, declarados pelas próprias prefeituras e disponibilizados pela Secretaria do Tesouro Nacional. O estudo apontou que 73,9% dos municípios foram avaliados com gestão fiscal difícil ou crítica.

Dos 5.337 municípios analisados, 1.856 não são capazes de gerar localmente recursos suficientes para arcar com as despesas da estrutura administrativa da Prefeitura e Câmara Municipal, ou seja, não têm autonomia financeira; 50% das prefeituras gastam mais da metade do orçamento com pessoal; mais da metade apresenta dificuldade para pagar fornecedores, 1.121 cidades terminaram o ano de 2018 sem recursos em caixa suficientes para cobrir as despesas postergadas para o ano seguinte; e quase metade do país tem nível crítico de investimento, destinando apenas 3% das receitas a essas despesas, demonstrando alto comprometimento com as despesas obrigatórias, em detrimento das discricionárias, por influência do teto dos gastos que limita o crescimento das despesas primárias (FIRJAN 2019).

A situação ainda se torna mais crítica em virtude da situação de calamidade pública por qual passa todo o território nacional, em decorrência da Pandemia do Covid-19. A queda de receitas, o

adiamento de impostos e o aumento das despesas para combater a pandemia impactaram os resultados do governo federal: no acumulado de janeiro a maio de 2020, o déficit primário do governo central ficou em R\$ 222,5 bilhões, muito acima do resultado negativo de R\$ 17,5 bilhões dos cinco primeiros meses do ano anterior. No mês de maio de 2020 o déficit foi de 126,6 bilhões, de acordo com informações divulgadas pelo Tesouro Nacional (2020) foi o maior déficit primário já registrado até então, e muito acima do resultado negativo de R\$ 14,7 bilhões de maio de 2019.

Essa situação atingiu também os entes subnacionais, que passaram a receber auxílios financeiros do governo federal para enfrentamento da Covid-19 e mitigação dos seus efeitos financeiros.

Além dos valores apresentados, devemos também levar em consideração dois recentes normativos que impactam na gestão fiscal dos entes: a Lei Complementar nº 178, de 13 de janeiro de 2021 e a Emenda Constitucional nº 109.

A LC nº 178 estabelece o Programa de Acompanhamento e Transparência Fiscal e o Plano de Promoção do Equilíbrio Fiscal, com um conjunto de metas e de compromissos pactuados entre a União e cada Estado, o Distrito Federal ou cada Município que aderir, com o objetivo de promover o equilíbrio fiscal e a melhoria das respectivas capacidades de pagamento. A norma também estabelece medidas de reforço à Responsabilidade Fiscal.

A Emenda Constitucional nº 109 estabeleceu uma série de medidas permanentes e emergenciais de controle das contas públicas no âmbito dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União, além de diversas restrições para controlar os gastos, sempre que a relação entre despesas obrigatórias e receitas da União atingir o limite de 95%. Essas medidas são facultativas para Estados e Municípios, mas se os entes não acatarem ficarão impedidos de obter empréstimos com aval da União ou de renegociar suas dívidas.

Os dados relatados e os normativos recentes são reflexos dos desequilíbrios fiscais por quais os entes federativos vêm passando e reforçam a necessidade da sustentabilidade e equilíbrio nos gastos públicos e a importância dos controles administrativos e financeiros, da análise da condição financeira e das boas práticas de gestão para alcançá-los.

2.2 Transparência na Administração Pública e Accountability

A Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe muitos avanços no tocante às finanças públicas e no processo de transparência, características de uma Administração pública com aspecto gerencial.

A LRF instituiu diversos mecanismos para promoção da transparência, entre eles estão: o incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos e leis orçamentárias; a ampla divulgação dos planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; a elaboração e divulgação do Relatório Resumido da Execução Orçamentária e do Relatório de Gestão Fiscal; e a liberação ao conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações detalhadas sobre a

execução orçamentária e financeira. Ou seja, a lei enfatizou o aspecto do controle social, da participação da sociedade e da ampla divulgação dos atos e fatos ligados à gestão fiscal.

Sabe-se que esse tema não está presente apenas na LRF, a transparência pública é um direito fundamental do cidadão garantido constitucionalmente e regulado pela Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, conhecida como Lei de Acesso à Informação (LAI). Os procedimentos previstos na LAI devem ser executados seguindo as diretrizes da observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção; da divulgação de informações de interesse público, independentemente de solicitações; da utilização de meios de comunicação viabilizados pela tecnologia da informação; do fomento ao desenvolvimento da cultura de transparência na administração pública; e do desenvolvimento do controle social da administração pública.

O aspecto da transparência na administração pública consolida-se aliado ao princípio da *accountability*.

Accountability é um termo em inglês que não tem tradução específica para o português, diversos autores buscam definições para o termo, que quase sempre está relacionado ao controle social, prestação de contas e processos de avaliação e responsabilização.

Rocha (2011) identifica como formas e instrumentos de *accountability* os “processos de avaliação e responsabilização permanente dos agentes públicos que permitam ao cidadão controlar o exercício do poder concedido aos seus representantes”.

Na opinião de Schedler (1999 apud Pinho e Sacramento 2009) três quesitos são necessários para eficácia da *accountability*: informação, justificação e punição. Informação e justificação estariam relacionadas à obrigação dos detentores de mandatos públicos informarem, explicarem e responderem pelos seus atos; já a punição refere-se à capacidade das agências de impor sanções e perda de poder para aqueles que infringirem os deveres públicos.

Filgueiras (2018) explica que o termo passa a ideia de responsabilidade política e que, apesar de não existir uma tradução diretamente para o português, o significado mais aproximado está relacionado a prestação de contas. De acordo com ele, na burocracia moderna, podemos considerar que este termo se refere a questões como: controle interno e externo, contabilidade pública e auditoria, onde esses elementos prestam contas ao público das políticas realizadas pelo Estado.

Ampliando a dimensão da *accountability*, Campos (1990) afirma que a economia de recursos públicos, a eficiência e a honestidade demandam atenção especial, mas que há outros padrões de desempenho que merecem consideração, como a qualidade dos serviços públicos ou o nível de adequação dos resultados das ações públicas às necessidades da população. A autora complementa que esses padrões da *accountability* governamental não são garantidos pelos controles burocráticos, que o verdadeiro controle democrático só vai ocorrer efetivamente se as ações do governo forem fiscalizadas pelos cidadãos.

O'Donnell (1998) enxerga a accountability a partir de duas dimensões, a vertical e a horizontal: a vertical seriam ações realizadas, individualmente ou coletivamente, com relação aos que ocupam posições em instituições do Estado, um exemplo seria o poder de punir ou premiar um governante votando a favor ou contra ele nas eleições, e outros seriam as reivindicações sociais, sem risco de coerção, e a divulgação da mídia para essas reivindicações e para os atos das autoridades públicas aparentemente ilícitos; já a accountability horizontal seria a existência de agências estatais com direito, poder legal e autonomia suficiente, estabelecidas e com habilidades para realizar ações, que vão desde a supervisão de rotina e sanções legais ou até o impeachment contra atos de outros agentes ou agências do Estado que possam ser qualificadas como criminosas; com isso, o autor retoma a questão dos três poderes – executivo, legislativo e judiciário - e do equilíbrio e controles entre eles, assim com a existência das instâncias responsáveis pela fiscalização das prestações de contas (O'Donnell 1998).

Sem contradizer a classificação de O'Donnell, Abrucio e Loureiro (2005) classificam a accountability em três formas, enfatizando outra maneira de observar o processo de responsabilização democrática: o processo eleitoral, o controle institucional durante o mandato e as regras intertemporais.

Com isso, os três autores supracitados apresentam diversos instrumentos que possibilitam a efetividade da accountability.

Ainda reforçando a importância deste tema, Przeworski (1998) considera que para que um governo tenha um bom desempenho, a burocracia precisa ser monitorada, controlada pelos políticos eleitos e que estes devem prestar contas aos cidadãos; ao passo em que os cidadãos devem estar aptos para saber as competências de cada um e de aplicar em cada caso a sanção apropriada no intuito de que só se mantenham no poder os governos com desempenho satisfatório.

Ou seja, é preciso de meios e competências para controlar, avaliar, fiscalizar e punir; também é necessária a institucionalização desse processo para que ele seja efetivo.

Considerando o contexto da sustentabilidade fiscal dos municípios, um exemplo prático da accountability, da responsabilização dos gestores públicos, é a lei de crimes fiscais, Lei nº. 10.028 de 19 de outubro de 2000, que alterou o Código Penal, acrescentando um capítulo sobre crimes contra as finanças públicas, listando quais são esses crimes e as sanções a serem aplicadas para quem praticar qualquer um dos crimes previstos.

Tanto a Lei de Responsabilidade Fiscal quanto a Lei de Crimes Fiscais contribuem para o avanço do processo da accountability em nosso país, contudo, as violações à LRF e, principalmente, os poucos exemplos da aplicação prática das punições previstas na Lei nº. 10.028 de 2000, fazem com que esses instrumentos de accountability ainda estejam muito restritos ao campo formal e ainda precisem ser muito mais trabalhados no sentido da responsabilização.

A partir do exposto pelos autores, percebe-se que a accountability não se restringe aos mecanismos de controle burocráticos ou aos aspectos do desempenho contábil e financeiro, pois o principal papel da administração pública está relacionado a criação e execução das políticas públicas, aspecto que também deve ser fiscalizado pelos cidadãos.

Contudo, embora não se restrinja aos controles formais burocráticos, a accountability está diretamente ligada à responsabilização, fiscalização e prestação de contas; e com isso, relaciona-se diretamente à Contabilidade Governamental, uma vez que esta tem como finalidade fornecer aos seus usuários – gestores públicos, cidadãos, órgãos fiscalizadores, poder legislativo - informações sobre a situação patrimonial, resultados alcançados, situação orçamentária, financeira e econômica dos entes públicos.

Oliveira (2018) relaciona a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) e a accountability afirmando que:

Entende-se que a CASP é sim uma ferramenta capaz de colaborar no desenvolvimento da accountability, porém ainda não capaz de promover a transparência necessária para a sociedade, pois está mergulhada em uma complexidade que a torna incompreensível para aqueles que não estão nela inseridos cotidianamente. Isto compreende desde uma linguagem técnica e pouco intuitiva, passando pela falta de dados para atos administrativos importantes, até segregação contábil de gastos semelhantes.

[...] A disponibilização de demonstrações e dados no Portal da Transparência representou um considerável avanço, mas a simples disponibilização dos dados sem a possibilidade de entendimento por uma parcela mais ampla da população, não significa transparência em sua plenitude.

Ou seja, o autor alerta sobre a necessidade de mudanças na CASP, de modo a diminuir sua complexidade e torná-la mais fácil de ser compreendida por todos, e não somente por técnicos ou especialistas no assunto. Também ressalta, apesar das limitações existentes, a relevância da Contabilidade Governamental como uma ferramenta de accountability, através da divulgação dos dados e das demonstrações contábeis.

Percebe-se que a transparência pública, embora seja garantida por leis como a LRF e a Lei de Acesso à Informação, só será efetiva, quando os dados disponibilizados pelo ente público estejam de fato de fácil acesso para os cidadãos e em uma linguagem que possa ser entendida por qualquer cidadão com um nível razoável de instrução, diminuindo, assim, a assimetria informacional entre agente e principal.

2.3 Demonstrações Contábeis e Técnicas de Análise

2.3.1 Demonstrações Contábeis

A Contabilidade tem sua melhor utilidade na explicação das causas e efeitos dos atos e fatos que ela registra, a análise dos demonstrativos fornece subsídios para melhor assimilação de informações, proporcionando meios para a tomada de decisões e para melhor eficiência da administração (Andrade 2013).

Nesse contexto, a contabilidade aplicada ao setor público tem como finalidade fornecer aos seus usuários informações sobre a situação patrimonial, resultados alcançados, situação orçamentária,

financeira e econômica, em apoio ao processo de tomada de decisões, prestações de contas, transparência na gestão fiscal e fornece instrumentos para o controle social (Brasil, Secretaria do Tesouro Nacional, 2018a).

Para atingir essa finalidade, a contabilidade se utiliza da confecção das demonstrações contábeis, que são representações da situação financeira, patrimonial e do desempenho da entidade. De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (Brasil, Secretaria do Tesouro Nacional, 2018a), conjugando as disposições legais trazidas pela Lei nº 4.320/1964 e Lei Complementar nº 101/2000, e aquelas contidas na NBC TSP 11, compõem o conjunto de Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP):

- a. Balanço Patrimonial;
- b. Demonstração das Variações Patrimoniais;
- c. Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido;
- d. Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- e. Balanço Orçamentário;
- f. Balanço Financeiro;
- g. Notas explicativas, compreendendo a descrição sucinta das principais políticas contábeis e outras informações elucidativas; e
- h. Informação comparativa com o período anterior.

A lei 4.320/1964 orienta que os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário (BO), no Balanço Financeiro (BF), no Balanço Patrimonial (BP) e na Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP).

O Balanço orçamentário demonstra as receitas previstas e despesas fixadas em confronto com as realizadas e executadas, permitindo a comparação entre valores orçados e realizados. Sua elaboração atende ao disposto na lei nº 4320/1964 e na NBC TSP 13 – “Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis”.

O Balanço Financeiro demonstra, em conformidade com o exigido na lei 4.320/1964 e em um único quadro, as receitas e as despesas orçamentárias, os recebimentos e os pagamentos de natureza extraorçamentária e os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte. A demonstração apresenta as receitas e despesas por fonte de recurso, além de demonstrar os valores de transferências financeiras concedidas e recebidas. O BF tem como objetivo apurar o resultado financeiro do exercício.

O Balanço Patrimonial evidencia, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial do ente público. A estrutura atual dessa demonstração, contida nos anexos da Lei nº 4.320/1964 e alterada pela Portaria STN nº 438/2012 é composta pelo Quadro Principal; Quadro dos Ativos e Passivos

Financeiros e Permanentes; Quadro das Contas de Compensação (controle); e Quadro do Superávit / Déficit Financeiro (Brasil, Secretaria do Tesouro Nacional, 2018a).

A Demonstração das Variações Patrimoniais evidencia as alterações verificadas que aumentam ou diminuem o patrimônio do ente, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indica o resultado patrimonial do exercício, através do confronto entre as variações patrimoniais aumentativas e as diminutivas (Brasil, Secretaria do Tesouro Nacional, 2018a).

Embora não tenham sido exigidas, originalmente, pela lei 4.320/1964 ou pela LRF, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) e a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) fornecem informações importantes para gestão dos recursos do ente público. A DMPL é obrigatória para as empresas estatais dependentes constituídas sob a forma de sociedades anônimas e facultativa para os demais órgãos e entidades dos entes da Federação, ela demonstra a evolução (aumento ou redução) do patrimônio líquido da entidade durante um período, e a DFC apresenta as entradas e saídas de caixa e as classifica em fluxos operacional, de investimento e de financiamento (Brasil, Secretaria do Tesouro Nacional, 2018a). Essas duas demonstrações foram incorporadas à lei 4.320/1964 em 2009, através da Portaria 749, da Secretaria do Tesouro Nacional.

As Notas Explicativas também fazem parte do conjunto das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público e sua divulgação contribui para maior compreensibilidade e transparência das contas públicas. Ainda são pouco utilizadas pelos entes públicos e, mesmo quando utilizadas, quase nunca são aplicadas de acordo com a estrutura presente nas normas. De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (Brasil, Secretaria do Tesouro Nacional, 2018a), o objetivo das Notas Explicativas é facilitar a compreensão das demonstrações contábeis a seus diversos usuários, englobam informações de qualquer natureza exigidas pela lei, pelas normas contábeis e outras informações relevantes não suficientemente evidenciadas ou que não constam nas demonstrações.

Assim como as demonstrações contábeis, os relatórios exigidos pela LRF: RREO e RGF, também fornecem informações que contribuem para conhecer a situação financeira e o desempenho econômico da entidade.

A Lei 4.320/1964 trouxe o orçamento como principal instrumento para o controle das finanças públicas, ferramenta que ganhou significativa importância no Brasil ao longo dos anos. E decorrência disso, as normas relacionadas a registros e demonstrações contábeis, ainda vigentes, valorizam a perspectiva dos conceitos orçamentários, em detrimento da evidenciação dos aspectos patrimoniais.

Em 2007, visando a convergência da Contabilidade brasileira aos padrões internacionais, o Conselho Federal de Contabilidade criou o Comitê Gestor da Convergência no Brasil. A partir disso, foram iniciadas as ações para viabilizar as reformas necessárias.

Em agosto de 2008, o Ministério da Fazenda editou a Portaria nº 184, que dispôs sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais

de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. A partir daí, foram editadas normas, manuais, calendários de implementação e estabelecimento de prazos-limite. A principal mudança com a convergência, foi o resgate da Contabilidade Patrimonial, o entendimento de que o objeto da contabilidade governamental é o patrimônio público, e não somente o controle do orçamento.

Com isso, as Demonstrações Contábeis e Relatórios fiscais do setor público abrangem três aspectos: o aspecto orçamentário, que compreende o registro e a evidenciação do orçamento público, da aprovação à sua execução; o aspecto patrimonial, que abrange o registro e a evidenciação da composição patrimonial do ente público, e o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos atos e fatos contábeis; e o aspecto fiscal, que compreende a apuração e evidenciação, por meio da contabilidade, dos indicadores estabelecidos pela LRF (Brasil, Secretaria do Tesouro Nacional, 2018a).

A partir do estudo das Demonstrações Contábeis de determinado ente, pode-se saber quais as fontes de seus recursos e como eles são utilizados no financiamento de suas atividades, como são alocados e se estão sendo administrados de acordo com o que as normas estabelecem, qual a necessidade de caixa desse ente e qual sua capacidade de cumprir com obrigações e compromissos, saber o desempenho desse ente, entre outras coisas. Contudo, nem toda informação necessária estará disponível nas demonstrações contábeis, se fazendo necessária, às vezes, a existência de outros relatórios e fontes de informações, até mesmo não financeiras, mas que ajudem a entender a situação do ente de forma mais abrangente.

Cabe salientar que essa análise só será efetiva e trará bons resultados se os demonstrativos contábeis estiverem de acordo com as exigências das normas de Contabilidade, inclusive se possuírem as características qualitativas necessárias às informações contábeis, atributos que tornam a informação útil para os usuários e dão suporte ao cumprimento dos seus objetivos.

A Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP Estrutura Conceitual, de 23 de setembro de 2016, enumera essas características qualitativas, que são: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e verificabilidade.

A relevância está relacionada a capacidade de contribuir consideravelmente para o cumprimento dos objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil, para isso as informações devem ter valor confirmatório ou preditivo.

A representação fidedigna é caracterizada pela representação do fenômeno de forma fiel, completa, neutra e livre de erro material, da melhor forma possível. Não faz sentido e nem traz benefícios realizar uma análise de um demonstrativo que não demonstra fielmente a realidade de uma entidade.

A compreensibilidade, como o próprio nome já diz, refere-se a compreensão da informação por parte dos usuários, para isso, ela deve ser elaborada em linguagem simples e acessível. Essa é uma característica essencial à Contabilidade Governamental, como um instrumento de accountability.

A tempestividade diz respeito à disponibilidade da informação a tempo de ser útil aos seus usuários e de cumprir os seus objetivos, a tempo de auxiliar à tomada de decisões e para avaliação da prestação de contas e responsabilização

A comparabilidade é uma característica que torna possível a identificação de correlações entre itens ou fenômenos de períodos distintos da entidade ou até mesmo entre entidades diversas.

Por último a verificabilidade, que está bem relacionada com a representação fidedigna. Uma informação verificável é capaz de assegurar aos seus usuários que representa fielmente os fenômenos que se propõe demonstrar, é passível de verificação.

Todas essas características são essenciais à qualidade da informação contábil e fundamentais para um efetivo processo de análise.

2.3.2 Técnicas de Análise Financeira

A condição financeira de um ente está relacionada a sua capacidade de cumprir suas obrigações presentes, tanto com seus credores quanto na prestação de serviços públicos, sem comprometer os recursos futuros, além de ser capaz de enfrentar crises fiscais, sem perder o equilíbrio financeiro.

A condição financeira de um ente vai além da posição financeira, pois a posição se restringe a situação financeira do governo na data de suas demonstrações contábeis, analisando aspectos da estrutura financeira e orçamentária, solvência e liquidez; já a condição financeira é um conceito mais amplo, pois além dos aspectos necessários a análise da posição financeira, utiliza aspectos sobre a situação econômica, geográfica e social de uma localidade (Diniz e Lima 2016).

Diniz e Lima (2016) apresentam como componentes básicos na avaliação da condição financeira: o potencial de recursos e necessidades da comunidade; a solvência orçamentária; o nível de receita; o nível de gastos; a carga de endividamento; o regime de previdência; e a solvência de caixa.

Nota-se então que a análise das demonstrações contábeis, juntamente a análise dos demonstrativos fiscais fornecem dados relacionados a maior parte dos componentes básicos na avaliação da condição financeira, descritos pelos autores supracitados, com exceção dos dados relacionados aos fatores externos à organização.

Com relação as providências preliminares para realização de uma análise financeira, Diniz e Lima (2016, p. 7) esclarecem que é preciso:

- (i) definir o nível de análise;
- (ii) estabelecer os objetivos da análise;
- (iii) determinar a dimensão temporal da análise;
- (iv) construir uma estrutura ou modelo de análise;
- (v) assegurar informações financeiras confiáveis para conduzir a análise; e
- (vi) formar benchmarks para julgar a condição financeira do governo.

Ou seja, para realização das análises financeiras governamentais, é necessária a elaboração de um metodologia adequada e previamente estabelecida.

A análise das Demonstrações Contábeis é uma técnica muito utilizada na área empresarial, mas bem pouco aplicada na área pública. É muito comum a produção de demonstrativos, por entes públicos, que só são usados para fins de prestação de contas aos órgãos de controle externo, mas bem pouco empregados para fins decisórios ou para o controle social.

As entidades privadas utilizam muito o artifício gerencial da análise de balanços para o conhecimento de sua situação financeira, patrimonial e estrutural; do mesmo modo, uma análise criteriosa dos balanços e demonstrativos das entidades públicas concederá ao administrador público critérios para decisões que permitirão o real cumprimento dos princípios da administração pública e promoverá uma mudança cultural nos usuários dos recursos públicos (Andrade 2013).

Para Andrade (2013), a análise consiste no exame de cada parte e do todo contábil, através da aplicação de procedimentos próprios ou externos, buscando explicação para evolução e involução de resultados, para as variações qualitativas e quantitativas e para natureza dos fatos, ela fornece informações sobre a situação passada, presente e futura dos entes.

Assim, uma análise bem-feita de demonstrativos que contenham informação relevante, representação fidedigna, compreensível, oportuna, comparável e verificável, fortalecerá o controle interno dos órgãos públicos e dará subsídios para um melhor planejamento e melhor formação de políticas públicas.

Assaf Neto (2012) salienta que a maneira com que os indicadores de análise são utilizados é particular de quem faz a análise, exigindo além do conhecimento técnico, a experiência e a própria intuição do analista, a boa análise também depende da qualidade e volume das informações disponíveis.

Uma das técnicas utilizadas na análise das demonstrações é a análise de índices ou quocientes, ela procura relacionar elementos afins das demonstrações contábeis no intuito de extrair informações sobre a situação dos entes. Andrade (2013) ressalta que na área de Contabilidade Pública não se pode definir estruturalmente quais índices são mais utilizados ou interpretados, por exclusiva falta de difusão de conhecimento, padrões ou utilização deles, sendo um dos entraves na análise de índices na administração pública.

Um exemplo de utilização de índices e quocientes para análise é o estabelecido na Portaria nº 501, de 23 de novembro de 2017, do Ministério da Fazenda. O normativo apresenta uma classificação para análise da capacidade de pagamento de um ente federativo (CAPAG), que é realizada pela STN com base nos indicadores de endividamento, poupança corrente e liquidez, calculados a partir dos dados do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi). Esses indicadores derivam da relação entre Dívida Consolidada e Receita Corrente Líquida, Despesa Corrente e Receita Corrente Ajustada, e entre disponibilidades de caixa e as obrigações financeiras do ente.

Essa análise é utilizada para apurar a situação fiscal dos Entes Subnacionais que querem contrair novos empréstimos com garantia da União.

Entre outras técnicas de análise estão a análise horizontal, vertical e a análise financeira comparada. A horizontal é a forma de demonstrar a variação orçamentária, financeira e patrimonial presente nos demonstrativos legais, comparativamente e restritos a períodos pré-definidos; e a análise vertical busca verificar a variação de representatividade de uma conta ou grupo de contas no montante geral (Andrade 2013).

Ou seja, a análise horizontal costuma se utilizar de séries históricas para fazer comparações, um exemplo disso é uma análise do comportamento da receita pública, no período de dez anos. Nesse caso, seriam necessários os demonstrativos de receita de cada ano e a comparação entre eles.

Com relação a análise vertical, que tem o intuito de verificar a representatividade de um valor com relação a outro, no mesmo demonstrativo, temos como exemplo a análise da participação da receita tributária no montante geral da receita.

A outra técnica é a análise financeira comparada, que avalia a condição financeira por meio de bases de comparação, que podem ser padrões, limites legais, informações históricas da própria organização, grupo de referência, método do tamanho comum ou quociente de localização. No caso dos entes públicos uma das bases de comparação muito utilizada é a de limites legais, que são restrições estabelecidas por normas legais para regular a condição financeira do governo, comparando os resultados alcançados pelos entes públicos com os limites legais fixados (Diniz e Lima 2016).

Através dessas técnicas, é possível tornar as informações mais claras e possibilitar o entendimento do retratado nos relatórios e demonstrativos, elas auxiliam na interpretação dos números. Aplicar análise das demonstrações contábeis aos demonstrativos públicos é uma forma de democratizar o acesso as informações disponibilizadas pelo ente público e de promover a accountability.

2.4 Estudos Relacionados

Através de metodologias diferentes, estudos buscam avaliar os aspectos da gestão fiscal dos entes públicos, apontando comportamentos, falhas e avanços.

A dissertação de Araújo (2008) buscou analisar a trajetória das contas públicas do Estado do Rio de Janeiro com foco no período compreendido entre 2000 e 2007, período posterior à renegociação das dívidas dos estados com base na Lei Federal nº 9.496/97, à Lei de Responsabilidade Previdenciária (Lei Federal nº 9.717/98) e à Lei de Responsabilidade Fiscal. A análise tratou dos resultados alcançados pelos governos compreendidos no período, frente à condução da gestão das contas públicas e à promoção ou não do ajuste fiscal, demonstrando a eficácia da legislação de responsabilidade fiscal e previdenciária criada pelo Governo Federal.

O estudo expôs características do Estado do Rio de Janeiro, por meio de indicadores e índices, no tocante a resultados fiscais e financeiros. Foram utilizados índices que continham a relação entre a receita corrente líquida e outros fatores, como a despesa, os investimentos, a dívida consolidada, a despesa com pessoal e o resultado orçamentário.

O autor considerou que era de se esperar que os governos posteriores ao advento desse arcabouço legal, ou seja, já submetidos às regras do contrato de renegociação, à Lei nº 9.717/98 e à LRF, apresentassem maior empenho na promoção do ajuste e na redução dos desequilíbrios das contas estaduais. Todavia não foi isso o que se verificou no estudo. O ajuste fiscal promovido pelo Governo do Estado baseou-se no aumento de receitas de caráter extraordinário e redução de investimentos, enquanto a despesa corrente continuou a sua trajetória ascendente em termos reais, à exceção do exercício de 2007 em que ocorreu redução real das despesas corrente. Entre 2001 e 2007 o investimento apresentou redução real de 53% (Araújo 2008).

Tendo em vista o exposto no estudo, o autor pôde afirmar que os mecanismos de imposição de austeridade fiscal às unidades subnacionais instituídos pela União entre 1997 e 2000 não foram suficientemente eficazes no sentido de equacionar a situação fiscal e financeira do Estado do Rio de Janeiro no período da pesquisa.

Através da leitura desse estudo, pode-se perceber que, apesar do esforço do governo federal com vistas ao ajuste fiscal dos entes subnacionais, através da criação da LRF e das outras leis citadas no estudo, nem todos os entes realizaram, de fato, esse ajuste, a exemplo do Estado do Rio de Janeiro. A questão de pesquisa de Araújo (2008) se torna bem atual neste período que estamos passando, em que não só os entes subnacionais precisam com urgência de ajustes fiscais, mas também o governo federal.

Pode-se, de fato, questionar a eficácia da LRF, vinte e um anos após a sua edição, num contexto em que as questões políticas se sobressaem as questões técnicas e econômicas, de pedaladas fiscais, de descumprimento de limites legais, muitas vezes acobertados pela falta de uniformidade no julgamento realizado pelos Tribunais de Contas.

A tese de Cruz (2015) teve como objetivo investigar a relação entre variáveis de cumprimento de metas e limites fiscais e gestão fiscal responsável, sob a perspectiva da ação planejada, da transparência e do controle. Para isso, a pesquisadora buscou identificar a relação entre o planejamento e a gestão fiscal responsável em nível municipal; analisar o nível de transparência como pilar de uma gestão fiscal responsável; averiguar informações relacionadas ao controle que poderiam ser associadas a uma gestão fiscal responsável; verificar indicadores referentes à observância das metas e limites fiscais exigidos pela LRF que representam variáveis de responsabilidade na gestão fiscal; e estimar modelos de regressão para identificar as possíveis relações entre as variáveis relacionadas ao cumprimento de metas e limites fiscais e as variáveis representativas das dimensões da gestão fiscal responsável (Cruz 2015).

O estudo foi realizado com base nas finanças públicas de 282 municípios brasileiros com população superior a 100 mil habitantes para o período de 2010 a 2013. Para alcançar os objetivos planejados, a autora construiu uma base de dados original, a partir da coleta de dados em fontes primárias, através do Sistema de Coleta de Dados Contábeis dos Entes da Federação - SISTN que, na época do estudo, era o sistema responsável por disponibilizar dados declaratórios dos municípios relativos aos

relatórios fiscais elaborados ao longo da execução orçamentária, nos tribunais de contas dos Estados e Municípios e nos sites oficiais das prefeituras incluídas no estudo. A partir da base de dados elaborada, foram definidas e apuradas variáveis relacionadas ao cumprimento de metas e limites fiscais, ao rigor no planejamento de receitas e despesas, à divulgação dos instrumentos de transparência fiscal e ao controle exercido pelos tribunais de contas. (Cruz 2015).

Após análise dos dados, Cruz (2015) observou que: das variáveis relacionadas ao cumprimento de limites, poucos municípios apresentaram margens negativas indicativas de descumprimento dos limites legais, o que a fez refletir sobre a possibilidade de alguns limites serem bastante confortáveis, principalmente pelo pouco esforço que muitos entes têm que fazer para cumpri-los, com exceção do limite de despesa com pessoal. Com relação às metas fiscais, de resultado nominal e resultado primário, a autora verificou que os valores alcançados pelos municípios são extremamente discrepantes das metas estabelecidas, o que sugeriu a possibilidade de imperícia do planejamento por parte dos municípios; Cruz (2015) também identificou que os municípios pesquisados revelaram comprometimento geral médio negativo de 51% das disponibilidades líquidas de caixa com restos a pagar não processados, baixa acurácia na previsão das receitas de capital, e identificou que a divulgação dos instrumentos de transparência fiscal, pelos municípios, apresentou uma média de 50,4% dos itens requeridos.

A análise dos coeficientes de correlação e dos parâmetros dos modelos de regressão estimados, feita pela autora, apontou que as hipóteses inicialmente admitidas, da existência de relação positiva significativa entre as variáveis fiscais de cumprimento de metas e limites e as dimensões da responsabilidade, ação planejada, transparência e controle, não foram integralmente confirmadas. Os resultados encontrados também não sustentaram a hipótese de que os indicadores fiscais de cumprimento de metas e limites estão positivamente relacionados e, apontaram a falta de relação com a ação planejada e/ou inadequação das metas e limites estabelecidos à realidade fiscal dos municípios. (Cruz 2015).

Ao final da pesquisa, Cruz (2015) concluiu que a tese defendida no trabalho, referente à falta de integração entre os pilares da gestão fiscal responsável em municípios de grande porte, foi comprovada através dos resultados dos testes realizados, uma vez que os indicadores fiscais adotados na pesquisa não apresentaram relações consideráveis entre si, além de demonstrarem reduzida associação com as variáveis representativas dos outros pilares da gestão fiscal: planejamento, transparência e controle.

O trabalho de Cruz (2015) apontou para uma necessidade de estudos mais aprofundados dos indicadores relativos ao cumprimento de metas e limites fiscais, assim como para realização de pesquisas que auxiliem na compreensão das características da ação planejada nos municípios, por meio de análises de natureza qualitativa. A partir dele, percebe-se a necessidade de mais trabalhos e técnicas voltados para avaliação da responsabilidade na gestão fiscal, principalmente trabalhos que avaliem cada indicador individualmente, além de outros aspectos qualitativos não explícitos nos indicadores, e que, a partir da análise conjunta dessas avaliações consigam enxergar a situação fiscal real do ente como um todo.

Oliveira (2018) propôs analisar o papel da Contabilidade Pública como instrumento de exercício de accountability, por meio da aplicação de 41 indicadores aos relatórios contábeis e fiscais obrigatórios, de 2007 a 2014, e submissão deles ao julgamento de especialistas. Foi definida uma cesta de 14 indicadores que deveriam ser analisados mais profundamente para prever a crise fiscal que se verificou no estado do Rio de Janeiro entre 2015 e 2017. O autor concluiu que a análise dos indicadores apontados não demonstrou a efetividade esperada, que a boa performance deles não indicou com clareza que os anos seguintes seriam desafiadores não só para as contas públicas, mas para toda a sociedade.

Como limitações ao desenvolvimento da pesquisa, o autor destacou fatores tais como: erros de classificações contábeis, distinção de conceitos, ausência de algumas informações relevantes para análise nas demonstrações disponibilizadas, dados não fidedignos às operações realizadas ou a própria insegurança dos entrevistados acerca de pontos específicos do tema ou da entrevista. Estes são fatores que também poderão ser vistos como limitações a este estudo.

A maior parte dos indicadores apontados durante a escolha, não utilizou dados extraídos das DCASP, mas sim demonstrativos que compõem os relatórios da LRF, o que indicou, para o autor, a importância e contribuição que a Lei de Responsabilidade Fiscal tem sobre as finanças públicas. Nesta pesquisa, serão utilizados todos os indicadores relacionados às DCASP, contudo, percebe-se que os indicadores que utilizam dados do RREO e RGF (LRF) têm maior caráter gerencial e permitem uma melhor análise com relação ao equilíbrio das contas públicas.

Percebe-se, nas pesquisas citadas, que a análise conjunta dos demonstrativos fiscais e contábeis dos entes públicos permite o diagnóstico da situação financeira dos entes estudados, apontando comportamentos a serem observados pelos gestores para melhoria da gestão pública, o que também se espera alcançar através desta pesquisa. Contudo, a pesquisa de Oliveira (2018) também demonstrou limitações no uso dessas técnicas por falta de transparência em alguns montantes, formas de classificações e linguagem extremamente técnica nos relatórios, o que também poderá ser uma limitação para este estudo.

3 METODOLOGIA

3.1 Caracterização do recorte espacial da pesquisa

O município de São Francisco do Conde fica localizado na região metropolitana de Salvador, a 82,8 Km da capital do estado, vide Figura 1, tendo como municípios limítrofes Santo Amaro, Candeias e Madre de Deus. Segundo dados do IBGE (2020), conta com uma população estimada de 40.245 pessoas e uma área de unidade territorial de 269,715 Km². A atividade econômica que mais contribui para a economia da cidade é a Indústria, principalmente ligada ao refino do Petróleo. O PIB a preços correntes do município é R\$ 8.862.470.310,00 e o PIB per capita R\$ 225.290,31, o décimo maior do

Brasil e primeiro da Bahia (IBGE 2018). Diniz e Lima (2016) ressaltam que “estudos sobre a capacidade econômica dos governos frequentemente utilizam o PIB como variável do potencial de recursos de uma comunidade, pois quanto maior o PIB de uma região, maior será a capacidade do governo em obter receitas de impostos”.

De acordo com o IBGE, em 2018, o salário médio mensal dos trabalhadores formais de São Francisco do Conde era de 5,5 salários-mínimos, no entanto, a proporção de pessoas ocupadas em relação à população total era de 23,9%. Levando em conta domicílios com rendimentos mensais de até meio salário-mínimo por pessoa, tinha 42,5% da população nessas condições.

A disparidade entre o Produto Interno Bruto do Município e o nível de vida da população e desenvolvimento da cidade é algo que chama atenção em São Francisco do Conde. Como a arrecadação municipal de São Francisco do Conde é elevada, a população fixa da região acaba ficando dependente do poder público local para a obtenção de empregos, e a riqueza observada no município, não se reflete como indicador de desenvolvimento municipal, muito menos na apropriação da renda pela população residente, uma vez que o município tem desigualdades em todo seu território. (Santana 2011).

No tocante às contas municipais, o município é fiscalizado pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia e teve suas contas aprovadas com ressalvas nos anos de 2015 a 2019. Entre os motivos reincidentes para as ressalvas na aprovação das contas nesses anos estão: o déficit na execução orçamentária, no ano de 2015, configurando desequilíbrio das Contas Públicas; o índice de despesa com pessoal; a baixa cobrança da Dívida Ativa Tributária; falhas e/ou irregularidades apontadas em procedimentos licitatórios e contratos, em desrespeito aos regramentos da Lei Federal nº 8.666/93 e alterações posteriores; casos de inserção incorreta ou incompleta de dados no Sistema Integrado de Gestão e Auditoria (SIGA); e apresentação de Balanços e Demonstrativos contábeis contendo irregularidades.

Com relação à classificação da capacidade de pagamento, apurada pelo Tesouro Nacional, que faz um diagnóstico da saúde fiscal do ente avaliando o grau de solvência, a relação entre receitas e despesa correntes e a situação de caixa, a STN disponibiliza uma prévia fiscal em seu site, que é uma simulação do cálculo com base dos dados do Siconfi e CAUC, nesta prévia o município de São Francisco do Conde estaria com a nota C, apenas as notas A ou B atestam que o ente está elegível para obtenção de garantias da União.

Entre os anos de 2015 e 2019 o gestor municipal foi o Sr. Evandro Santos Almeida, que assumiu o comando do município em 2014, após a morte da prefeita Rilza Valentim, no meio do mandato em que era vice-prefeito. Evandro foi reeleito em 2016, cumprindo o mandato até o fim do exercício de 2020.

Os Planos Plurianuais vigentes no período da pesquisa foram o instituído através da Lei municipal nº 321/2013, para o quadriênio 2014 a 2017, e o estabelecido pela Lei nº489/2017, para o quadriênio 2018 a 2021.

3.2 Metodologia, coleta de dados e método de análise

Para alcançar o objetivo proposto neste estudo foi necessário analisar, sob os aspectos patrimonial, orçamentário e fiscal e através de técnicas de análise das contas públicas, o desempenho das contas municipais de São Francisco do Conde/BA nos anos de 2015 a 2019; e comparar às exigências da legislação específica relacionada a contabilidade pública, administração financeira e orçamentária no Brasil aos resultados encontrados na análise municipal.

Assim, o estudo em questão tem caráter descritivo e a abordagem da pesquisa é de natureza qualitativa. Segundo Richardson (2007) o método qualitativo busca entender a natureza de um fenômeno social e não emprega um instrumental estatístico como base do processo de análise de um problema.

Quanto a estratégia de pesquisa, é um estudo de caso, sendo o objeto de pesquisa escolhido o município de São Francisco do Conde. Yin (2015) define o estudo de caso como uma investigação empírica que pesquisa um fenômeno contemporâneo em profundidade e em sua conjuntura de vida real, o entendimento costuma englobar importantes condições contextuais.

O instrumento utilizado na realização da pesquisa foi a coleta de informações em documentos, utilizando fontes secundárias. Para obtenção dos dados do município foram realizadas consultas ao Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro – Siconfi, ferramenta disponibilizada pela Secretaria do Tesouro Nacional destinada ao recebimento de informações contábeis, financeiras e de estatísticas fiscais dos municípios, estados, do Distrito Federal e da União; consultas ao Diário Oficial do Município e à plataforma e-TCM Consulta Pública, ferramenta de controle social disponibilizada pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia aos cidadãos, em decorrência do processo de informatização das prestações de contas municipais.

Os anos da consulta foram os anos de 2015 a 2019. O período para aplicação do estudo, foi escolhido considerando o intervalo de cinco anos como um período suficiente para interpretação da análise horizontal, levando em consideração também a atualidade dos dados e levando em conta o início do funcionamento da plataforma e-TCM Consulta Pública, sendo os primeiros dados disponibilizados nessa plataforma, os da prestação de contas anual de 2015.

Foi realizada a sistematização e tratamento dos dados através de planilhas, ano por ano, para possibilitar a comparação.

O método utilizado para análise das DCASP foi a análise de índices ou quocientes, com as técnicas previstas no Quadro 2 - Técnicas de análise aplicadas às Demonstrações Contábeis. Foram analisados o Balanço Orçamentário, o Balanço Financeiro, o Balanço Patrimonial e a Demonstração das Variações Patrimoniais.

Quadro 2 - Técnicas de análise aplicadas às Demonstrações Contábeis

Demonstrativo	Técnica de análise	Objetivo
BALANÇO PATRIMONIAL	$\text{Liquidez Imediata (LI)} = \frac{\text{Disponibilidades}}{\text{Passivo Circulante}}$	Indica a capacidade financeira da entidade em honrar imediatamente seus compromissos de curto prazo contando apenas com suas disponibilidades
	$\text{Liquidez Corrente (LC)} = \frac{\text{Ativo Circulante}}{\text{Passivo Circulante}}$	Demonstra quanto a entidade poderá dispor em recursos a curto prazo para pagar suas dívidas circulantes
	$\text{Liquidez Seca (LS)} = \frac{(\text{Disponibilidades} + \text{Créditos a Curto Prazo})}{\text{Passivo Circulante}}$	Demonstra quanto a entidade poderá dispor de recursos circulantes, sem levar em consideração seus itens não monetários, para fazer face às suas obrigações de curto prazo
	$\text{Liquidez Geral (LG)} = \frac{(\text{Ativo Circulante} + \text{Ativo Realizável a Longo Prazo})}{(\text{Passivo Circulante} + \text{Passivo Não-Circulante})}$	Mede a capacidade da entidade em honrar todas as suas exigibilidades, contando, para isso, com os seus recursos realizáveis a curto e longo prazos.
	$\text{Índice de Solvência (IS)} = \frac{(\text{Ativo Circulante} + \text{Ativo Não-Circulante})}{(\text{Passivo Circulante} + \text{Passivo Não-Circulante})}$	Verifica a solvência, que é a condição de fazer frente a suas obrigações e apresentar uma situação patrimonial que garanta sua sobrevivência no futuro
	$\text{Endividamento Geral (EG)} = \frac{(\text{Passivo Circulante} + \text{Passivo Não-Circulante})}{\text{Ativo Total}}$	Demonstra o grau de endividamento da entidade. Reflete também a sua estrutura de capital
	$\text{Composição do Endividamento (CE)} = \frac{\text{Passivo Circulante}}{(\text{Passivo Circulante} + \text{Passivo Não-Circulante})}$	Representa a parcela de curto prazo sobre a composição do endividamento total
DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS	$\text{Quociente do Resultado das Variações Patrimoniais} = \frac{\text{Total das Variações Patrimoniais Aumentativas}}{\text{Total das Variações Patrimoniais Diminutivas}}$	Evidencia o resultado patrimonial (superávit ou déficit patrimonial).
BALANÇO FINANCEIRO	$\text{Quociente Orçamentário do Resultado Financeiro} = \frac{\text{Resultado Orçamentário (Receita Orçamentária - Despesa Orçamentária)}}{\text{Variação do Saldo em Espécie}}$	Indica a parcela da variação do saldo do disponível que pode ser explicada pelo resultado orçamentário
	$\text{Quociente do Resultado dos Saldos Financeiros} = \frac{\text{Saldo que passa para o Exercício Seguinte}}{\text{Saldo do Exercício Anterior}}$	Indica o impacto do resultado financeiro sobre o saldo em espécie

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO	Quociente do Equilíbrio Orçamentário = $\frac{\text{Previsão Inicial da Receita}}{\text{Dotação Inicial da Despesa}}$	Indica se há equilíbrio entre a previsão e fixação constante na LOA
	Quociente de Execução da Receita = $\frac{\text{Receita Realizada}}{\text{Previsão Atualizada da Receita}}$	Indica a existência de excesso ou falta de arrecadação para a cobertura de despesas.
	Quociente de Desempenho da Arrecadação = $\frac{\text{Receita Realizada}}{\text{Previsão Inicial da Receita}}$	Indica a existência de excesso ou falta de arrecadação para administração dos indicadores fiscais.
	Quociente de Utilização do Superávit Financeiro = $\frac{\text{Créditos Adicionais Abertos por meio de superávit financeiro}}{\text{total do superávit financeiro apurado no exercício anterior}}$	Indica a parcela do superávit financeiro utilizada para abertura de créditos adicionais.
	Quociente de Execução da Despesa = $\frac{\text{Despesa Executada}}{\text{Dotação Atualizada}}$	Evidencia uma possível ineficiência no processo planejamento-execução ou a uma economia de despesa orçamentária.
	O Quociente do Resultado Orçamentário = $\frac{\text{Receita Realizada}}{\text{Despesa Empenhada}}$	Indica a existência de superávit ou déficit.
	O Quociente da Execução Orçamentária Corrente = $\frac{\text{Receita Realizada Corrente}}{\text{Despesa Empenhada Corrente}}$	Indica se a receita corrente suportou as despesas correntes ou se foi necessário utilizar receitas de capital para financiar despesas correntes.
	Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária = $\frac{\text{Receita Realizada}}{\text{Despesa Paga}}$	Indica o quanto a receita orçamentária arrecadada representa em relação à despesa orçamentária paga

Fonte: Adaptado de Brasil, Secretaria do Tesouro Nacional (2012).

Um outro quociente utilizado na análise do Balanço Patrimonial, juntamente com dados do Balanço Orçamentário, foi a Representatividade do superávit financeiro, encontrada a partir da divisão do superávit financeiro (ativo financeiro-passivo financeiro) pelas despesas totais (foram consideradas as despesas liquidadas, que representam obrigações que compõem o passivo do ente público). O Superávit financeiro fornece a medida da queda ou do crescimento dos recursos internos da entidade, quanto maior a participação do superávit nas receitas e despesas, melhor a situação financeira da entidade. Assim, Bowman e Calia (1997, p. 4 apud Diniz e Lima 2016, p. 451) classificam o resultado desse indicador nas seguintes condições:

- 1- resultado menor do que 10%: o governo tem baixa solvência de caixa;
- 2- resultado com pelo menos 10% e menos que 25%: o governo tem solvência de caixa adequada;

- 3- resultado maior que 25% e menor que 50%: o governo tem solvência de caixa substancial;
 4- resultado maior que 50%: o governo tem alta solvência de caixa.

Além desses quocientes, foi também utilizada a técnica de análise horizontal e elaboração de gráficos, sugerida por Slomski (2013) para interpretação e acompanhamento da evolução dos dados presentes nos anexos das demonstrações contábeis e demonstrativos decorrentes da Lei de Responsabilidade Fiscal – RREO do sexto bimestre e RGF do terceiro quadrimestre, dos anos de 2015 a 2019. Os Parâmetros para análise desses demonstrativos foram elencados no Quadro 3. Também foram utilizadas a análise vertical e análise financeira comparada, considerando a base de comparação de limites legais.

Os anexos do RREO e RGF analisados foram: Balanço Orçamentário, Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/ Subfunção, Demonstrativo da Receita Corrente Líquida, Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do RPPS, Demonstrativo dos Resultados Primário e Nominal, Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão, Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital, Demonstrativo da Projeção Atuarial do RPPS, Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação de Recursos, Demonstrativo da Despesa com Pessoal, Demonstrativo da Dívida Consolidada, Demonstrativo das Operações de Crédito, Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar.

Quadro 3 - Parâmetros para análise dos anexos do RREO e RGF

Demonstrativo	O que se pretende avaliar
Balanço Orçamentário	A execução da Receita por espécie e execução da Despesa por natureza da despesa. Pretende-se evidenciar o resultado orçamentário e outros aspectos do comportamento das receitas e despesas orçamentárias.
Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/ Subfunção	A evolução das despesas realizadas pelo ente no período, apresentando-as em termos de classificação funcional, que são agregadas em diversas áreas de atuação do setor público, nas esferas legislativa, executiva e judiciária, destacando as mais significativas em montantes gastos.
Demonstrativo da Receita Corrente Líquida (RCL)	O principal objetivo da RCL é servir de parâmetro para o montante da reserva de contingência e para os limites da despesa total com pessoal, da dívida consolidada líquida, das operações de crédito, do serviço da dívida, das operações de crédito por antecipação de receita orçamentária e das garantias do ente da Federação. Pretende-se avaliar a evolução da RCL confrontando-a com o crescimento do IGPM e do PIB, além de verificar a dependência financeira do ente público e esforço tributário.
Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do RPPS	A evolução das Receitas e de Contribuições dos Servidores frente às Despesas Previdenciárias, buscando evidenciar déficits ou superávits Previdenciários e o Resultado Previdenciário.

Demonstrativo dos Resultados Primário e Nominal	O cumprimento das metas fiscais, comparando os resultados alcançados com os previstos no Anexo de Metas Fiscais, e averiguar se houve esforço fiscal no sentido de diminuição da dívida consolidada líquida ou se, na verdade, o resultado aumentou o estoque da dívida.
Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão	A evolução dos Restos a Pagar por Poder e Órgão no período de análise.
Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital	A evolução das Receitas de Operações de Crédito e das Despesas de Capital Líquida para evidenciar o cumprimento da Regra de Ouro no período em análise.
Demonstrativo da Projeção Atuarial do RPPS	Se os recursos alocados são suficientes para a garantia dos pagamentos dos benefícios previstos pelo plano, no intuito de dimensionar o impacto fiscal no ente da necessidade de financiamento do regime de previdência e verificar possível desequilíbrio atuarial futuro.
Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação de Recursos	A evolução dos recursos obtidos com a alienação de ativos, e da sua destinação, com vistas à preservação do patrimônio público.
Demonstrativo da Despesa com Pessoal	A evolução da Despesa Total com Pessoal Líquida e dos percentuais sobre a RCL, verificando o cumprimento dos limites no período em análise.
Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida (DCL)	Verificar e evolução da DCL comparando-a com o limite de endividamento de que trata a legislação. Comparar a evolução do estoque da dívida com a evolução do Resultado Primário.
Demonstrativo das Operações de Crédito	Analisar a evolução das Operações de Crédito efetuadas e o cumprimento dos limites de contratação de Operações de Crédito e de ARO no período analisado.
Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar	Verificar o cumprimento do art. 42 da LRF, que se dá pelo confronto das obrigações contraídas com a disponibilidade de caixa existente.

Fonte: Adaptada do MDF (Brasil, Secretaria do Tesouro Nacional 2020) e Slomski (2013).

Também foi considerada a evolução dos indicadores presentes no conteúdo dos próprios anexos e alguns dos indicadores utilizados pelo Tesouro Nacional, no Boletim de Finanças dos Entes Subnacionais: relação entre as receitas com operações de crédito e receita corrente líquida, relação entre a dívida consolidada e a RCL, relação entre a despesa com pessoal e a receita corrente líquida, relação entre a dívida consolidada e a receita corrente líquida, e arrecadação própria/receita total.

Além disso, foram coletados indicadores macroeconômicos como IGPM e Produto Interno Bruto, para que pudessem ser utilizados como uma referência do contexto macroeconômico do Brasil no mesmo período e verificar possíveis relações com os resultados encontrados nos indicadores contábeis, a nível municipal.

Quando necessário, para aprofundamento da análise e informação complementar, além das demonstrações contábeis e demonstrativos fiscais descritos, foram utilizados outros demonstrativos presentes na prestação de contas anual do município.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Neste capítulo serão apresentados os resultados das análises realizadas nas Demonstrações Contábeis e Demonstrativos Fiscais do município de São Francisco do Conde, no período entre 2015 e 2019.

4.1 Demonstrações contábeis

Nesta seção serão apresentados os resultados das análises das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, elaboradas pelo município de São Francisco do Conde. Ela se divide entre as subseções 4.1.1, 4.1.2, 4.1.3 e 4.1.4 que se referem, respectivamente, às análises do Balanço Patrimonial, Demonstração das Variações Patrimoniais, Balanço Financeiro e Balanço Orçamentário.

4.1.1 Balanço patrimonial

Para análise deste demonstrativo que evidencia qualitativa e quantitativamente a situação patrimonial do ente público, foi utilizada a técnica de análise de quocientes, encontrando os resultados dispostos na Tabela 1.

Tabela 1 - Análise de quocientes – Balanço Patrimonial – São Francisco do Conde/BA

Quociente	2015	2016	2017	2018	2019	Média
Liquidez Imediata (LI)	2,39	1,57	1,45	1,64	1,75	1,76
Liquidez Corrente (LC)	2,47	1,7	1,73	1,76	1,89	1,91
Liquidez Seca (LS)	2,39	1,67	1,68	1,69	1,82	1,85
Liquidez Geral (LG)	0,27	0,56	0,66	0,72	0,38	0,52
Índice de Solvência (IS)	0,62	1,21	1,41	1,47	1,02	1,15
Endividamento Geral (EG)	1,6	0,83	0,71	0,68	0,98	0,96
Composição do Endividamento (CE)	0,05	0,13	0,16	0,2	0,17	0,14

Fonte: Elaborada pela autora, 2021.

A Liquidez Imediata indica a capacidade financeira da entidade em honrar imediatamente seus compromissos de curto prazo contando apenas com suas disponibilidades, os recursos disponíveis em caixa e bancos. Em 2015, para cada R\$ 1,00 de compromissos de curto prazo, havia R\$2,39 de disponibilidades no município. No decorrer dos anos esse índice foi diminuindo, quando voltou a aumentar em 2018, levando a uma média do período analisado de 1,76.

A Liquidez Corrente e a Liquidez Seca que consideram, respectivamente, os recursos de curto prazo e os recursos de curto prazo com exceção dos itens não monetários, tiveram comportamento parecido com a liquidez imediata levando a uma média do período de 1,91 para LI e 1,85 para LS. Ou seja, para cada R\$ 1,00 de compromissos de curto prazo (passivo circulante), havia R\$ 1,91 de recursos de curto prazo (Ativo Circulante) e 1,85 de recursos de curto prazo com exceção dos itens não monetários (Disponibilidades e Créditos a Curto Prazo).

No entanto, precisam ser feitas algumas considerações com relação as disponibilidades presentes no Balanço Patrimonial, no tocante ao cálculo da Liquidez Imediata:

a) consultando o Demonstrativo das Contas do Razão do Município e do Instituto de Previdência Municipal (IPM), assim como o Balanço Patrimonial do Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), percebe-se que as aplicações financeiras do RPPS estavam registradas em conta de títulos públicos (1.1.1.1.1.50.01) em 2015 e em conta de Poupança (1.1.1.1.1.50.02) de 2016 a 2019. Contudo, de acordo com as reavaliações atuarias do RPPS, disponíveis no e-TCM, a carteira de investimento da entidade possui uma enorme distribuição em fundos de investimento, cujo parâmetro de rentabilidade são subíndices AMBIMA - Associação Brasileira das Entidades dos Mercados Financeiro e de Capitais; logo, esse tipo de investimento deveria estar classificado nas contas de Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo do Plano de contas, especificamente nos desdobramentos da conta 1.1.4.1.1.09.00 onde devem ser registradas as aplicações em renda fixa do RPPS;

b) se os investimentos do RPPS estivessem classificados nas contas apropriadas, eles não contariam como disponibilidade do ente (caixa e equivalentes de caixa), o que iria interferir na liquidez imediata, uma vez que em 2019, por exemplo, os investimentos do IPM (R\$ 93.101.367,43) correspondiam a 74,24% das disponibilidades do ente (R\$ 125.398.207,50), já o Passivo Circulante do IPM só correspondia a 0,045% do Passivo Circulante do ente. Ou seja, ignorando os valores dos investimentos do RPPS a Liquidez imediata seria de 0,45, em 2019 (R\$ 32.296.840,07/ R\$ 71.735.358,71), o que indica que o ente não teria capacidade financeira para honrar imediatamente seus compromissos de curto prazo.

Deve-se salientar que os recursos previdenciários são recursos vinculados e só podem ser utilizados para pagamento de benefícios previdenciários e com as despesas orçamentárias necessárias ao funcionamento da unidade gestora do RPPS, assim, é vedada a utilização de recursos previdenciários para outras finalidades (Brasil, Secretaria do Tesouro Nacional, 2018b).

Assim, retirando os valores dos investimentos do RPPS do cálculo da LI, apura-se que para cada R\$ 1,00 de compromissos no curto prazo, o ente tinha apenas R\$ 0,45 de disponibilidades para pagar.

Já os índices de Liquidez Corrente e Liquidez Seca, que não consideram somente as disponibilidades, permaneceriam com o mesmo resultado positivo. Contudo, é prudente lembrar da vinculação dos recursos do RPPS na avaliação. Inclusive, Diniz e Lima (2016), ao definirem uma lista de indicadores de análise do Balanço Patrimonial, no cálculo dos quocientes de liquidez corrente e liquidez seca, orientam que se subtraíam os valores dos investimentos do RPPS do total do Ativo Circulante.

No tocante ao índice de Liquidez Geral, o município não apresentou bons resultados, sendo a média do período de 0,52, o que significa que os recursos realizáveis a curto e longo prazos, no município, não seriam suficientes para honrar todas as suas exigibilidades, uma vez que elas abrangem também o Passivo Não Circulante, que inclui a maior parte da dívida fundada e o passivo atuarial.

Percebe-se uma queda considerável na LG de 2018 para 2019. Com base nas notas explicativas, o principal motivo para isso foi a atualização do ajuste para perdas dos créditos tributários e não tributários, no valor de R\$ 139.338.997.24.

Na apuração da Liquidez Geral, também podemos perceber a influência dos valores do RPPS nos dados do ente, pois quando consideramos o valor do passivo não circulante nos índices de liquidez, passivo esse que inclui a provisão matemática atuarial, a liquidez cai consideravelmente com relação às outras, pois nesse caso não incluímos só os investimentos do IPM no cálculo, mas também o passivo atuarial da previdência.

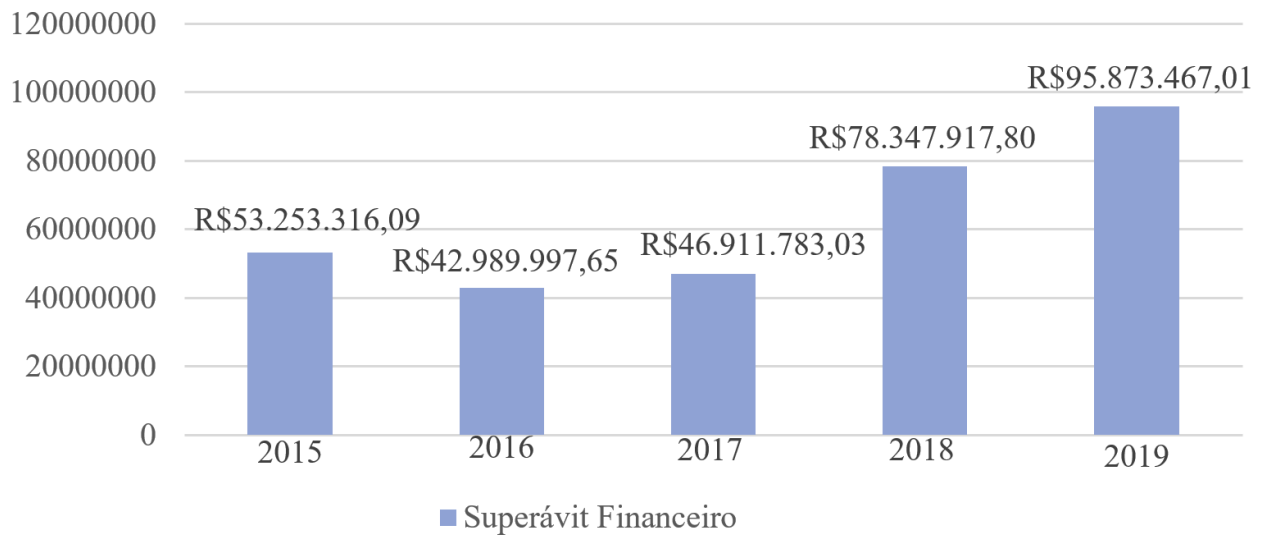
Na análise do índice de solvência, a situação do ente melhora, pois consideramos na soma do ativo o valor do Imobilizado, que correspondeu, em 2019, a 91,69% do Ativo Não Circulante. Assim, considerando os totais do Ativo e do Passivo, o ente teve bons resultados a partir de 2016, sempre acima de 1, o que levou a uma média de 1,15 no período e que caracteriza o ente como solvente.

O índice de Endividamento Geral, que considera o total do passivo frente ao total do ativo, foi diminuindo desde 2015 até 2018, quando aumentou para 0,98 em 2019, também em decorrência da diminuição do ativo realizável a longo prazo, por conta da atualização do ajuste para perdas dos créditos tributários e não tributários, levando a uma média de EG de 0,96, que significa que no período para cada R\$1,00 do ativo total, R\$ 0,96 estava comprometido com as exigibilidades.

Com relação a Composição do Endividamento foi encontrada uma média de 0,14, que corresponde à parcela de curto prazo sobre a composição do endividamento total, o que é bom para o ente pois a maior parte de suas dívidas são de longo prazo. Diniz e Lima (2016) salientam que, nestes casos, deve-se ter atenção a administração da política de liquidez, observando o volume de obrigações de longo prazo que serão convertidas em curto prazo nos próximos exercícios.

Ainda na análise do Balanço Patrimonial, podemos perceber os seguintes resultados com relação ao Superávit/Déficit Financeiro:

Figura 1 – Representação gráfica do Superávit Financeiro - São Francisco do Conde - 2015 a 2019



Fonte: Elaborada pela autora, 2021.

Percebe-se, com base nos totais das fontes de recursos, que em todos os anos o município encerrou os exercícios com superávits financeiros.

Com relação a representatividade do superávit financeiro, o ente alcançou nos anos de 2015 a 2019, respectivamente, os seguintes resultados: 11,57%, 8,96%, 9,47%, 15,37% e 18,66%, uma média de 12,81% no período, o que, de acordo com os estudos de Bowman e Calia (1997, p. 4 apud Diniz e Lima 2016, p. 451) indica que o município tem solvência de caixa adequada.

Contudo, ao observamos o Quadro do Superávit/Déficit Financeiro em cada Balanço Patrimonial, percebemos que os resultados positivos se deram, em grande parte, aos recursos financeiros da Fonte de Recurso de “Contribuição para o RPPS”. Em 2015, o superávit dessa fonte representou 37,89% do superávit total, em 2016 representou 65,18%, em 2019 representou 98,54% e em 2017 e 2018 a fonte de “Contribuição para o RPPS” representou, respectivamente, 105,33% e 102,22% do Superávit Total, ou seja, tiveram fontes de recursos com déficits financeiros nesses anos, o que quer dizer que nesses anos foram contraídas obrigações financeiras, em determinadas fontes de recursos, sem que houvesse disponibilidade de caixa suficiente para pagá-las.

Vale lembrar que o parágrafo único do artigo 8º da LRF estabelece que “os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso”. Nesse texto, o legislador deixa claro que uma fonte de vinculada não pode compensar o déficit de outra fonte de recurso.

Diniz e Lima (2016) ressaltam ser imprescindível que o ente público mantenha uma posição financeira favorável, apresentando superávits ou equilíbrio financeiro, para evitar o endividamento, uma vez que déficits fiscais absorvem superávits de exercícios anteriores e podem gerar déficits permanentes.

4.1.2 Demonstração das Variações Patrimoniais

A Demonstração das Variações Patrimoniais indica o resultado patrimonial do exercício, através do confronto entre as variações patrimoniais aumentativas e as diminutivas. Para o setor público, a DVP demonstra as variações no patrimônio público, mas não necessariamente representa o desempenho da entidade, pois não é objetivo do ente público obter lucros ou aumentar seu patrimônio, mas prestar serviços públicos de qualidade, sem deixar de manter as contas públicas equilibradas.

Assim, a Tabela 2 evidencia o quociente do resultado das variações patrimoniais e o resultado patrimonial no período estudado.

Tabela 2 - Análise do Resultado Patrimonial – DVP – São Francisco do Conde/BA

Item analisado	2015	2016	2017	2018	2019
Quociente do Resultado Patrimonial	0,97	1,36	1,03	1,03	0,87
Resultado Patrimonial Consolidado	-23.501.948,03	306.486.931,25	25.932.147,57	31.648.102,05	-135.761.315,43

Fonte: Elaborada pela autora, 2021.

O quociente do resultado patrimonial é encontrado através da razão entre as variações patrimoniais aumentativas (VPA) e as variações patrimoniais diminutivas (VPD), e o resultado patrimonial é a diferença entre as VPA e as VPD.

No período estudado, percebe-se que houve uma diminuição no patrimônio do município nos anos de 2015 e 2019. Nos anos de 2017 e 2018 houve um pequeno acréscimo e em 2016 um aumento considerável no patrimônio, que levou a uma média de 1,05 na relação entre VPA e VPD, demonstrando um tímido acréscimo patrimonial nos anos em questão.

Em todos os anos, a principal variação aumentativa foi a de transferências recebidas dos Estados e da União, enquanto a VPA correspondente as receitas tributárias, que derivam de arrecadação própria, representaram somente de 4,25% a 8,87% do total das VPA, de 2015 a 2019, demonstrando que os acréscimos patrimoniais em São Francisco do Conde estão fortemente ligados ao recebimento de recursos de outros entes da federação.

No tocante as VPD, a mais representativa nesses anos foi a de transferências concedidas, contudo, considerando que o município inclui na DVP as operações intraorçamentárias, indo de encontro a lógica do plano de contas aplicado ao setor público, a despesa que mais contribui para diminuição do patrimônio do município é o gasto com pessoal e encargos sociais.

4.1.3 Balanço Financeiro

Na análise dos Balanços Financeiros de São Francisco do Conde, que demonstram as receitas e as despesas orçamentárias, os recebimentos e os pagamentos de natureza extraorçamentária e os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte, em cada ano, foi possível realizar as observações listadas a seguir.

No ano de 2015 houve aumento dos investimentos com aquisição de imobilizado, mas um aumento mais considerável das obrigações de longo prazo; as despesas orçamentárias foram maiores que as receitas orçamentárias e a variação do saldo em espécie foi negativa, demonstrando um mau desempenho financeiro.

Em 2016 também houve aumento dos investimentos com aquisição de imobilizado, mas um aumento mais significativo das obrigações de curto e longo prazo; as despesas orçamentárias foram maiores que as receitas orçamentárias e a variação do saldo em espécie foi negativa, demonstrando, assim como no ano anterior, um mau desempenho financeiro.

Já a partir de 2017, o desempenho financeiro do município começou a melhorar: as receitas orçamentárias foram maiores que as despesas orçamentárias, houve aumento do saldo em espécie, aumento da aquisição dos estoques e imobilizado e diminuição do endividamento. O bom desempenho também se estendeu a 2018 e 2019, exceto pelo aumento das obrigações que ocorreu nesses anos.

O quociente orçamentário do resultado financeiro indica a parcela da variação do saldo do disponível que pode ser explicada pelo resultado orçamentário, os anos em que mais houve influência do resultado orçamentário no financeiro foram os anos de 2016 e 2019, conforme apresentado na Tabela 3.

Tabela 3 - Análise do Resultado Financeiro – BF – São Francisco do Conde/BA

Item analisado	2015	2016	2017	2018	2019
Quociente orçamentário do Resultado Financeiro	0,18	2,98	0,62	0,82	1,04
Resultado Financeiro Consolidado	-7.221.682,36	-5.502.906,87	7.069.177,15	36.906.153,90	11.042.647,14
Resultado Financeiro RPPS	11.856.321,39	7.801.908,58	21.448.563,74	30.618.314,27	14.367.497,30

Fonte: Elaborada pela autora, 2021.

Diniz e Lima (2016) esclarecem que um resultado financeiro positivo não necessariamente significa boa gestão das receitas e despesas correntes, pois esse superávit de caixa pode ser resultante de endividamento, assim como um déficit de caixa pode ser resultante de uma redução do endividamento.

O resultado financeiro do município melhorou no decorrer dos anos analisados, tornando-se positivo a partir de 2017, denotando um certo equilíbrio financeiro. No entanto vale notar, na Tabela 3, que tanto em 2017 quanto em 2019 o resultado financeiro do Instituto de Previdência Municipal, foi maior que o consolidado, demonstrando que, nesses anos, foram os valores aplicados do RPPS os responsáveis pelo resultado positivo.

De acordo com o Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida, no período analisado houve aumento da dívida nos anos de 2015, 2016 e 2019 e diminuição do montante em 2017 e 2018, o que indica que os resultados financeiros negativos, presentes nos Balanços Financeiros de 2015 e 2016, não se deram por uma redução do endividamento, e os resultados positivos, nos BF de 2017 e 2018, não se deram em virtude do aumento da dívida.

4.1.4 Balanço Orçamentário - DCASP e anexo 1 do RREO

Os Balanços Orçamentários do município de São Francisco do Conde evidenciaram a comparação entre os valores orçados das receitas e despesas e os valores executados em cada ano pesquisado. Ao aplicarmos a análise de quocientes nessa demonstração, encontramos os resultados evidenciados na Tabela 4.

O Quociente do Equilíbrio Orçamentário indica se há equilíbrio entre a previsão e fixação constante na LOA, equilíbrio que pôde ser visto em todos os anos no município. Só houve diferença entre a previsão de receitas em despesas em 2019, ainda assim, com receitas a maior, o que ocorreu por conta de R\$ 3.455.700,00 de Recursos provenientes de vetos na despesa.

O Quociente de Execução da Receita indica a existência de excesso ou falta de arrecadação para a cobertura de despesas. Em todos os anos analisados a arrecadação foi maior do que a receita prevista, com exceção de 2019, quando a receita realizada alcançou 94% da previsão.

Tabela 4 - Análise de quocientes – Balanço Orçamentário – São Francisco do Conde/BA

Quociente	2015	2016	2017	2018	2019	Média
Quociente do Equilíbrio Orçamentário	1	1	1	1	1,01	1,00
Quociente de Execução da Receita	1,03	1,06	1,28	1,11	0,94	1,08
Quociente de Desempenho da Arrecadação	1,03	1,06	1,28	1,11	0,94	1,08
Quociente de Utilização do Superávit Financeiro	0,53	0,51	0,18	0,2	0,07	0,30
Quociente de Execução da Despesa	0,96	0,98	0,96	0,95	0,91	0,95
Quociente do Resultado Orçamentário	0,99	0,97	1,01	1,06	1,02	1,01
Quociente da Execução Orçamentária Corrente	1,06	1,01	1,06	1,10	1,13	1,07

Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária	1,03	1,01	1,06	1,10	1,06	1,05
--	------	------	------	------	------	------

Fonte: Elaborada pela autora, 2021.

Como não houve alteração nos valores das colunas de previsão inicial da receita e previsão atualizada, o Quociente de Desempenho da Arrecadação foi igual ao Quociente de Execução da Receita. Em 2017 a arrecadação foi 21,86% (111.270.391,57) a maior que o previsto e sua previsão destoou dos valores previstos e executados nos anos anteriores, o que demonstra um planejamento orçamentário deficiente no ano em questão.

O Quociente de Utilização do Superávit Financeiro indica a parcela do superávit financeiro apurado no Balanço Patrimonial do exercício anterior, utilizada para abertura de créditos adicionais. No período estudado, o município utilizou uma média de 30% do superávit financeiro para abertura de créditos adicionais, o que podemos entender como uma porcentagem razoável, tendo em vista que em todos os anos a respectiva LOA autorizava a abertura de crédito decorrente de superavit financeiro em até o limite de 100%.

Algo interessante sobre a utilização do superávit financeiro para abertura de créditos adicionais é que após sua utilização o BO demonstrará uma situação de desequilíbrio entre a previsão atualizada da receita e a dotação atualizada, isso ocorre porque o superávit financeiro de exercícios anteriores, quando utilizado como fonte de recursos para abertura de créditos adicionais, não pode ser demonstrado como parte da receita orçamentária do Balanço Orçamentário que integra o cálculo do resultado orçamentário, pois esses valores já foram registrados como receitas em exercícios anteriores (Brasil, Secretaria do Tesouro Nacional, 2018a).

Podemos ver essa situação de aparente desequilíbrio nos Balanços Orçamentários do município, que pode ser esclarecida, somando-se os valores da linha “Total” e da linha “Saldo de Exercícios Anteriores” presentes na coluna “Previsão Atualizada” da Receita e confrontando o resultado encontrado com a linha de “Total” da coluna “Dotação Atualizada”.

O Quociente de Execução da Despesa evidencia uma possível ineficiência no processo planejamento-execução ou uma economia de despesa orçamentária. A média desse quociente nos anos de 2015 a 2019 foi de 0,95, ou seja, quase 100% da dotação atualizada foi executada, o que pode ser entendido como uma pequena economia de despesa, uma vez que grande parte desses saldos não utilizados compõem a reserva orçamentária do RPPS. Ou seja, no período em questão, houve conformidade entre a estimativa de despesa orçamentária e os valores executados.

O Quociente do Resultado Orçamentário indica a existência de superávit ou déficit orçamentário. Em todos os anos analisados, somente em 2015 e 2016 o quociente apontou que a despesa empenhada superou a receita realizada evidenciando um déficit; contudo, a diferença entre receita e despesa não chegou a 1% em 2015 e nem a 5% em 2016, além disso, nos anos seguintes e na média dos

anos os resultados demonstram um equilíbrio orçamentário no município com as receitas realizadas maiores que as despesas empenhadas, mesmo a diferença entre receitas e despesas não sendo muito grande.

Diniz e Lima (2016), destacam que essa posição de equilíbrio não pode ser entendida como uma situação confortável, uma vez que a capacidade de geração de poupança é reduzida e o crescimento entre receitas e despesas se torna proporcional, o que pode representar um risco num cenário de crise pois haveria pouca flexibilidade para manter o equilíbrio orçamentário e o gestor teria que reduzir gastos ou aumentar tributos.

O município também teve um bom resultado na apuração do Quociente da Execução Orçamentária Corrente, que indica se a receita corrente suportou as despesas correntes ou se foi necessário utilizar receitas de capital para financiar despesas correntes, prática que não é recomendada. Em todos os anos pesquisados, a receita corrente de São Francisco do Conde foi suficiente para pagamento das despesas correntes.

O último quociente analisado, no BO, o Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária, indica o quanto a receita orçamentária arrecadada representa em relação à despesa orçamentária paga. Na média dos anos, para cada R\$ 1,00 de despesa paga, havia R\$ 1,05 de receita arrecadada.

O Balanço Orçamentário, além de uma demonstração contábil, é um dos anexos que compõem o Relatório Resumido da Execução Orçamentária. Além das informações encontradas através da análise de quocientes, podemos obter diversas outras observando as informações desse anexo.

Comparando os valores da linha de “Investimentos” das despesas orçamentárias com o total empenhado da linha “Subtotal com Refinanciamento”, podemos perceber a reduzida aplicação em investimentos no município, que no período estudado alcançou o máximo de 5,5% da despesa em 2017 e chegou ao mínimo de 1,44% em 2019.

Podemos observar também que a natureza de despesa que mais impactou no total da despesa foi o gasto com “pessoal e encargos sociais” e o menor gasto foi com a “amortização da dívida” em 2015 e 2016 e com “juros e encargos da dívida”, de 2017 a 2019.

A arrecadação que mais impactou no total das receitas, em todos os anos, foi a de transferências intergovernamentais, que se refere aos valores recebidos da União e do Estado, pelo município.

Com relação as alterações orçamentárias, ao compararmos a dotação inicial com a dotação atualizada, no período estudado, encontramos uma média de aumento da previsão inicial em 12,69%. Vale chamar a atenção para o ano de 2017, quando o município atualizou a dotação em 31,97% do valor inicial, demonstrando neste ano um planejamento orçamentário deficiente.

Um outro ponto importante a ser levado em consideração é a comparação entre as receitas de arrecadação própria do município, aqui consideradas as tributárias, patrimoniais, de contribuições, de serviços, industriais e de agropecuária (exceto intraorçamentárias), e a despesa executada com pessoal e encargos sociais (exceto intraorçamentárias). As despesas com pessoal, no período estudado

chegam a representar 394,84% da receita própria municipal, uma média de 362,73%, o que demonstra a dependência do recebimento de transferências intergovenamentais para pagar uma despesa, que pode até reduzir, mas que nunca vai deixar de existir e é essencial para o funcionamento da máquina pública; essa dependência deixa o município à mercê da conjuntura econômica e política dos outros entes federativos.

4.2 Relatório Resumido da Execução Orçamentária

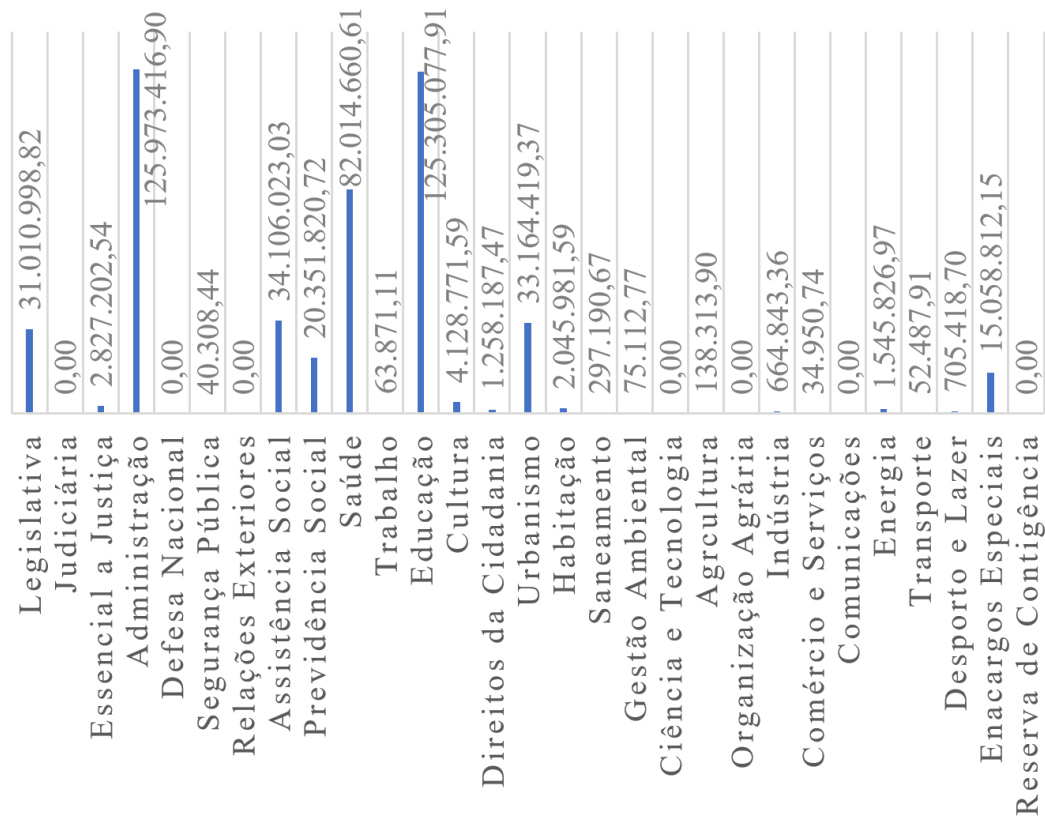
Nesta seção serão apresentados os resultados das análises dos anexos do RREO, elaborados pelo município de São Francisco do Conde. A análise de cada anexo será apresentada em uma subseção.

4.2.1 Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção

Na análise desse demonstrativo, foi possível observar as despesas realizadas pelo ente público por classificação funcional, observando quanto o município de São Francisco do Conde investiu em cada grande área de atuação.

O gráfico abaixo, Figura 2, foi elaborado no intuito de melhorar a visualização das informações desse demonstrativo e considerando a média dos valores aplicados (despesas empenhadas) pelo município de São Francisco do Conde em cada área de atuação, entre os anos de 2015 e 2019.

Figura 2 – Representação gráfica da média das despesas por Função – São Francisco do Conde - 2015 a 2019



Fonte: Elaborada pela autora, 2021.

Observa-se que a função Administração, diretamente relacionada ao funcionamento da máquina pública e a despesa com pessoal, foi a que mais recebeu recursos nesses anos, uma média de R\$ 125.973.416,90, sendo seguida pelas funções Educação e Saúde, com uma média de investimento de R\$ 125.305.077,91 e R\$ 82.014.660,61, respectivamente. Vale observar que dentro de cada função no demonstrativo também existem subfunções “administração”.

Com relação as áreas de atuação que menos receberam recursos nesses anos, com exceção das que não receberam, estão as funções de Comércio e serviços, Transporte e Segurança Pública.

4.2.2 Demonstrativo da Receita Corrente Líquida

Uma das técnicas sugeridas para análise da RCL é a comparação dos valores obtidos nos períodos estudados com a variação do Produto Interno Bruto e do Índice Geral de Preços do Mercado – IGP-M, pois estes servem como indicadores da macroeconomia. O PIB corresponde a soma dos valores dos bens e serviços produzidos no país em determinado período e o IGP-M registra as variações de preço no mercado, para medir a inflação. Nessa comparação, obtivemos os resultados apresentados na Tabela 5.

Tabela 5 – Comparação da variação da RCL, PIB e IGP-M

Item	2015	2016	2017	2018	2019
Varição do PIB	-3,5	-3,3	1,3	1,3	1,1
IGP-M acumulado	10,54	7,17	-0,52	7,54	7,3
Varição da RCL	7,65%	0,78%	1,96%	7,48%	-1,17%

Fonte: Elaborada pela autora (2021), com base nos dados do IBGE (2019) e Índices & Indicadores (2021).

Os dados da tabela demonstram que a RCL do município não se comportou da mesma forma que os indicadores macroeconômicos, a exemplo de 2015, que quando o PIB caiu consideravelmente, a receita do município foi crescente. Já em 2016, quando houve novamente uma retração no PIB, a porcentagem de crescimento da RCL diminuiu muito, mas ela continuou positiva. Em 2019, o comportamento da RCL também destoou do indicador macroeconômico, embora o PIB tenha diminuído com relação ao ano anterior, ele foi crescente, mas a receita do município retraiu.

No tocante ao IGP-M, apenas em 2015 e em 2018 ele teve comportamento parecido com a receita do município, mas cabe ressaltar que os itens que são levados em consideração no cálculo do índice não têm uma relação muito grande com a formação das receitas de São Francisco do Conde, que são predominantemente de transferências e a principal delas o ICMS, que em grande parte se deve a produção da refinaria Landulpho Alves.

A partir da análise do demonstrativo da Receita Corrente Líquida, considerando a média da receita tributária, da receita de transferência e do total da receita corrente, nos anos de 2015 a 2019, percebe-se que a média da receita tributária (R\$ 54.361.283,97) correspondeu somente a 9,61% da média do total da receita corrente (R\$ 563.925.578,84) nesses anos, enquanto a média da receita de transferências (R\$ 489.228.964,52) correspondeu a 86,78% desse total.

O artigo 11 da LRF determina que “Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.”, contudo, percebe-se um baixo esforço fiscal do município para arrecadação dos tributos de sua competência e uma forte dependência das transferências intergovernamentais. Pode-se ver um exemplo desse baixo esforço fiscal analisando o Demonstrativo da Dívida Ativa Tributária e Não Tributária do município em 2019, nota-se que do total do saldo da dívida ativa (R\$ 151.292.575,84), o município arrecadou apenas 0,33% (R\$ 502.064,02) no ano em questão, além de considerar grande parte do total da dívida como perdas estimadas.

Outro ponto a ser observado se refere ao Fundeb. No funcionamento do fundo, quanto a transferência de recursos, os entes podem se encontrar em duas posições: transferidor e receptor. Como transferidor, os entes realizam a contribuição para formação do fundo, que no caso municípios é 20% de determinadas receitas de transferências e, como receptor, registram a receita proveniente do fundo, que tem o valor calculado de acordo com o número de alunos matriculados no ensino básico. No caso de São Francisco do Conde, o município transferiu, nesses 5 anos, R\$ 417.783.773,80, mas só recebeu R\$ 139.518.382,75, o que corresponde a apenas 33,39% do valor enviado.

Da análise das receitas que compõem a RCL também podemos ver a vinculação entre as receitas de São Francisco do Conde e a existência da refinaria de petróleo Landulpho Alves no município. Da média da Receita Corrente Líquida, de 2015 a 2019, 4,39% foram de recursos de transferências de Royalties e Fundo especial petróleo e 69,42% da transferência da cota-parte ICMS.

O cálculo da cota de repasse do ICMS é feito com base no Índice de Participação dos Municípios e é o Tribunal de Contas do Estado que calcula quanto cada município deve receber com base na movimentação econômica, a área e a população de cada um.

De acordo com reportagem de Valéria (2019), do G1, a refinaria é responsável por 82% do repasse do ICMS recebido por São Francisco do Conde. Refinaria essa que teve sua venda para a holding Mubadala aprovada pelo Conselho de Administração da Petrobras em 24 de março de 2021, venda que traz bastante incerteza para o município e para os servidores da Prefeitura.

Feijó (2020) fala sobre quatro tipos de equilíbrio em finanças públicas: o orçamentário, o fiscal, o intertemporal e o intergeracional. Esses dois últimos estão diretamente ligados aos entes que são dependentes de receitas decorrentes da exploração de recursos naturais, como os royalties do petróleo.

O equilíbrio intertemporal se refere a não utilização de receitas finitas para financiamento de despesas continuadas, e o equilíbrio intergeracional deve buscar que uma geração não prejudique a

geração seguinte, dar garantias as futuras gerações dos benefícios gerados pela exploração dos recursos naturais, mesmo quando estes estiverem exauridos (Feijó 2020). No município de São Francisco do Conde percebe-se não só a despreocupação em poupar uma parcela desses recursos para as futuras gerações, como a total dependência de receitas relacionadas a exploração de recursos não renováveis, pela geração atual.

Outra preocupação com relação as receitas municipais é a possível aprovação de uma Reforma Tributária, uma vez que as propostas de emenda à Constituição, em discussão, convergem com relação a substituição dos tributos que incidem sobre bens e serviços por um só imposto sobre valor agregado. Considerando que quase 70% da arrecadação de São Francisco do Conde decorre da cota-parte ICMS, o município teria redução considerável de suas receitas, uma vez que a mudança busca reduzir a desigualdade de arrecadação entre os municípios e, com isso, as cidades com refinaria, como Barueri, e Paulínea em São Paulo, e São Francisco do Conde, na Bahia, seriam as que mais sofreriam perdas (Serodio 2020).

4.2.3 Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias

Esse demonstrativo deve conter informações sobre a previsão e execução das receitas e despesas previdenciárias e os repasses recebidos para cobertura de déficits financeiro e atuarial.

O demonstrativo identifica o total das receitas previdenciárias, incluídas as intraorçamentárias, e representa o somatório das receitas correntes e de capital, pelos seus valores líquidos, contudo, em 2018, não foram evidenciados no demonstrativo do município de São Francisco do Conde os valores das contribuições patronais (intraorçamentárias), assim, para evidenciar a realidade do município de forma fidedigna, foram acrescentados na análise os valores presentes no “Resumo Geral da Receita”, documento disponível no e-TCM consulta pública, para acréscimo do valor.

Tabela 6 – Resultado Previdenciário – São Francisco do Conde

Item	2015	2016	2017	2018	2019
Receita Previdenciária	24.098.686,93	20.692.321,81	36.293.197,91	50.249.165,76	43.841.925,36
Despesa Previdenciária	14.395.474,48	16.588.202,11	18.613.356,51	21.991.487,16	30.407.880,97
Resultado Previdenciário	9.703.212,45	4.104.119,70	17.679.841,40	28.257.678,60	13.434.044,39

Fonte: Elaborada pela autora (2021).

Na soma dos valores nos anos pesquisados, as receitas de contribuições patronais representaram 70,91% do total de receitas previdenciárias e as receitas de contribuições dos segurados, apenas 29,09%.

Entre 2015 e 2019 houve oscilação no valor da receita com queda em 2016, aumento em 2017 e em 2018, e novamente uma retração em 2019. A receita média dos anos foi de R\$ 35.035.059,55. No ano de 2016 foi realizado concurso público no município, logo, as novas contratações em 2017 foram responsáveis pelo aumento de 75,39% nas receitas previdenciárias, com relação ao ano anterior.

As despesas previdenciárias, numa média de R\$ 20.399.280,25 por ano, foram crescentes a cada exercício que se passou, principalmente de 2018 para 2019, com aumento de 38,27%, com relação ao ano anterior.

O confronto entre as receitas e as despesas previdenciárias, descritas na Tabela 6, gerou um resultado positivo em todos os anos analisados, uma média de R\$ 14.635.779,31. O resultado positivo se deve às receitas de contribuições patronais, pois as receitas de contribuições de segurados representaram somente uma média de 43,59%.

Nesses 5 anos, o município não realizou aportes para amortização do déficit atuarial.

4.2.4 Demonstrativo dos Resultados Primário e Nominal

O acompanhamento dos resultados primário e nominal possibilita que os gestores possam acompanhar se as receitas arrecadadas irão comportar o cumprimento das metas fiscais e, caso não comportem, há tempestividade para que sejam tomadas medidas como limitação de empenho e movimentação financeira.

Em São Francisco do Conde, no período pesquisado as receitas primárias foram crescentes em todos os anos, com exceção de 2019, levando a um aumento médio de 3,26% no período. No tocante a execução das despesas primárias, elas foram crescentes até 2017, quando começaram a cair até 2019, gerando um aumento médio de 0,6% nas despesas primárias de 2015 a 2019.

Esse comportamento das receitas e despesas primárias foi responsável pelos resultados evidenciados na Tabela 7.

Tabela 7 – Meta de Resultado Primário X Resultado Primário

Item	2015	2016	2017	2018	2019
Meta LDO	4.163.500,00	-5.446.925,00	-2.175.224,00	-13.750.211,64	11.118.496,56
Resultado Primário	-5.386.817,52	-20.256.313,38	-8.434.378,42	37.193.997,35	17.657.419,99
Diferença entre meta e resultado	-9.550.317,52	-14.809.388,38	-6.259.154,42	50.944.208,99	6.538.923,43
Porcentagem da diferença	-229,38%	-271,89%	-287,75%	370,50%	58,81%

Fonte: Elaborada pela autora (2021)

A partir dos dados da Tabela 7 pode-se notar que o ente apurou resultado primário negativo nos três primeiros exercícios pesquisados, ou seja, os dados indicaram que não houve um esforço fiscal, por parte do ente, direcionado à diminuição do estoque da dívida pública. Já em 2018 e 2019 houve uma significativa melhora nos resultados, contribuindo para uma média de R\$ 4.154.781,60 de resultado primário no período em questão.

Algo importante a se considerar na análise deste resultado é que, até 2017, eram consideradas as despesas empenhadas para o cálculo do resultado primário, já em 2018 e 2019 passou-se a se considerar apenas as saídas de caixas, as despesas realmente pagas, o que pode ter levado a melhora dos resultados.

No que diz respeito à meta de resultado primário prevista na LDO, nota-se um mal planejamento por parte do ente, com diferença de até 370,50% entre o previsto e o realizado. O único ano que o município não teve uma assimetria tão discrepante foi em 2019, mas ainda assim a diferença foi de mais de 50% da previsão, demonstrando a inexistência de um elo entre o planejamento, a elaboração e a execução do orçamento.

Com relação ao Resultado Nominal, até o exercício de 2017, ele era calculado pela diferença entre o saldo da dívida fiscal líquida em 31 de dezembro de determinado ano em relação ao apurado no mesmo período do ano anterior. A partir do exercício de 2018, a meta do resultado nominal passou a ser estipulada e acompanhada pela metodologia acima da linha, somando a conta de juros ao resultado primário.

Outra mudança na metodologia é que até 2018, na apuração do resultado nominal pela variação da dívida líquida, o cálculo era com base no valor do exercício atual menos o do exercício anterior, então o resultado negativo significava diminuição da dívida e o positivo aumento da dívida. Já a partir de 2018, a situação se inverteu, passou-se a realizar o cálculo com o valor da dívida líquida no exercício anterior menos o valor no exercício atual, logo, o resultado positivo passou a significar diminuição da dívida e o negativo, aumento da dívida.

Na Tabela 8 está o comparativo entre as metas de resultado nominal e os resultados encontrados.

Tabela 8 – Meta de Resultado Nominal X Resultado Nominal

Item	2015	2016	2017	2018	2019
Meta LDO	902.300,00	3.735.438,00	5.519.348,00	25.354.401,78	644.556,03
Resultado abaixo da linha (com exclusão das disponibilidades e RP do RPPS em 2018 e 2019)	55.447.048,54	72.471.059,04	-12.286.788,84	17.495.060,58	-37.158.667,82
Resultado acima da linha	-	-	-	42.940.222,27	15.455.706,44

Diferença entre meta e resultado	54.544.748,54	68.735.621,04	-17.806.136,84	17.585.820,49	14.811.150,41
Porcentagem da diferença	6045,08%	1840,10%	-322,61%	69,36%	2297,88%

Fonte: Elaborada pela autora (2021)

Cabe informar, que na elaboração da tabela, para evidenciação de dados que refletissem a realidade e harmonização dos valores encontrados entre os anos, foi necessário ajustar alguns valores presentes no demonstrativo de 2018 e 2019, pois, de 2015 a 2017, o demonstrativo do resultado nominal continha um quadro da Dívida Fiscal Líquida Previdenciária, esse quadro continha os valores do passivo atuarial, dos haveres financeiros e disponibilidade de caixa, assim como a variação da dívida fiscal líquida do RPPS; contudo, a partir do exercício de 2018, a STN alterou o formato do demonstrativo e passou a orientar que o passivo atuarial, embora cause impacto na situação econômico-financeira do ente, não seria incluído no conceito de dívida consolidada.

O MDF (Brasil, Secretaria do Tesouro Nacional 2020) orienta que as disponibilidades de caixa do RPPS não devem ser incluídas como disponibilidade de caixa bruta do ente, uma vez que as dívidas e os haveres do RPPS não são considerados no cálculo da Dívida Consolidada Líquida. Contudo, o município de São Francisco do Conde, nos anos de 2018 e 2019, considerou a disponibilidade de caixa e os Restos processados do RPPS no cálculo, distorcendo os valores do demonstrativo. Nesta análise, com base nos dados do Balanço Patrimonial do Instituto de Previdência Municipal e na relação de Restos Processados do ente, retirados do e-TCM, foram excluídos os valores do RPPS do montante da disponibilidade financeira bruta e dos restos processados, para melhor análise.

Com relação aos resultados, percebe-se aumento da dívida líquida nos anos de 2015, 2016 e 2019, embora em 2019, pela metodologia acima da linha o resultado nominal tenha sido positivo, não evidenciando as novas inscrições de dívidas que ocorreram no exercício.

Já em 2017 e 2018, o ente apurou resultado nominal positivo, assim como uma diminuição da dívida líquida.

Com relação ao planejamento das metas, percebe-se o mesmo que foi demonstrado por Cruz (2015) na sua pesquisa em municípios de grande porte, os valores alcançados pelo município em todos os anos, com exceção de 2018, são extremamente diferentes das metas estabelecidas, sugerindo imperícia no planejamento por parte do município.

4.2.5 Demonstrativo dos Restos a Pagar por poder e órgão

O Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão evidenciou a execução dos restos a pagar, demonstrando os valores inscritos, pagos, cancelados e os saldos dos restos processados e não processados. A Tabela 9 apresenta os saldos de restos a pagar em cada ano do período estudado.

A partir da análise do demonstrativo do município de São Francisco do Conde percebe-se

que, no decorrer dos anos estudados, houve oscilação do montante de restos a pagar, alternando entre acréscimos e diminuições. Comparando o período inicial e final, os restos processados aumentaram em 101,9% levando a um montante de R\$ 9.819.315,60 em 2019; e os restos não processados diminuíram apenas 6,31%, com saldo de R\$ 23.291,61 em 2019.

Tabela 9 – Saldo de Restos a Pagar Processados e Não Processados – 2015 a 2019

Saldo de Restos a Pagar	2015	2016	2017	2018	2019
Restos Processados	4.868.615,04	2.351.209,09	2.678.010,10	12.651.137,70	9.819.315,60
Restos não processados	24.861,29	207.446,29	22.312,49	151.171,09	23.291,61

Fonte: Elaborada pela autora (2021).

Vale salientar que o fato de um resto ser processado, tendo passado pelo estágio da liquidação da despesa, indica que o credor já tem o direito líquido e certo de receber o valor que lhe é devido, não sendo uma boa prática de gestão o acúmulo dessas obrigações.

4.2.6 Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital

A Constituição Federal veda a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, com exceção de algumas ressalvas. O Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital do município evidenciou o cumprimento desta regra, conforme Tabela 10.

Tabela 10 – Cumprimento da Regra de Ouro – São Francisco do Conde

Item	2015	2016	2017	2018	2019
Receita de Operação de Crédito	-	-	13.480.485,79	6.083.460,63	623.269,59
Despesa de Capital	27.548.758,69	20.707.506,52	34.586.669,97	33.067.639,64	19.314.640,16

Fonte: Elaborada pela autora (2021).

Em nenhum dos anos do período pesquisado o município de São Francisco do Conde descumpriu a Regra de Ouro, os valores das despesas de capital foram sempre mais que o dobro das receitas de capital, demonstrando o cumprimento do dispositivo constitucional e que o município não está realizando empréstimos para financiar despesas correntes.

4.2.7 Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime de Previdência

Esse demonstrativo projetou, para o município de São Francisco do Conde, as receitas e despesas previdenciárias, o resultado previdenciário e o saldo financeiro do exercício ao longo de um período de setenta e cinco anos.

O artigo 69 da LRF determina que o ente da Federação que mantiver ou vier a instituir regime próprio de previdência social para seus servidores conferir-lhe-á caráter contributivo e o organizará com base em normas de contabilidade e atuária que preservem seu equilíbrio financeiro e atuarial.

De acordo com a última avaliação atuarial realizada dentro do período da pesquisa, o município começaria a ter resultado previdenciário negativo a partir do ano de 2046, ou seja, a partir desse ano suas receitas passariam a ser menores que as despesas. O saldo financeiro se encerraria em 2063, uma vez que o município estaria acumulando resultados negativos desde 2046, consumido esse saldo. As receitas previdenciárias do município se encerrariam em 2064, mas até 2092 (último ano da projeção) ainda existiram despesas, sem existir financeiro para cobertura dessas despesas desde 2063.

O demonstrativo do município evidenciou, a partir desses dados, um desequilíbrio atuarial no futuro e a necessidade não só de realização de concursos públicos, como de realização de repasses ao RPPS por parte do ente, a necessidade de financiamento do regime de previdência próprio.

4.2.8 Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos

O artigo 44 da LRF veda a “aplicação da receita de capital derivada da alienação de bens e direitos que integram o patrimônio público para o financiamento de despesa corrente, salvo se destinada por lei aos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos”. De acordo com os demonstrativos publicados por São Francisco do Conde, de 2015 a 2019, só houve receita de alienação de ativos em 2015 e 2018 e em nenhum dos anos foi realizada despesa com essa fonte de recursos para pagamento de despesas de capital ou despesas correntes do regime de previdência.

Observa-se, na Tabela 11, que mesmo não havendo registro de despesa permitida legalmente, a linha de “Saldo Financeiro a Aplicar”, que indica o saldo que poderá ser aplicado em despesas de capital ou despesas correntes dos regimes de previdência, não varia somente quando da realização de receitas, mas ele vai diminuindo a cada ano mesmo sem registro de despesas de capital ou correntes do RPPS, demonstrando ou incoerência na elaboração do demonstrativo ou utilização dos recursos para outra finalidade.

Tabela 11 – Receita de alienação de ativos e aplicação de recursos – São Francisco do Conde

Item	Receita com alienação de ativos	Aplicação dos Recursos em despesas de capital ou despesas correntes do regime de previdência	Saldo financeiro a aplicar
2015	225.411,01	-	338.202,09
2016	-	-	319.002,09
2017	-	-	188.355,10
2018	336.750,00	-	517.332,77
2019	2.603,78	-	2.603,78

Fonte: Elaborada pela autora (2021).

Não foi possível verificar ao certo o motivo da diminuição do saldo financeiro desses recursos, pois nenhum dos relatórios disponíveis no Siconfi e e-TCM apresentava a execução da despesa por natureza de despesa e fonte de recurso.

Também compõem o RREO, o Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas, o Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino e o Demonstrativo das Receitas e Despesas com Ações e Serviços Públicos de Saúde. Os dois últimos acompanham o cumprimento dos mínimos constitucionais de aplicação em Educação e Saúde.

Embora esses demonstrativos não estejam diretamente ligados ao equilíbrio das contas municipais, vale relatar que em todos os anos pesquisados o município cumpriu as aplicações mínimas em Saúde e Educação, até ultrapassando consideravelmente esses mínimos.

Quanto ao Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas, o município não realizou esse tipo de parcerias no período em questão.

4.3 Relatório de Gestão Fiscal

Nesta seção serão apresentados os resultados das análises dos anexos do RGF, elaborados pelo município de São Francisco do Conde. A análise de cada anexo será apresentada em uma subseção.

4.3.1 Demonstrativo da despesa com pessoal

Esse anexo demonstrou os valores da despesa com pessoal do município, executada nos últimos doze meses, em cada ano, o percentual da despesa total com pessoal em relação à receita corrente líquida, e o cumprimento do limite estabelecido na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Nos anos pesquisados, o município teve uma média de despesa com pessoal de 53,95% da RCL, ou seja, em média São Francisco do Conde ficou dentro limite estabelecido na LRF, porém,

olhando cada exercício individualmente, na Tabela 12, observa-se o aumento da despesa com pessoal a cada ano e o descumprimento do limite nos anos de 2018 e 2019.

Tabela 12 – Limite de Despesa com Pessoal

Item	2015	2016	2017	2018	2019
Despesa com pessoal	219.666.975,45	242.203.916,16	249.035.736,95	277.011.280,31	283.838.048,93
RCL	450.612.375,85	454.139.140,65	463.039.641,21	497.689.990,76	491.885.553,90
Despesa com Pessoal/ RCL	48,75%	53,33%	53,78%	55,66%	57,70%

Fonte: Elaborada pela autora (2021)

Em todos os anos o município ultrapassou pelo menos um dos limites estabelecidos na LRF: ou o limite prudencial de 51,30%, ou o limite de alerta de 48,60% ou o limite de fato de 54%, que foi ultrapassado nos últimos dois anos pesquisados.

Nessa situação, o município precisaria, em 2020, eliminar o percentual excedente nos dois quadrimestres seguintes, ou estaria sujeito a proibição de receber transferências voluntárias; obter garantia, direta ou indireta, de outro ente; e contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento ou pagamento da dívida mobiliária e as que visassem à redução das despesas com pessoal. Contudo, em 2020, em decorrência da calamidade pública nacional, a Lei Complementar nº 173 de 2020 suspendeu os prazos de recondução ao limite enquanto perdurar a situação de calamidade. Logo após, em janeiro de 2021, a Lei Complementar nº 178 determinou que o Poder ou órgão cuja despesa total com pessoal ao término de 2021 estiver acima de seu respectivo limite, deverá eliminar o excesso à razão de, pelo menos, 10% a cada exercício a partir de 2023, de forma a se enquadrar no respectivo limite até o término do exercício de 2032.

Embora os prazos de recondução estejam suspensos, percebe-se a necessidade de melhoria na gestão das despesas do município, uma vez que o comprometimento de quase 60% da receita para pagamentos de pessoal, concorre com a concretização das diversas políticas públicas que deixam de ser realizadas por falta de recursos; além de apresentar um risco, uma vez que essa despesa ultrapassa em muito a receita própria do município, que depende do recebimento de transferências intergovernamentais para mantê-la.

4.3.2 Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida – DCL

O anexo 2 do RGF do município demonstrou a composição da dívida consolidada, da dívida consolidada líquida e o cumprimento dos limites de endividamento, que para os entes municipais é 1,2 vezes a RCL, ou seja, até 120% da receita corrente líquida.

Para análise do demonstrativo de São Francisco do Conde, precisou ser levado em conta o que diz o MDF (Brasil, Secretaria do Tesouro Nacional 2020, p. 576) sobre a disponibilidade de caixa bruta no anexo 2: “As disponibilidades de caixa do RPPS não devem ser incluídas neste item, uma vez que as dívidas e os haveres do RPPS não são considerados no cálculo da DCL.”. Contudo, nos anos de 2018 e 2019, o município considerou tanto a disponibilidade de caixa quanto os restos processados do RPPS, distorcendo os valores do demonstrativo. Nesta análise, com base nos dados do Balanço Patrimonial do IPM e na relação de restos processados e razão consolidado do ente, retirados do e-TCM, foi necessário excluir os valores do RPPS da composição da dívida consolidada.

Outro conflito percebido e ajustado na análise, foi o do valor da dívida bruta de 2016, que no relatório de 2016 apresentava um valor e no relatório de 2017, na coluna “exercício anterior” apresentava outro. Foi necessário consultar o Demonstrativo da Dívida Fundada de 2016, disponibilizado no e-TCM consulta pública, para confirmar que o demonstrativo que apresentava o saldo correto da dívida em 2016, foi o de 2017, na coluna do saldo do exercício anterior.

No período analisado houve aumento da dívida consolidada líquida nos anos de 2015, 2016 e 2019 e diminuição do montante em 2017 e 2018, levando a um aumento de 48,54% (R\$ 86.707.540,07) do fim de 2015 ao fim de 2019, conforto demonstrado na Tabela 13.

Tabela 13 – Cumprimento do limite da DCL – São Francisco do Conde

Item	2015	2016	2017	2018	2019
DCL (com ajustes)	178.619.669,49	251.090.728,53	238.803.939,69	225.009.818,60	265.327.209,56
RCL	450.612.375,85	454.139.140,65	463.039.641,21	497.689.990,76	491.885.553,90
DCL/ RCL	39,64%	55,29%	51,57%	45,21%	53,94%

Fonte: Elaborada pela autora (2021)

Em 2019 as inscrições de dívida foram maiores que as amortizações, o que também aconteceu em 2015 e 2016. O resultado primário do município também foi negativo em 2015 e 2016.

Já em 2017, apesar do resultado negativo, houve diminuição da dívida líquida, o que pode ser explicado pelo fato de que nesse ano, para cálculo do resultado primário, ainda se considerava a despesa empenhada e não a paga, então apesar do resultado comprometido com o empenho, o saldo financeiro contou como dedução da dívida bruta; já em 2019, apesar do resultado positivo, houve aumento da dívida, uma vez que as inscrições de dívida foram maiores que as amortizações e que o resultado primário.

O anexo evidencia que a dívida do município é composta quase em sua totalidade por parcelamentos e renegociações de contribuições previdenciárias.

Quanto ao cumprimento do limite que é de 120% da RCL, o ente não se aproximou em nenhum dos anos pesquisados, tendo alcançado o máximo em 2016, quando o endividamento correspondia a 55,29% da receita corrente líquida. Aqui, cabe a reflexão de Cruz (2015) sobre a possibilidade de alguns limites serem bastante confortáveis, principalmente pelo pouco esforço que muitos entes têm que fazer para cumpri-los.

4.3.3 Demonstrativo das Operações de Crédito

O Senado Federal estabeleceu o limite do montante das operações que para os municípios é de 16% da RCL em cada exercício financeiro. Os parcelamentos de dívidas e operações de reestruturação e recomposição do principal de dívidas não são consideradas para apuração dos limites de Operações de Crédito (OP). A Tabela 14 demonstra o cumprimento desse limite legal, pelo município de São Francisco do Conde.

Tabela 14 - Cumprimento do limite de Operações de Crédito – São Francisco do Conde

Item	2015	2016	2017	2018	2019
OP	-	-	-	6.083.460,63	623.269,59
RCL	450.612.375,85	454.139.140,65	463.039.641,21	497.689.990,76	491.885.553,90
OP/RCL	0,00%	0,00%	0,00%	1,22%	0,13%

Fonte: Elaborada pela autora (2021)

Assim, de acordo com os dados do demonstrativo, o município não se aproximou do limite em nenhum dos anos, tendo realizado operações de crédito para fins de limite somente em 2018 e 2019, que não chegaram a 1,5% da RCL nos dois exercícios.

4.3.4 Demonstrativo da disponibilidade de caixa e dos Restos a Pagar

O Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar do município evidenciou, em todos os anos pesquisados, a disponibilidade de caixa bruta do ente, as obrigações financeiras (que o município considerou como os restos a pagar e os valores restituíveis) e a disponibilidade de caixa líquida, possibilitando a verificação do montante disponível para fins da inscrição em Restos a Pagar e o cumprimento do artigo 42 da LRF.

Da análise dos demonstrativos no período pesquisado, considerando o montante, em todos os anos a disponibilidade de caixa foi suficiente para cobertura das obrigações; contudo, ao olharmos o demonstrativo por vinculação de recursos, em todos os exercícios há insuficiência de caixa no tocante aos recursos ordinários, evidenciando uma má gestão de fluxos de caixa pelo município.

Importante lembrar que o parágrafo único do art. 8º da Lei de Responsabilidade Fiscal, estabelece que os “recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso”. Ou seja, o comprometimento e as disponibilidades devem ser avaliados por fonte de recurso e não pelo montante

Também compõe o RGF, o Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores, porém os dados do município estão zerados nesse demonstrativo, por não ter concedido garantias e nem recebido contragarantias nos anos pesquisados.

Diniz e Lima (2016, p. 79) ressaltam que na análise da condição financeira deve-se considerar também as obrigações financeiras implícitas e explícitas, as implícitas referem-se as “mudanças nos recursos e fluxos de serviços que não podem ser reveladas explicitamente no fluxo de caixa ou no contratos administrativos”, como por exemplo, um ente público que possui reservas de caixa e boa posição financeira em uma comunidade cujas necessidades sociais não são atendidas, poderá evidenciar uma má condição financeira, mas essa condição não poderia ser observada considerando somente as obrigações explícitas (Diniz e Lima 2016). Se formos levar em conta as obrigações implícitas de São Francisco do Conde, considerando a pobreza da população e as desigualdades presentes no município, poderíamos afirmar que a sua condição financeira seria ainda mais preocupante do que somente o retratado pelas demonstrações contábeis e fiscais.

Da análise das contas municipais foi possível observar semelhanças entre os resultados encontrados nesta pesquisa, para o município de São Francisco do Conde e o panorama dos municípios brasileiros em 2018, publicado pela FIRJAN. O índice FIRJAN apontou que 73,9% dos municípios foram avaliados com gestão fiscal difícil ou crítica, 34,78% não eram capazes de gerar localmente recursos suficientes para arcar com as despesas da estrutura administrativa da Prefeitura e Câmara Municipal, ou seja, não tinham autonomia financeira; 50% das prefeituras gastam mais da metade do orçamento com pessoal; mais da metade apresenta dificuldade para pagar fornecedores; 21% terminaram o ano sem recursos em caixa suficientes para cobrir as despesas postergadas para o ano seguinte; e quase metade do país tinha nível crítico de investimento (FIRJAN 2019). Todas essas características também foram encontradas na análise do município estudado.

De acordo com a FIRJAN (2019) a solução para a melhoria da situação fiscal dos municípios precisa incluir reformas estruturais e a concretização de penalidades por práticas de irresponsabilidade fiscal, além de ser necessária a discussão da estrutura federativa brasileira, incluindo medidas relacionadas a distribuição de recursos, rigidez orçamentária e organização administrativa.

Com relação ao descumprimentos dos limites legais, percebe-se, a partir do exposto, que o município falhou com relação ao cumprimento do artigo 42, na análise por fonte de recurso, e também falhou com relação ao limite máximo de despesa com pessoal.

Com relação às sanções ao ente público, desconsiderando as exceções trazidas pela situação de calamidade pública, que fez com que os prazos de recondução ao limite de pessoal fossem suspensos,

desconsiderando as exceções trazidas pela aprovação recente da Lei Complementar nº 178 de 2021 que estabelece um Plano de Promoção do Equilíbrio Fiscal, e considerando, então, somente o disposto na LRF, o município estaria proibido de conceder vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração de servidor, de criar cargo, emprego ou função, de alterar a estrutura de carreira de modo que aumentasse a despesa, de admitir ou contratar pessoal e de contratar hora extra. Se não alcançasse a redução da despesa com pessoal no prazo estabelecido, de acordo com o Art. 23 da LRF, o município estaria proibido de receber transferências voluntárias; obter garantia, direta ou indireta, de outro ente; e de contratar operações de crédito, com algumas ressalvas.

Cabe salientar a importância de impedir o crescimento da despesa com pessoal acima dos limites legais, uma vez que o gasto com pessoal é um dos principais itens da despesa dos entes públicos em nosso país e o seu descontrole pode ter consequências graves à administração pública, comprometendo a implantação das políticas públicas e as despesas com o custeio da máquina, com o serviço da dívida ou com os investimentos públicos, dada a insuficiência de recursos (Dias 2009).

Vale pontuar que as ressalvas na aprovação das contas municipais, pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia, relacionadas aos aspectos orçamentários, financeiros e patrimoniais, se deram pelo déficit na execução orçamentária nos anos de 2015 e 2016, pela baixa cobrança da dívida ativa, em todos os anos estudados, pela não observância a algumas regras introduzidas à Contabilidade Pública pelo MCASP (Brasil, Secretaria do Tesouro Nacional, 2018a), por desconformidades apontadas na execução orçamentária, pela incoerência na elaboração do orçamento de 2017 e pela realização de despesa com pessoal acima do limite definido na LRF, evidenciando assim, a prática da accountability horizontal e a sua importância.

Na escolha do município de realização do estudo, foi considerado o fato da STN ter escolhido o município de São Francisco do Conde para ser município-piloto no processo de convergência da Contabilidade Pública às regras internacionais de Contabilidade, como um cenário propício para uma boa gestão e um bom desempenho das contas públicas. No entanto, embora o município tenha ocupado uma boa posição no Ranking da qualidade da informação contábil e fiscal no Siconfi, publicado pela STN, em 2020, ocupando a vigésima posição a nível estadual e a posição 598ª a nível nacional, o fator qualidade da informação contábil não foi determinante para boa gestão das contas públicas, no caso em questão, pois percebe-se que embora o município se destaque com relação às práticas contábeis, precisar fazer melhor uso dessas informações na gestão fiscal, patrimonial e orçamentária.

5 CONCLUSÃO

A partir da análise realizada, para obtenção de respostas quanto ao desempenho das finanças do município de São Francisco do Conde nos anos de 2015 a 2019, percebe-se a existência de um equilíbrio patrimonial no curto prazo, mas uma tendência de desequilíbrios a longo prazo, com aumento das obrigações e presença de disponibilidade financeira, em sua maior parte, vinculada a finalidades específicas. Da análise das variações patrimoniais, foi possível observar que na média dos anos estudados houve acréscimo patrimonial, embora bem reduzido.

O Superávit financeiro do Balanço patrimonial apontou fontes com insuficiência de caixa, assim como o anexo 5 do RGF apontou insuficiência de caixa nas fontes de recursos ordinários para cobertura das despesas com restos a pagar e demais obrigações financeiras, o que indica um desequilíbrio financeiro nas contas municipais.

Os demonstrativos fiscais também evidenciaram a prática de acúmulo de restos a pagar, que é vista como uma má prática de gestão ao comprometer gestões futuras com obrigações passadas.

Na análise do Balanço Financeiro foi possível perceber a influência das disponibilidades financeiras do RPPS no alcance do resultado positivo do município, sem essa influência, 2018 seria o único ano com resultado financeiro positivo no período estudado.

Os itens relacionados aos aspectos orçamentários foram os que o município obteve melhores resultados, demonstrando equilíbrio orçamentário, tanto na previsão das receitas e despesas como na execução, em quase todos os exercícios analisados. Contudo, mesmo com as receitas superando as despesas empenhadas em quase todos os anos, a diferença entre receita e despesa não foi muito grande, exigindo uma alerta, por parte da gestão, com relação a manutenção do equilíbrio orçamentário e aos riscos de estar constantemente numa posição de equilíbrio.

Da análise das execuções de receitas e despesas pôde-se observar a escassa aplicação dos recursos do município em investimentos, sendo quase a totalidades dos recursos destinados a despesas correntes. Observa-se também a baixa arrecadação de receitas próprias pelo município e a quase nula arrecadação da dívida ativa, demonstrando baixo esforço fiscal e alta dependência de transferências intergovenamentais, que associada a alta despesa com pessoal, deixa o município exposto à conjuntura econômica e política dos outros entes federativos.

Observa-se também a alta dependência de receitas ligadas a exploração de recursos naturais, finitos, e a existência de desequilíbrio intertemporal e intergeracional, uma vez que não há preocupação em poupar uma parcela desses recursos para as futuras gerações, como a total dependência de receitas relacionadas a exploração de recursos não renováveis, pela geração atual.

Com relação a previdência, São Francisco do Conde apresentou resultado previdenciário positivo em todos os anos pesquisados, mas previsão de desequilíbrio atuarial no futuro, o que exige atuação da gestão para cobertura do déficit atuarial.

No tocante aos resultados primário e nominal, houve variação de resultados no decorrer dos exercícios analisados, mas nos últimos anos os resultados foram positivos. A metodologia abaixo da

linha demonstrou aumento do estoque da dívida na maior parte dos anos pesquisados.

Na análise do anexo 6 do RREO foi possível observar também discrepâncias entre os valores das metas de resultado nominal e primário estabelecidas na LDO e os valores realizados, evidenciando inabilidade da gestão municipal no planejamento das metas.

Ainda com relação aos aspectos fiscais, o município cumpriu a Regra de Ouro de 2015 a 2019, evitando realização de empréstimos para pagamento de despesas correntes. O ente também obedeceu aos limites da dívida consolidada líquida, embora tenha acontecido aumento do endividamento no período. Já com relação aos limites da despesa com pessoal, o município vem descumprindo esses limites e comprometendo grande parte da sua arrecadação com gastos com pessoal, havendo a necessidade de esforço da gestão para recondução aos limites dessa despesa.

A análise permitiu identificar em São Francisco do Conde uma gestão orçamentária satisfatória, mas que pode ser melhorada; uma gestão patrimonial equilibrada, mas com necessidade de atuação no presente para evitar desequilíbrios futuros, e uma má gestão fiscal, com a existência de insuficiência de caixa em determinadas fontes de recursos, acúmulo de obrigações, baixo esforço fiscal e falta de domínio sobre as receitas municipais, com imprevisibilidade futura e alta dependência de outros entes, evidenciando um panorama preocupante com relação a sustentabilidade fiscal.

Para pesquisas futuras, agora com a existência da Matriz de Saldos Contábeis, que é uma estrutura para divulgação de informações primárias e detalhadas da contabilidade dos entes federativos, recomenda-se a construção desses demonstrativos a partir de dados primários, que propiciam maior verificabilidade, comparabilidade e confiabilidade nas informações produzidas, uma vez que uma das limitações para esse estudo foi a necessidade de realização de ajustes nos dados de alguns demonstrativos, que não foram elaborados de acordo com as normas existentes, distorcendo alguns resultados.

Também se sugere a elaboração de um modelo adicional desses relatórios para que os entes públicos possam publicizar as demonstrações contábeis e demonstrativos fiscais de maneira mais compreensível para população, para que possam entender os dados contábeis e fiscais sem a utilização de técnicas de análise.

Recomenda-se também um maior aprofundamento no estudo dos índices de análise de quocientes aplicados a entes públicos, uma vez que estes possuem finalidades diferentes das entidades privadas, o que exige uma interpretação diferente para os resultados, considerando a realidade e os objetivos das organizações públicas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Abrucio, Fernando Luiz e Maria Rita Loureiro. 2005. “Finanças Públicas, democracia e accountability”. Em *Economia do Setor Público no Brasil*, editado por Paulo Arvate e Ciro Biderman. São Paulo: Campus.

Andrade, Nilton de Aquino. 2013. *Contabilidade Pública na Gestão Municipal*. 5. ed. São Paulo: Atlas.

Araújo, Fernando Graça Klautau de. 2008. “As contas públicas do Estado do Rio de Janeiro face à legislação de responsabilidade fiscal e previdenciária: 2000 a 2007”. Mestrado em Administração Pública, Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getulio Vargas.

Assaf Neto, Alexandre. 2012. *Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro*. 10. ed. São Paulo: Atlas.

Brasil. Conselho Federal de Contabilidade. NBC TSP Estrutura Conceitual. Brasília, 23 de setembro de 2016.

Brasil. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil.

Brasil. Emenda Constitucional nº 95, de 15 de dezembro de 2016. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para instituir o Novo Regime Fiscal, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 15 de dezembro de 2016.

Brasil. Emenda Constitucional nº 109, de 15 de março de 2021. Diário Oficial da União, Brasília, 16 de março de 2021.

Brasil. 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. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 5 mai. 2000.

Brasil. Lei complementar nº 178, de 13 de janeiro de 2021. Diário Oficial da União, Brasília, 13 de janeiro de 2021.

Brasil. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da União, Brasília, 23 de março de 1964.

Brasil. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 18 de novembro de 2011.

Brasil. Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000. Altera o Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, a Lei no 1.079, de 10 de abril de 1950, e o Decreto-Lei no 201, de 27 de fevereiro de 1967. Diário Oficial da União, Brasília, 20 de outubro de 2000.

Brasil. Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999. Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 15 de abril de 1999.

Brasil. Secretaria do Tesouro Nacional – STN. 2012. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP. 5. ed.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional – STN. 2018a. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP. 8 ed.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional – STN. 2020. Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF. 10 ed.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional – STN. 2018b. IPC 14 – Procedimentos Contábeis Relativos aos RPPS.

Brasil. Portaria nº 501, de 23 de Novembro de 2017. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 24 de nov. de 2017.

Brasil. Secretaria do Tesouro Nacional – STN. SICONFI - Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro. Acessado em 05 de out. de 2020. <https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/index.jsf>.

Bresser-Pereira, Luiz Carlos. A Reforma da Administração Pública. 1996. In: Bresser-Pereira, L. C. Crise Econômica e Reforma do Estado no Brasil. São Paulo: Editora 34, 1996. cap. 16, p. 269-294. Acessado em 06 de nov de 2019. <http://www.bresserpereira.org.br/documento/88>.

CAMPELLO, Carlos Alberto G. Barreto e Alberto Borges Matias. 2000. *Administração Financeira Municipal*. 1ª ed. São Paulo: Atlas.

Campos, Anna Maria. 1990. “Accountability: Quando Poderemos Traduzi-La Para O Português?”. *Revista de Administração Pública* 24 (2). Rio de Janeiro, RJ:30 a 50. <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/9049>.

Cruz, Cláudia Ferreira da. 2015. “Responsabilidade na Gestão Fiscal: um estudo em grandes municípios com base nos pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal no período de 2010-2013”. Doutorado em Ciências, Universidade de São Paulo. Acessado em 01 de maio de 2021. <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-25062015-094403/publico/TeseClaudiaCruzVC.pdf>

Debus, Ilvo e Edson Ronaldo Nascimento. 2002. *Entendendo a lei de responsabilidade fiscal*. 2.ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional. Acessado em 20 de fev de 2020. <http://tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/0/EntendendoLRF.pdf>.

Dias, Fernando Álvares Correia. 2009. *O controle institucional das despesas com pessoal*. Centro de Estudos da Consultoria do Senado Federal: Textos para discussão, 54. Brasília. Acessado em 26 de jul. de 2021. <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-54-o-controle-institucional-das-despesas-com-pessoal>.

Diniz, Josedilton Alves e Severino Cesáreo de Lima. 2016. *Contabilidade Pública: Análise Financeira Governamental*. 1. ed. São Paulo: Atlas.

Feijó, Paulo Henrique. 2020. “Os Tipos de Equilíbrio em Finanças Públicas: Intertemporal x Intergeracional”. Grupo Gestão Pública. Acessado em 12 de maio de 2021. <https://www.gestaopublica.com.br/os-tipos-de-equilibrio-em-financas-publicas-intertemporal-x-intergeracional%c2%b9/>.

Filgueiras, Fernando. 2018. “Accountability, democracia e políticas públicas no Brasil”. Em *Governança, qualidade da democracia e políticas públicas: teoria e análise*, editado por Marta Maria Assunção Rodrigues. Rio de Janeiro. UFRJ

FIRJAN - Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro. 2019. *Índice FIRJAN de Desenvolvimento Municipal (IFDM)*. Rio de Janeiro, 2019. Acessado em 17 de dez de 2020. https://www.firjan.com.br/data/files/8F/50/19/81/B2E1E610B71B21E6A8A809C2/IFGF-2019_estudo-completo.pdf.

Índices&Indicadores. 2021. “IGP-M – Índice Geral de Preços do Mercado: Índices de Inflação”. Índices&Indicadores. Acessado em 18 de fev de 2021. <https://www.indicaseindicadores.com.br/igp-m/>.

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. “IBGE Cidades”. Acessado em 28 de maio de 2021. <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/ba/sao-francisco-do-conde/panorama>.

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. 2019. “Indicadores IBGE: Contas Nacionais Trimestrais/ Indicadores de Volume e Valores Correntes”. Acessado em 18 de fev de 2021. https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/periodicos/2121/cnt_2019_4tri.pdf.

IRB – Instituto Rui Barbosa. “Reunião Acordo STN”. 2021. Acessado em 01 de jun. de 2021. <https://irbcontas.org.br/eventos/reuniao-acordo-stn/>.

O ‘Donnell, Guillermo. 1998. “Accountability horizontal e novas poliarquias”. Lua Nova [online], São Paulo, n.44. <https://doi.org/10.1590/S0102-64451998000200003>.

Oliveira, J. A. L. 2018. “Crise fiscal: a análise de demonstrações contábeis como uma técnica para a avaliação da gestão pública e o controle social”. Mestrado em Administração Pública. Universidade Federal Fluminense. Acessado em 03 de nov de 2019. https://sucupira.capes.gov.br/sucupira/public/consultas/coleta/trabalhoConclusao/viewTrabalhoConclusao.jsf?popup=true&id_trabalho=6459012.

Pinho, José Antonio Gomes de, e Ana Rita Silva Sacramento. 2009. “Accountability: Já Podemos Traduzi-La Para O Português?”. Revista De Administração Pública 43 (6). Rio de Janeiro, RJ:1343 a 1368. <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6898>.

Przeworski, Adam. 1998. “Sobre o desenho do Estado: uma perspectiva agent X principal”. Em Reforma do Estado e administração pública gerencial, editado por Luiz Carlos Bresser Pereira e Peter Kevin Spink. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006.

Richardson, Roberto Jarry e colaboradores. 2007. Pesquisa Social: Métodos e Técnicas. 3ª Ed. São Paulo: Atlas.

Rocha, Arlindo Carvalho. 2011. “Accountability Na Administração Pública: Modelos Teóricos E Abordagens”. Journal of Accounting, Management and Governance 14 (2). Brasília-DF. <https://www.revistacgg.org/contabil/article/view/314>.

Santana, Jaciara. 2011. “São Francisco do Conde e o enigma da riqueza e da pobreza no Recôncavo Baiano”. Mestrado, Universidade Católica do Salvador, Salvador, 2011. Acessado em 21 de jul. de 2021. <http://ri.ucsal.br:8080/jspui/bitstream/123456730/247/1/Dissertacao%20Jaciara.pdf>.

Serodio, Guilherme. 2020. “Maioria das grandes cidades ganharia com reforma da PEC 45, diz economista do IPEA.” Agência EPBR. 19 de ago. de 2020. Acessado em 26 de jul. de 2021. <https://epbr.com.br/maioria-das-grandes-cidades-ganharia-com-reforma-da-pec-45-diz-economista-do-ipea/>

Slomski, Valmor. 2013. Manual de Contabilidade Pública: de acordo com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (IPSASB/ IFAC/ CFC). 3. ed. São Paulo: Atlas.

STN - Secretaria do Tesouro Nacional. 2019. Boletim de Finanças dos Entes Subnacionais. Brasília. Acessado em 15 de mar de 2020. <http://sisweb.tesouro.gov.br/apex/cosis/thot/transparencia/arquivo/30407:981194:inline:9731352684720>.

STN - Secretaria do Tesouro Nacional. Ranking da qualidade da informação contábil e fiscal no Siconfi - 2020. Acessado em 26 de jul. de 2021. <https://ranking-municipios.tesouro.gov.br/>.

TCE/PR - Tribunal de Contas do Estado do Paraná. 2018. Contas do Governador – exercício 2017. Curitiba. Acessado em 01 de jun. de 2021. <<http://www3.tce.pr.gov.br/contasdogoverno/2017/pdfs/sustentabilidade.pdf>.

TCM/BA - Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia. e-TCM Consulta Pública. Acessado em 06 de out de 2020. <https://e.tcm.ba.gov.br/epp/ConsultaPublica/listView.seam>.

TCU – Tribunal de Contas da União. 2021. “TCU, OCDE e nove tribunais de contas discutem ferramenta inédita para fiscalizações conjuntas na Educação”. Acessado em 01 de jun de 2021. <https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/tcu-ocde-e-nove-tribunais-de-contas-discutem-ferramenta-inedita-para-fiscalizacoes-conjuntas-na-educacao.html>.

TCU - Tribunal de Contas da União. Cartilha de Fatos Fiscais. Brasília, 2020. Acessado em 17 de dez de 2020. <https://portal.tcu.gov.br/fatos-fiscais-2019.htm>.

Valéria, Ana. 2019. “Venda da Refinaria Landulpho Alves, na Bahia, preocupa funcionários e prefeitura”. G1 Bahia, 30 de abr. de 2019. Acessado em 12 de maio de 2021. <https://g1.globo.com/ba/bahia/noticia/2019/04/30/venda-da-refinaria-landulpho-alves-na-bahia-preocupa-funcionarios-e-prefeitura.ghtml>.

Vignoli, Francisco Humberto. 2005. “Legislação e execução orçamentária”. Em Economia do Setor Público no Brasil, editado por Paulo Arvate e Ciro Biderman. São Paulo: Campus.

Yin, Robert K. 2015. Estudo de Caso: Planejamento e Métodos. 5ª ed. Porto Alegre: Bookman.