

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO**

Fabiane Machado Teixeira

**ANÁLISE DO DESEMPENHO ECONÔMICO-FINANCEIRO DO MUNICÍPIO DE
SAPUCAIA DO SUL NO PERÍODO DE 2015-2018**

**Porto Alegre
2019**

Fabiane Machado Teixeira

**ANÁLISE DO DESEMPENHO ECONÔMICO-FINANCEIRO DO MUNICÍPIO DE
SAPUCAIA DO SUL NO PERÍODO DE 2015-2018**

Trabalho de conclusão de curso de Especialização apresentado ao Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Gestão Pública.

Orientador: Dr. Diogo Joel Demarco

Porto Alegre
2019

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

Reitor: Prof. Dr. Rui Vicente Oppermann

Vice-reitora: Profa. Dra. Jane Fraga Tutikian

ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO

Diretor: Prof. Dr. Takeyoshi Masato

Vice-diretor: Prof. Dr. Denis Borenstein

COORDENAÇÃO DO CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA

Coordenador: Prof. Dr. Paulo Ricardo Zilio Abdala

Coordenador substituto: Prof. Dr. Rafael Kruter Flores

DADOS INTERNACIONAIS DE CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO (CIP)

Teixeira, Fabiane Machado

Análise do Desempenho Econômico-Financeiro do Município de Sapucaia do Sul no período de 2015 a 2018 [manuscrito] / Fabiane Machado Teixeira. – 2019.

15 f.:il.

Orientador: Dr. Diogo Joel Demarco

Monografia (Especialização) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Programa de Pós-Graduação em Administração, Porto Alegre, BR – RS, 2019.

1.ABNT. 2. Monografia. 3. Gestão Pública. I. Demarco, Diogo J. Título.

Elaborado pelo Sistema de Geração Automática de Ficha Catalográfica da UFRGS com os dados fornecidos pela autora.

Atenção: a Ficha Catalográfica poderá ser elaborada gratuitamente pela ferramenta que a UFRGS dispõe: <http://www.ufrgs.br/bibfbc/servicos/ficha-catalografica>

Escola de Administração da UFRGS

Rua Washington Luiz, 855, Bairro Centro Histórico

CEP: 90010-460 – Porto Alegre – RS

Telefone: 3308-3801

E-mail: eadadm@ufrgs.br

Fabiane Machado Teixeira

**ANÁLISE DO DESEMPENHO ECONÔMICO-FINANCEIRO DO MUNICÍPIO DE
SAPUCAIA DO SUL NO PERÍODO DE 2015 A 2018**

Trabalho de conclusão de curso de Especialização apresentado ao Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Gestão Pública.

Aprovada em _____ de _____ de 2019.

Banca Examinadora

Examinador(a): Nome e Sobrenome

Examinador(a): Nome e Sobrenome

Orientador: Dr. Diogo Joel Demarco

AGRADECIMENTOS

Agradeço à UFRGS pela oportunidade de aprimorar meus conhecimentos com seu ensino de imensa qualidade.

Agradeço ao professor Diogo, pela ajuda e orientação na elaboração do presente trabalho. Minha gratidão também às tutoras Ana Julia Possamai e Ana Julia Bonzanini Bernardi por todo o auxílio durante o curso.

Agradeço também aos meus filhos: Laura, pelo incentivo e apoio incondicionais; Luísa, pelo carinho e companhia nos momentos mais difíceis; Matheus, pelo sorriso e alegria que me deram forças para persistir e seguir adiante.

E principalmente, agradeço a Deus, por me fazer acreditar e renovar a minha fé que me fez superar todos os obstáculos do caminho.

RESUMO

As demonstrações contábeis dos entes públicos possuem importantes informações que podem ser analisadas através de índices com parâmetros pré-estabelecidos, com o intuito de que seja verificado se a execução orçamentária está ocorrendo conforme o planejamento, mas também o cumprimento e a obediência dos limites estabelecidos na Lei de Responsabilidade Fiscal. A presente pesquisa exploratória visou efetuar um diagnóstico das finanças públicas municipais, analisando as demonstrações contábeis do Município de Sapucaia do Sul, no período de 2015 a 2018 buscando identificar questões como limites de pessoal e endividamento, que possam impactar nos serviços ofertados à população, principalmente nas funções saúde e educação, responsabilidade constitucional estabelecida aos municípios. Dentre os principais achados destacam-se o cumprimento da maioria dos limites estabelecidos na LRF, exceto em 2018 na função educação. Também foi questionado se as demonstrações contábeis estão sendo analisadas para servirem de auxílio como ferramenta gerencial ou se apenas estão sendo elaboradas para fins de prestações de contas dos órgãos fiscalizadores.

Palavras-chave: Finanças Públicas Municipais, Responsabilidade Fiscal, Orçamento Público, Análise das Demonstrações Contábeis, Contabilidade Pública

ANALYSIS OF THE ECONOMIC AND FINANCIAL PERFORMANCE OF THE MUNICIPALITY OF SAPUCAIA DO SUL FOR THE PERIOD 2015-2018

ABSTRACT

The financial statements of the public entities have important information that can be analyzed through indexes with pre-established parameters, in order to verify if the budget execution is taking place according to the planning, but also the compliance and compliance with the limits established in the Fiscal Responsibility Law. The present exploratory research aimed to make a diagnosis of the municipal public finances, analyzing the financial statements of the Municipality of Sapucaia do Sul, in the period from 2015 to 2018, seeking to identify issues such as limits of personnel and indebtedness, that may impact the services offered to the population, mainly in the health and education functions, constitutional responsibility established to the municipalities. Among the main findings are the compliance with most of the limits established in the LRF, except in 2018 in the education function. It was also questioned whether the financial statements are being analyzed to serve as a management tool or if they are only being prepared for the purpose of rendering accounts of the supervisory bodies.

Keywords: Municipal Public Finance, Fiscal Responsibility, Public Budget, Analysis of Financial Statements, Municipal Public Administration Public Accountability

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Principais transferências feitas pela União aos Municípios.....	16
Quadro 2 - Principais transferências feitas pelo Estado aos Municípios	17
Quadro 3 - Classificação das receitas orçamentárias quanto à origem.....	20
Quadro 4 - Classificação das despesas quanto à categoria econômica.....	22

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Composição de índices e quocientes na Análise das Demonstrações Contábeis	25
Tabela 2 - Balanço Patrimonial de Sapucaia do Sul 2015-2018.....	30
Tabela 4 – Receitas Orçamentárias Previstas e Realizadas – Anos 2015 e 2016....	32
Tabela 5 – Receitas Orçamentárias Previstas e Realizadas – Anos 2017 e 2018....	33
Tabela 5 – Evolução das despesas empenhadas em relação à categoria econômica – 2015 - 2018.....	33
Tabela 6 – Análise vertical (AV) e análise horizontal (AH) das despesas empenhadas em relação à categoria econômica – 2015 a 2018.....	33
Tabela 7 - Evolução da inflação acumulada -2015 a 2018	33
Tabela 8 - Análise das Demonstrações Contábeis - Sapucaia do Sul 2015-2018.....	34
Tabela 9 – Evolução das despesas empenhadas totais em relação às funções educação e saúde – 2015 a 2018.....	39
Tabela 10 - Evolução das despesas orçamentárias com funções Educação e Saúde em relação Receita Corrente Líquida - 2015 a 2018.....	39

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
PPA	Plano Plurianual
RCL	Receita Corrente Líquida
UFRGS	Universidade Federal do Rio Grande do Sul

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 Objetivos	12
1.2 Problema de pesquisa	12
1.3 Justificativa.....	12
1.4 Metodologia	12
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	15
2.1 Federalismo no Brasil.....	15
2.2 Responsabilidade Fiscal.....	19
2.3 Orçamento Público	19
2.4 Análise das Demonstrações Contábeis... ..	19
3 OBJETO DE ESTUDO: O MUNICÍPIO DE SAPUCAIA DO SUL.....	19
4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	25
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	25
REFERÊNCIAS.....	44

1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal do Brasil de 1988 estabeleceu que a Organização político-administrativa brasileira contempla União, Estados, Distrito Federal e Municípios, que muitas vezes atuam em conjunto e parceria, apesar de cada um manter sua autonomia política, administrativa e financeira. Dentro desta estrutura organizacional, os Municípios tem papel de destaque por estarem mais próximos à população, principalmente na figura do prefeito, e também por gerarem muita expectativa de soluções para as demandas da população.

Com o acirramento da crise econômica-política-social nos últimos anos, a gestão pública municipal se depara com inúmeros desafios para ofertar à população políticas públicas e serviços que atendam a suas necessidades urgentes. Os recursos financeiros estão cada vez mais escassos, sendo necessário que o gestor mantenha o controle das finanças públicas buscando autonomia e não-dependência de transferências governamentais e também pensando em alternativas e parcerias para a gestão. Desta forma, os administradores públicos precisam planejar e priorizar as ações e programas que irão realizar.

No intuito de normatizar as finanças públicas, em relação a responsabilidade na gestão fiscal, foi criada em 2000 a Lei Federal 101/2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) (BRASIL, 2000). No caput do seu Art.1 a LRF esclarece que responsabilidade na gestão fiscal se entende como a gestão dos recursos públicos baseados em ações planejadas e transparentes, prevenindo riscos e desvios que possam afetar o equilíbrio orçamentário. Para isso, é necessário o cumprimento de metas previstas para receitas e despesas fixadas a fim de alcançar os resultados desejados. Outro ponto que deve ser observado são os limites estabelecidos e as condições para geração de despesas de pessoal, dívida consolidada e mobiliária, operações de crédito, concessão de garantias e inscrição de passivos em Restos a Pagar.

O planejamento orçamentário nas instituições públicas é um instrumento que auxilia o gestor público na definição de ações e programas a serem priorizados e ofertados em prol da população. As demonstrações contábeis e os demonstrativos

exigidos pela LRF são ferramentas que auxiliam a tomada de decisão por parte dos administradores públicos e a fiscalização da sociedade, com o intuito de identificar se a aplicação dos recursos públicos está alinhada com as políticas públicas anteriormente propostas.

Assim, a questão de pesquisa que se pretende responder é: qual o impacto que o cumprimento das determinações da Lei de Responsabilidade Fiscal (limites com despesa de pessoal e endividamento) tem no comportamento das finanças públicas e na oferta de serviços à população do Município de Sapucaia do Sul?

O objetivo principal do trabalho é analisar o desempenho econômico-financeiro do Município de Sapucaia do Sul, através da análise de suas demonstrações contábeis, utilizando índices e quocientes para verificar o impacto que o cumprimento dos limites estabelecidos na LRF tem na oferta de serviços à população. O período analisado contempla os anos finais da gestão anterior (2015-2016) e os anos iniciais da atual gestão (2017-2018).

Os objetivos específicos, em relação ao Município de Sapucaia do Sul, no período analisado, são:

- Analisar sua execução orçamentária;
- Analisar o comportamento das suas receitas e despesas orçamentárias;
- Analisar se o cumprimento dos limites fiscais estabelecidos na LRF pelo Município de Sapucaia do Sul tem impacto sobre os serviços ofertados à população.

O presente trabalho é motivado por estudo elaborado por seu autor, que exerce atividades profissionais como Contador, lotado na Secretaria Municipal da Fazenda do Município de Sapucaia do Sul, desde o ano de 2013. A análise das demonstrações contábeis e os resultados obtidos deverá ser apresentada à atual gestão do município, pretendendo servir como apoio técnico, auxiliando na tomada de decisões em busca do equilíbrio das contas públicas municipais e a qualidade dos gastos dos serviços ofertados à população.

Em termos metodológicos a estratégia de pesquisa está baseada em uma revisão bibliográfica da literatura, através de pesquisa na internet de artigos e trabalhos científicos, constituindo a natureza descritiva e explicativa da pesquisa, além de abordagem quali-quantitativa, com a coleta de dados obtidos através do site

do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE/RS), através das informações dos relatórios do Sistema de Informações para Auditoria e Prestação de Contas (SIAPC) e do Portal de Transparência do Município de Sapucaia do Sul. A pesquisa foi realizada no âmbito do Município de Sapucaia do Sul, no período de 2015 a 2018, o que coincide com os dois últimos exercícios da gestão anterior e os dois primeiros anos da gestão atual.

O presente texto está dividido em cinco partes. A primeira parte compõe a introdução, contendo os objetivos, problema de pesquisa, justificativa e a metodologia. Na segunda parte é abordado o referencial teórico, abordando os temas federalismo fiscal, responsabilidade fiscal, orçamento público, análise das demonstrações contábeis. Na terceira parte é apresentada a história do objeto de estudo: o Município de Sapucaia do Sul. Na quarta parte é apresentada a descrição e a análise dos dados, ou seja, a análise das demonstrações contábeis do Município de Sapucaia do Sul por meio de índices e quocientes. Por fim, na quinta parte, são feitas as considerações finais sobre a pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Federalismo no Brasil

A instituição do federalismo no Brasil iniciou com a Proclamação da República em 1889, sendo a principal bandeira levantada pelos federalistas que formou a coalizão de atores e interesses políticos culminando com a queda do Império, inspirado na experiência norte-americana (IPEA, 2012). A partir da Constituição de 1891, o federalismo marca a derrota dos interesses da União e um novo arranjo que beneficia e incentiva a autonomia dos Estados, que passaram a receber recursos de impostos arrecadados pela União, tendo invertido o modelo até então estabelecido pelo Império. O Imposto sobre a Propriedade Rural – atual Imposto Territorial Rural (ITR) e o Imposto de Renda Pessoal Física (IRPF) foram instituídos em 1891, beneficiando diretamente os Estados.

A trajetória do federalismo até o arranjo estabelecido e estruturado na presidência de Campos Sales (1898-1902) foi sinuosa e pontuada por diversas crises. A Era Vargas (1930-1945) consolidou a crescente garantia constitucional dos direitos sociais, a reestruturação do serviço público e as novas estruturas estatais com a finalidade de ofertar bens públicos em grande escala marcaram a história do federalismo brasileiro, tendo como principal agente o Executivo Federal que passou a ter papel importante na sustentação de todo o arranjo federativo. A história do federalismo brasileiro oscila em movimento pendular entre momentos de centralização, em governos conservadores, e momentos de descentralização, em governos liberais e democráticos (BARRIENTOS, 2009)

Com a Constituição de 1988, a relação federativa da União, Estados e Municípios foi radicalmente modificada, elevando os Municípios e o Distrito Federal a entes federados, dando a eles maior autonomia política, administrativa, organizacional, financeira. Inicia-se um novo ciclo caracterizado pela descentralização das políticas públicas nacionais, priorizando os interesses e demanda locais. A Carta Magna também foi clara ao estabelecer que mesmo autônomos, os entes federativos devem atuar de forma cooperada entre si.

Rezende (2010) aborda o desafio do federalismo fiscal em atender ao equilíbrio da repartição dos recursos entre os entes federados de forma que atenda as suas responsabilidades, a eficiência na gestão das políticas públicas e a eficácia das garantias sociais estabelecidas na Constituição/88. No âmbito municipal, em relação à manutenção e desenvolvimento do ensino, o percentual mínimo de 25% dos impostos arrecadados deve ser aplicado em ensino infantil e fundamental e na área da saúde, 15% de seus impostos devem ser aplicados. A ausência de compromissos com a geração de resultados reduz a eficácia das garantias, visto que não há efetivo controle e tampouco incentivos para que os recursos sejam utilizados de forma eficiente.

Os quadros a seguir evidenciam as principais transferências efetuadas aos Municípios, pela União e pelos Estados:

Quadro1 - Principais transferências feitas pela União aos Municípios

Imposto / Fundo	Composição	Base legal
Fundo de Participação dos Municípios – FPM	23,5% da arrecadação da União com IR e IPI	Art. 159, CF/88
Cota-Parte IOF	70% da arrecadação da União, repasse aos Municípios, com base na origem da produção	1
Cota-Parte ITR	50% da arrecadação da União, repasse aos Municípios com base em suas propriedades rurais	Art. 158, CF/88
Cota-Parte IPI	10% da arrecadação da União - repasse aos Estados, deste montante 25% será destinado aos Municípios	Art. 159, CF/88
Transferências do SUS	Conforme Tabela estabelecida pelo Ministério da Saúde (Transferências Fundo a fundo – FNS)	-
FUNDEB	20% das receitas de impostos e transferências legais e constitucionais (FPE,FPM,ICMS,IPVA, 50% ITR municípios) + 10% complemento União	Art.212, CF/88
Transferências de convênios	PNAE, PDDE, PNATE (educação)	-
Salário-Educação	2,5% contribuição das empresas	-
CIDE	29% da contribuição será repassada aos Estados, 25% do montante será destinado ao Município de Origem	Art. 159 da CF/88
Royalties do petróleo, gás natural e xisto betuminoso	Conforme Tabela estabelecida em Lei	Lei 9478/1997 e Lei 7990/1989

Fonte: Elaborado pelo autor

Quadro 2 – Principais transferências feitas pelo Estado aos Municípios

IMPOSTO	COMPOSIÇÃO	BASE LEGAL
Cota Parte – ICMS	25% da arrecadação do ICMS dos Estados	Art. 158, CF/88
Cota Parte – IPVA	50% da arrecadação do IPVA dos Estados licenciados nos municípios	Art. 158, CF/88

Fonte: Elaborado pelo autor

2.2 Responsabilidade Fiscal

Com a finalidade de conter os gastos dos governos subnacionais e incentivar a cultura da gestão responsável dos recursos públicos, evitando o endividamento de Estados e Municípios, buscando maior rigor e comprometimentos dos gestores públicos no processo de planejamento e execução orçamentária, como reflexo da reforma administrativa dos anos 90, foi promulgada a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), em 2000.

A responsabilidade na gestão fiscal é definida no Art.1º da LRF como sendo:

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

A LRF determinou também a transparência na gestão fiscal, em seu Art. 48:

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

A LRF enfatiza a ação planejada, isto é, de acordo com planos previamente traçados e submetidos ao legislativo, garantindo a legitimidade do processo (NASCIMENTO, 2001).

Vários autores estudaram a LRF e as finanças públicas municipais: Zucolotto (2009) fez um estudo nas principais capitais brasileiras, utilizando os parâmetros estabelecidos pela LRF, considerando que a mesma foi incorporada à administração pública municipal, gerando alguns resultados positivos. Coelho (2011) estudou sobre a informação contábil como instrumento de controle social, concluindo pela sua efetividade e a participação da sociedade na gestão fiscal responsável. Para Linhares (2012), a LRF incentivou atitudes mais responsáveis pelos gestores municipais, fazendo com que busquem aumentar sua arrecadação e gastar os recursos de forma mais consciente. Aguiar (2015) elaborou um diagnóstico

financeiro do município de Canoas, entre 2012 e 2014, concluindo que no período analisado não houve equilíbrio entre as receitas previstas e as despesas fixadas.

Em relação aos municípios, o limite para as despesas de pessoal fixados na LRF é de 60% da RCL, sendo de 54% para o Poder Executivo e de 6% para o Poder Legislativo. Já os limites para dívida consolidada(DCL) são definidos pelo Senado Federal através da Resolução 40/2001, que estabelece que a DCL dos municípios não deve ultrapassar 1,2 da RCL.

Desta forma, as contas públicas que vinham sendo submetidas aos ditames estabelecidos na Lei 4320/64, grande marco regulatório da contabilidade pública que estatuiu normas de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos dos entes públicos, a partir da LRF foi possível avaliar o desempenho da gestão fiscal da União, Estados e Municípios, através do cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas além de obediência aos limites e condições para geração de despesas específicas, tais como despesa de pessoal, endividamento e restos a pagar.

2.3 Orçamento Público

Conforme Raddad (2010), o orçamento público é o instrumento que dá autorização para o recebimento e gasto dos recursos públicos.

O orçamento público é o principal instrumento de planejamento das ações e programas do Governo, nas três esferas: União, Estado e Municípios. Conforme a CF/88 são partes integrantes dele o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)e o Lei de Orçamento Anual (LOA). O PPA estabelece as diretrizes, objetivos e metas da Administração Pública para as despesas de capital e os programas continuados, a médio prazo, de forma regionalizada. A LDO prioriza as ações do Governo,é o elo de ligação entre o PPA e a LOA, esta última por sua vez operacionaliza, ou seja, é o orçamento propriamente dito para o exercício (BRASIL, 1988).

Conforme Kohama (2015), Receita Pública é o recolhimento feito aos cofres públicos, em numerário ou outro bem de valor. Receitas públicas podem ser classificadas de diversas formas. Quanto a sua *natureza*, as Receitas Públicas podem ser classificadas em Receitas Orçamentárias e Receitas Extra-

Orçamentárias, sendo que as Orçamentárias estão legalmente previstas no Orçamento para financiarem os gastos públicos e as Extra-Orçamentárias ingressam nos cofres dos entes públicos, porém serão repassadas a terceiros. Quanto à *categoria econômica*, a Lei 4320/64 classifica as receitas orçamentárias em Receitas Correntes e Receitas de Capital. Conforme o MCASP (2016), as Receitas Correntes são as receitas arrecadadas dentro do exercício financeiro, aumentando as disponibilidades financeiras do Estado, enquanto as Receitas de Capital são as receitas oriundas de realização de recursos financeiros pela constituição de dívidas e da conversão, em espécie, de bens e direitos. Quanto à sua origem, a Lei 4320/64 classifica as receitas conforme o Quadro 3, a seguir:

Quadro 3 - Classificação das receitas orçamentárias quanto à origem

RECEITAS CORRENTES
<p>Receita Tributária: são as receitas derivadas de tributos em geral (impostos, taxas e contribuições de melhoria)</p>
<p>Receitas de Contribuições: são as receitas de arrecadações destinadas à manutenção dos programas e serviços sociais e de interesse público</p>
<p>Receitas Patrimoniais: são as receitas oriundas de arrecadação, pelo poder público, de valores provenientes de ganhos pelo seu patrimônio imobiliário, isto é, rendimentos de aplicações financeiras e de títulos, aluguéis e arrendamentos e participação societária.</p>
<p>Receitas Agrupercuárias: são as receitas advindas de atividades agrupercuárias típicas dos setor privado, sob o domínio do poder público, como a criação animal e produção vegetal</p>
<p>Receitas Industriais: são as receitas provenientes de exploração direta de atividades tipicamente industriais, como a indústria extrativa mineral, de transformação, de construção, de serviços industriais de utilidade pública (produção e distribuição de energia elétrica, água, saneamento, etc...)</p>
<p>Receitas de Serviços: são as receitas provenientes da prestação de serviços comerciais, financeiros, de comunicação, de transporte, saúde, armazenagem, educacionais, culturais, pedágios, estações viárias, utilização de faróis, tarifas aeroportuárias e afins</p>
<p>Transferências Correntes: são recursos financeiros oriundos de outras entidades de direito público ou privado, com a destinação de atender gastos classificados em despesas correntes. Em sua maioria, são as transferências constitucionais</p>

estabelecidas nos artigos 158 e 159 da Constituição Federal, além de transferências de convênios, programas de governo, etc.

Outras Receitas Correntes: são as receitas cuja origem provém da cobrança de multas e juros de mora, indenizações e restituições, receitas de dívida ativa, entre outras que não se enquadram nas demais categorias.

RECEITAS DE CAPITAL

Operações de Crédito: são as receitas provenientes de contratos de constiução de dívidas, para captação de recursos financeiros, de bens ou serviços, por meio de empréstimos, financiamentos internos ou externos, para viabilizar a realização de projetos e atividades dos entes públicos.

Alienação de Bens: são os recursos financeiros oriundos da alienação ou venda de bens patrimoniais móveis ou imóveis.

Amortização de Empréstimos: são os valores recebidos como pagamento de empréstimos efetuados a outros entes de direito público ou privado.

Transferência de Capital: são os recursos financeiros recebidos de outras entidades de direito público ou privado, destinados a atender gastos classificados em despesas em geral.

Outras Receitas de Capital: são as receitas de capital que não se enquadram nas categorias anteriores

Fonte: Adaptado pelo autor, baseado em AQUINO (2016)

Para fins de cálculo dos limites que compõem a execução orçamentária e a gestão fiscal dos entes públicos, a LRF define no seu Art. 2 que Receita Corrente Líquida (RCL) é o somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social, as receitas provenientes da compensação financeira entre regimes de previdência e as duplicidades. Logo, a equação para apuração da RCL seria:

RCL = RECEITAS CORRENTES
(-) CONTRIBUIÇÃO DOS SERVIDORES AO RPPS
(-) COMPENSAÇÕES FINANCEIRAS
(-) DUPLICIDADES

O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público(MCASP;2016) apresenta despesa pública orçamentária como sendo “o conjunto de dispêndios realizados pelos entes públicos para o funcionamento e manutenção dos serviços prestados à sociedade”. Desta forma, quanto a sua categoria econômica, as despesas orçamentárias são classificadas em correntes e de capital. A Tabela 2.4 a seguir evidencia a composição de Despesas Correntes e de Capital.

Quadro 4 - Classificação das despesas orçamentárias quanto à categoria econômica

DESPESAS CORRENTES

Pessoal e Encargos Sociais: são as despesas orçamentárias com pessoal ativo e nativo e pensionistas.

Juros e Encargos da Dívida: são as despesas orçamentárias com o pagamento de juros, comissões e outros encargos de operações de crédito internas e externas contratadas, bem como a dívida pública mobiliária.

Outras Despesas Correntes: são as despesas orçamentárias que não classificam nas demais categorias anteriores.

DESPESAS DE CAPITAL

Investimentos: são as despesas com o planejamento e execução de obras, inclusive com aquisição de imóveis considerados necessários a realização das mesmas, e com a aquisição de instalações, equipamentos e material permanente, ou seja, são as despesas para aquisição de novos bens ou que adicionam valor aos já existentes.

Inversões financeiras: são as despesas que não resultam na aquisição ou formação de novos bens, também são consideradas as aquisições de bens para fins de aplicação de recursos financeiros excedentes em caixa do ente público.

Amortização da dívida: são as despesas com o pagamento e/ou refinanciamento do principal e da atualização monetária ou cambial da dívida pública interna e externa, contratual ou mobiliária.

Fonte: Adaptado pelo autor, baseado em AQUINO (2016)

2.4 Análise das Demonstrações Contábeis

Amplamente utilizada na contabilidade privada como ferramenta gerencial para conhecimento técnico da situação financeira, patrimonial e estrutural das empresas, a Análise das Demonstrações Contábeis até há pouco tempo ainda era pouco utilizada por gestores públicos, que somente agora parecem ter despertado sua atenção para as mesmas, principalmente por evidenciarem aumentos, diminuições e anormalidades nas variações patrimoniais a cada exercício (ANDRADE, 2018). É importante salientar também que por muito tempo era pouca a confiabilidade dos dados e relatórios da contabilidade pública, o que mudou muito ao longo dos últimos tempos, se anteriormente espelhava-se por analogia ao setor privado para elaboração de suas demonstrações contábeis, atualmente a contabilidade pública passa por um processo de convergência de suas normas aos padrões internacionais, sendo necessário que programas e sistemas de informática produzam informações cada vez mais confiáveis e de qualidade.

Para ANDRADE (2018) num futuro próximo a análise das demonstrações contábeis serão extremamente necessárias pela necessidade dos ordenadores de despesa de terem informações mais completas para o planejamento, a execução e a correção de distorções de seus orçamentos.

Os objetivos básicos da Análise das Demonstrações Contábeis, de acordo com ANDRADE (2018, p.438) são: a) delimitação da abrangência dos dados; b) verificação da confiabilidade dos dados; c) detecção de erros e fraudes; d) precisão na classificação das contas; e) comparabilidade; f) simplificação no entendimento; g) adequação aos objetivos de análise; h) intimidade do analista com as demonstrações contábeis da entidade; i) meio para a tomada de decisão.

As Demonstrações Contábeis Obrigatórias conforme a NBCASP são: Balanço Patrimonial, Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Demonstração das Variações Patrimoniais, Demonstração do Fluxo de Caixa.

Quanto à metodologia da Análise das Demonstrações Contábeis, podem ser utilizadas de várias formas, considerando a técnica contábil e a utilização de quocientes, buscando analisar determinada conta contábil em relação a um parâmetro de interesse do gestor público. Enquanto nas instituições privadas são analisados índices de alavancagem financeira e rentabilidade, entre outros, com intuito de averiguar seu desempenho e a remuneração do capital para acionistas. A

LRF definiu alguns parâmetros como ferramentas obrigatórias de análise, visando num primeiro momento o cumprimento da legalidade, e também a gerência e controle por parte dos gestores públicos. Podemos citar a “Receita Corrente Líquida” como um dos parâmetros definidos pela LRF.

2.4.1 Análise horizontal ou de evolução

Demonstra a variação orçamentária de determinada categoria econômica no decorrer de períodos pré-definidos. O percentual de 100% é adotado como representativo dos valores monetários do ano que servirá de parâmetro, para que possa ser comparado com anos anteriores.

2.4.2 Análise vertical ou de estrutura

Demonstra a variação de representatividade de cada conta em relação ao seu grupo de contas, também é utilizado o percentual de 100%, assim como na análise horizontal.

2.4.3 Análise de índices ou quocientes

É uma maneira mais criteriosa de análise, que relaciona itens ou grupos entre si, permitindo prever tendências e checar resultados com índices padrões.

A tabela a seguir evidencia os principais índices e quocientes analisados da Análise das Demonstrações Contábeis e que serão utilizados na análise dos dados do presente trabalho:

Tabela 1 – Composição de índices e quocientes utilizados na Análise das Demonstrações Contábeis

ÍNDICE	COMPOSIÇÃO (Base de Cálculo)
Liquidez Corrente	= Ativo Circulante/Passivo Circulante
Liquidez Imediata	= Disponibilidades /Passivo Circulante
Situação Financeira Líquida	= Ativo Circulante – Passivo Circulante / Receita Total
Resultado Orçamentário	= Receita Total – Despesa Total / Receita Total
Gastos com Pessoal	= Despesa com Pessoal Total / Receita Corrente Líquida
Endividamento	= Dívida Consolidada Líquida / RCL
Comportamento da Arrecadação	= Receita Arrecadada – Receita Prevista / Receita Prevista
Comportamento da Execução da Despesa	= Despesa Realizada – Despesa Prevista / Despesa Prevista
Receita x Despesa	= Receita Total / Despesa Total
Restos a Pagar	= Restos a Pagar / Disponibilidade de Caixa
Receitas Ordinárias x Receita Total	= Receitas Ordinárias / Receita Total
Receitas Próprias x Receitas Ordinárias	= Receitas Próprias (- transferências) / Receitas Ordinárias
Gastos com Educação	= Despesas com Educação / Despesas Totais = Despesas com Educação / Receita Corrente Líquida
Gastos com Saúde	= Despesas com Saúde / Despesas Totais = Despesas com Saúde / Receita Corrente Líquida

Fonte: Elaborado pelo autor, baseado em Andrade (2016)

3. OBJETO DE ESTUDO: O MUNICÍPIO DE SAPUCAIA DO SUL

Sapucaia do Sul é um município que integra a região metropolitana de Porto Alegre, distante apenas 19km da capital gaúcha. Destaca-se pelo desenvolvimento industrial, principalmente nas áreas de siderurgia, metalurgia, bebidas e fios têxteis, e pelas belezas naturais de sua zona rural. Localiza-se em uma posição estratégica, ligando-se a importantes pólos industriais como o de Gravataí, Cachoeirinha e Porto Alegre, através da BR-116, RS-448 e RS-118.

A história do Município de Sapucaia do Sul remonta a então “Fazenda do Cerro”, fundada em 1737 pelo português Antonio de Souza Fernando, retirante da Colônia de Sacramento. A fazenda localizava-se ao pé do Morro Sapucaia, entendendo-se do Rio dos Sinos até do Rio Gravataí. Por mais de um século o meio de vida da região foi a criação de gado. No final do século XIX apareceram os primeiros matadouros, que abasteciam toda região, inclusive Porto Alegre. Por volta de 1930, entre as famílias mais abastadas, surgiu o costume de freqüentar “sítios de lazer”, Sapucaia foi bastante procurada por ser próxima a Porto Alegre e devido a abundância de frutas, verduras e leite fresco. “Quintas dos Johann”, “Quinta das Rosas” e “Quinta Leopoldina” são exemplos destes sítios, existentes até os dias atuais.

A era industrial teve seu início em 1940, com a construção da BR-2, atual BR-116. Muitas indústrias estabeleceram-se na região incentivadas pelas isenções fiscais concedidas pelo governo do Estado e pelo Município de São Leopoldo. Várias empresas se instalaram na região, então denominada 7º Distrito Industrial de São Leopoldo, entre elas Vacchi e Cia Ltda, Lanifício Rio Grandense (atual Paramount Lansul S/A), Siderúrgica Rio Grandense, Lanifício Kurashiki. Em 1965, a empresa White Martins e a Recrusul iniciaram suas atividades em Sapucaia, que chegou a ser o 7º município em arrecadação de ICMS do RS. As indústrias ajudaram a movimentar a região, atraindo milhares de pessoas, através dos empregos que geravam, também contribuindo para a emancipação de Sapucaia, que ocorreu em agosto de 1961.

A população estimada de Sapucaia do Sul, segundo o IBGE (2018) é de 140.311 mil habitantes, sendo o 13º município mais populoso do Estado (IBGE, 2010). Sua área total é de 58.309 km², com uma densidade demográfica de 2.245,91 hab/km². Em 2016, o salário médio mensal dos trabalhadores era de 2,9 salários mínimos, o que deixava o município no 23º lugar do ranking do RS, entre 497 municípios. O percentual de pessoas ocupadas em relação à população total era de 17,2% e o PIB per capita era de R\$ 22.514,85 (IBGE, 2016).

Na área da educação, segundo o censo de 2010 do IBGE, a taxa de escolarização de Sapucaia do Sul na idade de 6 a 14 anos era de 97,4%, o que comparando com outros 497 municípios do RS deixava o município na 342ª colocação do ranking e em relação aos 5570 municípios do Brasil, na posição 3079ª. Em relação ao IDEB nos anos iniciais do ensino fundamental, seu índice é de 5,4, levando Sapucaia do Sul a ocupar a posição 266ª no ranking do RS e 2671ª no ranking do país (IBGE, 2015). Já seu IDEB nos anos finais do ensino fundamental é de 4,4 (IBGE, 2015), e apesar do desempenho piorar em relação aos anos iniciais do ensino fundamental, sua posição no ranking do RS melhorou significativamente, passando para 142ª, o mesmo ocorrendo no ranking do país, quando passou a ocupar a posição 2134ª. O total de matrículas no ensino fundamental em 2017 era de 16.997, com um total de 822 docentes (2015), resultando na relação de 20,68 alunos por docente, considerando a hipótese de os mesmos docentes estarem lecionando também em 2017, distribuídos em 45 escolas de ensino fundamental. Já no ensino médio, o total de matrículas em 2017 era de 4.260 alunos para 261 docentes, resultando na relação de 16,31 alunos por docente.

Na área da saúde, a taxa de mortalidade infantil em 2014 era de 8,45 óbitos para cada mil nascidos vivos e as internações por diarreia eram de 0,2 para cada mil habitantes. Desta forma, Sapucaia do Sul ocupava a posição de 214ª e 356ª no ranking dos 497 municípios do RS, respectivamente, e de 3581ª e 4284ª no ranking dos 5570 municípios do país.

Conforme do censo do IBGE de 2010, o município de Sapucaia do Sul possuía 90,2% dos domicílios com esgotamento sanitário adequado, ocupando a posição de 33ª no ranking de 497 municípios do RS e de 433ª no ranking de 5570 do país. O total de domicílios urbanos em vias públicas com arborização era de 82,9%,

ocupando a 261º no ranking do RS e 2174º no ranking do país. O total de 34,9% de domicílios urbanos em vias públicas com urbanização adequada (presença de bueiro, calçada, pavimentação e meio-fio) era de 34,9%, ocupando a 116º posição no ranking do RS e a 967º posição no ranking do país.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Os dados analisados foram obtidos através do site do TCE/RS, extraídos dos relatórios gerados pelo Sistema de Informações para Auditoria e Prestações de Contas (SIAPC), entre eles o Relatório de Validação e Encaminhamento (RVE) e o Relatório de Gestão Fiscal (RGF), para os exercícios de 2015 a 2018. Foram utilizadas também as demonstrações contábeis publicadas no Portal de Transparência do Município de Sapucaia do Sul, compiladas em planilhas de Excel ano a ano para facilitar a análise das informações e cálculo dos índices de desempenho.

Levando-se em conta que o principal objetivo da pesquisa é avaliar o cumprimento dos parâmetros estabelecidos na LRF, como despesa de pessoal, endividamento, restos a pagar, a ênfase da análise foi feita nos Balanços Patrimoniais e Balanço Orçamentário do Município de Sapucaia do Sul. Optou-se por não aprofundar o estudo no Balanço Financeiro da entidade por detectar-se um erro no relatório no ano de 2018, o que levaria a distorções no cálculo dos índices, impossibilitando a comparabilidades com os anos anteriores.

Tabela 2 - BALANÇO PATRIMONIAL SAPUCAIA DO SUL – 2015 a 2018

	2015	2016	2017	2018
1.0.0 - Ativo	344.450.687,17	407.938.546,89	458.434.221,27	526.124.427,04
1.1.0 - ATIVO CIRCULANTE	192.913.747,23	241.795.737,32	283.477.478,04	333.881.478,07
1.1.1 - Caixa e Equivalentes de Caixa	27.558.244,18	33.463.957,32	27.642.998,58	139.489.825,35
1.1.2 - Créditos a Curto Prazo	13.551,73	4.642.450,66	6.186.459,28	10.511.650,72
1.1.3 - Demais Créditos e Valores a CP	3.981.615,50	4.498.067,52	2.453.927,00	2.159.852,66
1.1.4 - Investimentos e Aplicações Temporárias a CP	160.790.187,52	198.594.010,06	246.933.209,63	181.459.190,79
1.1.5 - Estoques	514.881,05	514.881,05	178.512,84	178.587,84
1.1.9 - VPD Pagas Antecipadamente	82.370,71	82.370,71	82.370,71	82.370,71
1.2.0 - ATIVO NÃO CIRCULANTE	151.536.939,94	166.142.809,57	174.956.743,23	192.242.948,97
1.2.1 - Ativo Realizável a Longo Prazo	81.545.857,52	87.593.237,63	83.750.983,85	100.356.968,47
1.2.2 - Investimentos	197.584,00	246.064,00	379.091,93	398.596,46
1.2.3 - Imobilizado	69.742.602,64	78.252.612,16	90.775.771,67	91.487.384,04
1.2.4 - Intangível	50.895,78	50.895,78	50.895,78	-
2.0.0 - Passivo e Patrimônio Líquido	344.450.687,17	404.686.821,13	458.434.221,27	526.624.427,04
2.1.0 - PASSIVO CIRCULANTE	19.050.079,71	22.709.875,69	50.923.190,85	34.123.436,91
2.1.1 - Obrigações Trab. Prev. e Assist. a Pagar a CP	3.975.355,34	5.634.944,50	29.852.676,75	13.608.475,17
2.1.2 - Empréstimos e Financiamentos a CP	-	-	-	0,47
2.1.3 - Fornecedores a CP	728.404,29	2.618.208,29	5.533.560,15	8.418.787,24
2.1.4 - Obrigações Fiscais a CP	-	11.505,56	-	-
2.1.8 - Demais Obrigações a Curto Prazo	14.346.320,08	14.445.217,34	15.536.953,95	12.096.174,03
2.2.0 - PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	148.115.931,44	164.094.223,96	282.273.393,21	382.510.009,58
2.2.1 - Obrigações Trab. Prev. Assist. a Pagar a LP	9.750.949,48	28.036.115,62	22.333.263,99	51.043.172,56
2.2.2 - Empréstimos e Financiamentos a LP	3.388.651,35	2.097.736,55	-	-
2.2.3 - Fornecedores a Longo Prazo	4.420.488,43	3.290.938,33	3.452.302,68	3.452.302,68
2.2.7 - Provisões a Longo Prazo	101.237.161,66	101.237.161,66	256.292.264,28	328.014.534,34
2.2.8 - Demais Obrigações a LP	29.318.680,52	29.432.271,80	195.562,26	-
2.3.0 - PATRIMÔNIO LÍQUIDO	177.284.676,02	217.882.721,48	125.237.637,21	109.990.980,55
2.3.7 - Resultados Acumulados	177.284.676,02	217.882.721,48	125.237.637,21	109.990.980,55

Fonte: Adaptado pelo autor

Tabela 3 – Receitas Orçamentárias Previstas e Realizadas – 2015 e 2016

	2015		2016	
	PREVISTA	REALIZADA	PREVISTA	REALIZADA
TOTAL DE RECEITAS	270.450.778,00	348.722.850,19	341.708.561,92	415.186.635,84
1.0.0 - RECEITAS CORRENTES	235.996.422,14	326.201.785,39	311.997.711,05	391.166.706,10
1.1.0 - Receita Tributária	27.366.800,00	34.411.713,99	30.799.590,00	39.581.321,65
1.2.0 - Receitas de Contribuições	9.800.000,00	16.460.272,13	10.811.000,00	15.682.620,13
1.3.0 - Receita Patrimonial	8.738.000,00	17.086.668,34	11.280.750,00	32.117.015,55
1.4.0 - Receita Agropecuária	0,00	0,00	0,00	0,00
1.5.0 - Receita Industrial	0,00	0,00	0,00	0,00
1.6.0 - Receita de Serviços	1.000,00	0,00	1.000,00	1.401.603,10
1.7.0 - Transferências Correntes	182.908.622,14	253.683.268,57	253.324.695,05	292.499.418,62
1.7.2 - Transferências Intergovernamentais	181.437.978,00	252.982.495,34	252.317.695,05	291.694.638,58
1.7.2.1 - TRANSFERÊNCIAS DA UNIÃO	56.083.000,00	81.775.707,07	78.132.059,05	91.061.150,55
1.7.2.2 - TRANSFERÊNCIAS DOS ESTADOS	69.265.000,00	110.266.186,69	116.193.636,00	133.624.201,03
1.7.2.4 - TRANSF. MULTIGOV. - FUNDEB	56.089.978,00	60.940.601,58	57.992.000,00	67.009.287,00
1.7.3.0 - Transferências de Instituições Privadas	102.000,00	32.477,60	57.000,00	23.429,00
1.7.5.0 - Transferências de Pessoas	8.000,00	5.696,00	8.000,00	30.081,26
1.7.6.0 - Transferências de Convênios	1.360.644,14	662.599,63	942.000,00	751.269,78
1.9.0 - Outras Receitas Correntes	7.182.000,00	4.559.862,36	5.780.676,00	9.884.677,05
(-) 9.1.1 –Deduções Receita Tributária	-936.000,00	-641.469,70	-936.000,00	-5.526.605,99
(-) 9.1.7 –Deduções Transferências Correntes	-21.088.000,00	-22.307.238,93	-21.086.000,00	-23.925.912,16
(-) 9.1.9 –Outras Deduções Receita Corrente	0,00	0,00	0,00	-340,08
2.0.0 - RECEITAS DE CAPITAL	27.454.355,86	3.920.799,31	29.710.850,87	5.353.541,96
2.1.0 - Operações de Crédito	6.200.000,00	0,00	9.099.999,00	0,00
2.2.0- Alienação de Bens	10.495.605,86	397.785,19	10.300.000,00	1.359.225,60
2.3.0 - Amortização de Empréstimos	0,00	0,00	0,00	0,00
2.4.0 - Transferências de Capital	10.758.750,00	3.523.014,12	10.310.851,87	3.994.316,36
2.5.0 - Outras Receitas de Capital			0,00	0,00
7.0.0 - Receitas Correntes Intraorçamentárias	7.000.000,00	18.600.265,49	11.300.000,00	18.666.387,78
8.0.0 - Receitas de Capital Intraorçamentárias	0,00	0,00	0,00	0,00
RECEITA TOTAL (-DEDUÇÕES)		325.774.141,56		385.733.777,61
DESPESAS TOTAIS (EMPENHADAS)		292.162.744,30		329.322.178,31
RESULTADO DO EXERCÍCIO		33.611.397,26		56.411.599,30
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA		303.253.076,76		361.713.847,87

Fonte: Adaptado pelo autor

Tabela 4 – Receitas Orçamentárias Previstas e Realizadas – 2017 e 2018

	2017		2018	
	PREVISTA	REALIZADA	PREVISTA	REALIZADA
TOTAL DE RECEITAS	344.130.449,81	410.811.215,79	348.395.617,60	510.131.970,14
1.0.0 - RECEITAS CORRENTES	317.151.239,70	383.419.754,61	333.247.444,60	483.810.854,24
1.1.0 - Receita Tributária	32.010.000,00	44.418.673,98	38.115.777,00	116.434.682,82
1.2.0 - Receitas de Contribuições	11.815.570,00	17.997.891,97	11.491.000,00	18.907.080,85
1.3.0 - Receita Patrimonial	12.057.005,56	31.924.469,04	11.958.105,16	27.344.974,49
1.4.0 - Receita Agropecuária	0,00	0,00	0,00	0,00
1.5.0 - Receita Industrial	0,00	0,00	0,00	0,00
1.6.0 - Receita de Serviços	1.000,00	0,00	1.000,00	0,00
1.7.0 - Transferências Correntes	255.246.664,14	281.327.481,00		312.304.097,90
1.7.2 - Transferências Intergovernamentais	253.735.613,44	280.000.766,71		312.297.272,65
1.7.2.1 - TRANSFERÊNCIAS DA UNIÃO	78.998.977,44	90.710.393,01	85.272.526,44	100.018.252,84
1.7.2.2 - TRANSFERÊNCIAS DOS ESTADOS	117.344.636,00	120.468.552,28	123.589.636,00	134.684.900,43
1.7.2.4 - TRANSF. MULTIGOV. – FUNDEB	57.392.000,00	68.821.821,42	61.930.000,00	77.594.119,38
1.7.3- Transferências de Instituições Privadas	56.000,00	26.585,76	0,00	5.421,10
1.7.5- Transferências de Pessoas	10.000,00	17.583,03	1.000,00	1.404,15
1.7.6- Transferências de Convênios	1.445.050,70	1.282.545,50	0,00	
1.9.0 - Outras Receitas Correntes	6.021.000,00	7.751.238,62	819.000,00	8.820.018,18
(-) 9.1.1 –Deduções Receita Tributária	-936.000,00	-37.719,49	-936.000,00	-40.603,76
(-) 9.1.7 –Deduções de Transferências Correntes	-21.084.800,00	-22.937.290,43	-23.044.800,00	-24.324.855,64
(-) 9.1.9 –Outras Deduções da Receita Corrente	0,00	-72,63	-800.000,00	-2.035,78
2.0.0 - RECEITAS DE CAPITAL	26.979.210,11	4.426.950,37	15.148.173,00	4.106.894,36
2.1.0 - Operações de Crédito	7.000.000,00	0,00	4.500.000,00	
2.2.0- Alienação de Bens	5.014.000,00	1.397.054,21	1.109.852,84	616.170,31
2.3.0 - Amortização de Empréstimos	0,00	0,00	0,00	
2.4.0 - Transferências de Capital	14.965.210,11	3.029.896,16	9.538.320,16	3.490.724,05
2.5.0 - Outras Receitas de Capital	0,00	0,00		
7.0.0 - Receitas Correntes Intraorçamentárias	11.050.480,00	22.964.510,81	13.650.000,00	22.214.221,54
8.0.0 - Receitas de Capital Intraorçamentárias	0,00	0,00		0,00
RECEITA TOTAL (-DEDUÇÕES)		387.836.133,24		485.764.474,96
DESPESAS TOTAIS (EMPENHADAS)		334.022.652,56		426.761.069,83
RESULTADO DO EXERCÍCIO		53.813.480,68		59.003.405,13
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA		360.444.672,06		459.443.359,06

Fonte: Adaptado pelo autor

Tabela 5 – Evolução das despesas empenhadas em relação à categoria econômica – 2015 - 2018

	2015	2016	2017	2018
DESPEAS EMPENHADAS - TOTAL	292.162.744,30	329.322.178,31	334.022.652,56	426.761.069,83
DESPEAS CORRENTES	278.368.622,67	311.697.409,58	318.305.508,26	362.302.888,91
Pessoal e Encargos Sociais	147.745.705,25	157.841.303,04	176.813.343,22	201.779.856,23
Juros e Encargos da Dívida	6.556,48	60.832,81	-	12.670,79
Outras Despesas Correntes	130.616.360,94	153.795.273,73	141.492.165,04	160.510.361,89
DESPEAS DE CAPITAL	13.794.121,63	17.624.768,73	15.717.144,30	64.458.180,92
Investimentos	7.550.078,72	9.785.262,10	7.490.309,86	6.988.349,45
Inversões Financeiras	-	-	-	-
Amortização da Dívida	6.244.042,91	7.839.506,63	8.226.834,44	57.469.831,47
Reserva de Contingência	-	-	-	-

Fonte: Adaptado pelo autor

Tabela 6 – Análise vertical (AV) e análise horizontal (AH) das despesas empenhadas em relação à categoria econômica – 2015 a 2018

	2015		2016		2017		2018
	AV	AH (2016/2015)	AV	AH (2017/2016)	AV	AH (2018/2017)	AV
DESPEAS EMPENHADAS - TOTAL	100%	113%	100%	101%	100%	128%	100%
DESPEAS CORRENTES	95%	112%	95%	102%	95%	114%	85%
Pessoal e Encargos Sociais	53%	107%	48%	112%	56%	114%	56%
Juros e Encargos da Dívida	-	-	-	-	-	-	0%
Outras Despesas Correntes	47%	118%	49%	92%	44%	113%	44%
DESPEAS DE CAPITAL	5%	128%	5%	89%	5%	410%	15%
Investimentos	55%	130%	56%	77%	48%	93%	11%
Inversões Financeiras	-	-	-	-	-	-	-
Amortização da Dívida	45%	126%	44%	105%	52%	699%	89%
Reserva de Contingência	-	-	-	-	-	-	-

Fonte: Elaborado pelo autor

Tabela 7 – Evolução da inflação acumulada – 2015 a 2018

ANO	TAXA (%)
2015	10,67
2016	6,29
2017	2,95
2018	3,75

Fonte: Elaborado pelo autor

Tabela 8 - Análise das Demonstrações Contábeis - Sapucaia do Sul 2015 – 2018

ÍNDICE	2015	2016	2017	2018
Liquidez Corrente	10,13	10,65	5,57	9,78
Liquidez Imediata	1,45	1,47	0,54	4,09
Situação Financeira Líquida	0,53	0,57	0,60	1,00
Resultado Orçamentário	0,10	0,15	0,14	0,12
Gastos com Pessoal	0,45	0,41	0,46	0,42
Endividamento	0,06	0,09	0,07	0,12
Comportamento da Arrecadação	0,29	0,22	0,19	0,46
Comportamento da Execução da despesa	-0,19	-0,16	-0,14	-0,07
Receita x Despesa	1,12	1,17	1,16	1,14
Restos a Pagar x Disponibilidade de Caixa	0,43	0,59	- 0,52	0,14
Receitas Ordinárias x Receita Total	0,32	0,30	0,30	0,34

Fonte: Elaborado pelo autor

4.1 Liquidez Corrente

O Índice de Liquidez Corrente (ILC) relaciona o Ativo Circulante com o Passivo Circulante, demonstrando a capacidade do ente público de saldar seus compromissos já exigíveis, determinando quanto a instituição possui de disponibilidade e créditos para cada unidade de obrigação exigível. Os dados analisados foram extraídos do Balanço Patrimonial do Município de Sapucaia do Sul nos períodos de 2015 a 2018. Desta forma, podemos observar que o Ativo Circulante cobriu satisfatoriamente o Passivo Circulante nos anos analisados, ou seja, para cada R\$ 1,00 de dívida, o ente possuía em disponibilidades e créditos R\$ 10,13 (2015), R\$ 10,65 (2016), R\$ 5,57 (2017) e R\$ 9,78 (2018).

4.2 Liquidez Imediata

O Índice de Liquidez Imediata (ILI) determina a relação de quanto o ente público possui de disponibilidade imediata (caixa e bancos) para cada unidade de obrigação exigível. Os dados analisados foram extraídos do Balanço Patrimonial do Município de Sapucaia do Sul nos períodos de 2015 a 2018. Desta forma, podemos observar que o Ativo Circulante cobriu satisfatoriamente o Passivo Circulante nos anos de 2015, 2016 e 2018 ou seja, para cada R\$ 1,00 de dívida, o ente possuía em disponibilidades R\$ 1,45 (2015), R\$ 1,47 (2016) e R\$ 4,09 (2018). Em 2017, no entanto o ente público encerrou o ano com insuficiência de caixa de 46%, ou seja, para cada R\$ 1,00 de obrigação exigível, possuía apenas R\$ 0,54 de disponibilidades.

4.3 Situação Financeira Líquida

O Índice da Situação Financeira Líquida (ISFL) demonstra a relação entre o Ativo Circulante subtraído do Passivo Circulante em relação à Receita Total. Os dados analisados foram extraídos do Balanço Patrimonial e do Balanço Orçamentário do Município de Sapucaia do Sul nos períodos de 2015 a 2018. Podemos observar que houve superávit financeiro em relação a receita arrecadada nos anos de 2015 a 2018, ou seja, para cada R\$ 1,00 arrecadado havia R\$ 0,53

(2015), R\$ 0,57 (2016), R\$ 0,60 (2017) e R\$ 1,00 (2018) arrecadado a mais em relação ao que foi gasto.

4.4 Resultado Orçamentário

O Índice do Resultado Orçamentário (IRO) relaciona a receita orçamentária total líquida subtraindo as despesas orçamentárias (empenhadas), em relação à receita orçamentária total líquida. Os dados analisados foram extraídos do Balanço Orçamentário do Município de Sapucaia do Sul nos períodos de 2015 a 2018. Desta forma, podemos observar que houve superávit orçamentário no período analisado na ordem de 10% (2015), 15% (2016), 14% (2017) e 12% (2018), ou seja, para cada R\$ 1,00 de execução orçamentária, o ente pública adiciona em seu resultado R\$ 0,10 (2015), R\$ 0,15 (2016), R\$ 0,14 (2017) e R\$ 0,12 (2018).

4.5 Gastos com Pessoal

O Índice de Comprometimento da Receita Corrente Líquida com a Despesa de Pessoal é obtido através da relação da Despesa de Pessoal Total com a Receita Corrente Líquida. Os dados analisados foram extraídos do Balanço Orçamentário do Município de Sapucaia do Sul nos períodos de 2015 a 2018. Desta forma, podemos observar que a instituição encontra-se dentro dos limites de comprometimento fixados de até 54% para o poder Executivo pela LRF em seu art. 19, sendo 48,12% (2015), 41% (2016), 46% (2017) e R\$ 42% (2018).

4.6 Endividamento

O Índice de Endividamento é obtido através da relação da Dívida Consolidada Líquida (DCL) com a Receita Corrente Líquida (RCL). Os dados analisados foram extraídos do Balanço Patrimonial e Balanço Orçamentário do Município de Sapucaia do Sul nos períodos de 2015 a 2018. Desta forma, podemos observar que o ente público encontra-se dentro dos limites legais, ou seja, o índice deve ser menor que

1,2, sendo que a DCL representou 6% da RCL em 2015, 9% em 2016, 7% em 2017 e 12% em 2018.

4.7 Comportamento da Realização da Receita

O Índice de Comportamento da Realização da Receita (ICRR) demonstra a diferença entre a receita prevista e a receita realizada, em relação à previsão total da receita. A realização da receita pode não se concretizar ou superar a previsão de realização. Os dados foram extraídos do Balanço Orçamentário do Município de Sapucaia do Sul nos períodos de 2015 a 2018. Desta forma, observamos que a realização da receita superou o que estava inicialmente previsto em todos os anos analisados, sendo que o ICA encontrado foi de 29% (2015), 22% (2016), 19% (2017) e 46% (2018).

4.8 Comportamento da Execução da Despesa

O Índice de Comportamento da Execução da Despesa (ICED) demonstra a diferença entre a Despesa Fixada e a Despesa Executada em relação à Despesa Fixada Total do exercício. Os dados analisados foram extraídos do Balanço Orçamentário do Município de Sapucaia do Sul nos períodos de 2015 a 2018. Nos anos analisados, podemos observar que houve redução da despesa executada em relação ao inicialmente fixado, na ordem de 19% (2015), 16% (2016), 14% (2017) e 7% (2018), ou seja, para cada R\$ 1,00 que estava previsto de gasto, houve uma economia de R\$ 0,19 (2015), R\$ 0,16 (2016), R\$ 0,14 (2017) e R\$ 0,07 (2018).

4.9 Receita x Despesa Orçamentária

O Índice do resultado geral entre Receita Orçamentária e Despesa Orçamentária é obtido através da relação entre os totais da receita arrecadada e da despesa orçamentária executada de um determinado período, sem levar em conta saldos de exercícios anteriores. Os dados analisados foram extraídos do Balanço

Orçamentário do Município de Sapucaia do Sul nos períodos de 2015 a 2018. Podemos observar que houve superávit em todos os anos em questão, na ordem de 12% (2015), 17% (2016), 16% (2017) e 14% (2018).

4.10 Restos a Pagar x Disponibilidade de Caixa

O Índice dos Restos a Pagar em relação à Disponibilidade de Caixa relaciona a inscrição total de Restos a Pagar Processados e Não Processados em relação à disponibilidade de caixa, ou seja, caixa e equivalentes de caixa após dedução das obrigações exigíveis a curto prazo (passivo circulante). Os dados analisados foram extraídos do Balanço Patrimonial e do Balanço Orçamentário do Município de Sapucaia do Sul nos períodos de 2015 a 2018. Podemos observar que nos anos analisados, houve suficiência financeira para suportar as despesas com restos a pagar em 2015, 2016 e 2018, o que não ocorreu em 2017. É interessante observar que para inscrição em restos a pagar, a LRF determina que haja suficiência financeira, o que ocorreu se consideramos a inclusão do grupo de aplicações financeiras. Para fins de cálculo do índice consideramos somente caixa e equivalentes de caixa, ou seja, caixa e disponível em conta bancária, por isso o índice de restos a pagar teve um resultado negativo em 2017.

4.11 Receitas Ordinárias x Receita Total

O Índice das Receitas Ordinárias em relação à Receita Total corresponde ao percentual de receitas não vinculadas que o ente dispõe. Os dados analisados foram extraídos do Balanço Financeiro do Município de Sapucaia do Sul nos períodos de 2015 a 2018. Observa-se que no período analisado, as receitas ordinárias correspondem a aproximadamente 30% das receitas totais, sendo especificamente em de 32% (2015), 30% (2016), 30% (2017) e 34% (2018).

As tabelas a seguir evidenciam a evolução das despesas nas funções educação e saúde de Sapucaia do Sul em relação ao total das despesas empenhadas e também em relação à receita corrente líquida nos exercícios de 2015 a 2018.

Tabela 9 – Evolução das despesas orçamentárias totais em relação às funções educação e saúde – 2015 a 2018

	2015	2016	2017	2018
DESPESAS EMPENHADAS - TOTAL (DET)	292.162.744,30	329.322.178,31	334.022.652,56	426.761.069,83
DESPESAS COM FUNÇÃO EDUCAÇÃO (DE)	71.416.446,31	77.857.209,59	79.611.219,88	111.019.900,94
DE/DET	0,24	0,24	0,24	0,26
DESPESAS COM FUNÇÃO SAÚDE (DS)	74.467.931,66	98.415.458,31	92.111.628,81	142.447.002,69
DS/DET	0,25	0,30	0,28	0,33

Fonte: Elaborado pelo autor

Tabela 10 - Evolução das despesas orçamentárias com funções Educação e Saúde em relação Receita Corrente Líquida - 2015 a 2018

	2015	2016	2017	2018
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA (RCL)	303.253.076,76	361.713.847,87	360.444.672,06	459.443.359,06
DESPESAS COM FUNÇÃO EDUCAÇÃO (DE)	71.416.446,31	77.857.209,59	79.611.219,88	111.019.900,94
DE / RCL	0,24	0,22	0,22	0,24
DESPESAS COM FUNÇÃO SAÚDE (DS)	74.467.931,66	98.415.458,31	92.111.628,81	142.447.002,69
DS / RCL	0,25	0,27	0,26	0,31

Fonte: Elaborado pelo autor

4.12 Gastos com Educação

Em relação às despesas totais empenhadas, as despesas com educação mantiveram-se no mesmo patamar de representatividade de 24% em 2015, 2016 e 2017. Em 2018, no entanto, houve um aumento de 2%, passando a representar 26% das despesas totais do Município de Sapucaia do Sul. Já em relação à receita corrente líquida, as despesas com educação oscilaram entre 22 e 24% nos referidos anos.

O Município de Sapucaia do Sul fez um investimento médio anual por aluno de R\$ 5.203,01, no período de 2015 a 2018, considerando o número de matrículas por ano em relação às despesas totais com educação. O número de matrículas foi obtido através dos relatórios estatísticos por Município disponibilizados por ano no site do Fundo Nacional de Desenvolvimento à Educação (FNDE).

Quanto à aplicação constitucional mínima de 25% em educação, é possível verificar que o Município de Sapucaia do Sul superou o previsto nos anos de 2015, 2016 e 2017, sendo 28%, 30,27%, 29,73%. No entanto em 2018, o percentual mínimo não foi alcançado, ficando em 18,12%. Essa situação sugere uma falha no acompanhamento da execução orçamentária, levando-se ao questionamento de que se a análise das aplicações fossem feitas mensalmente por exemplo, seria mais fácil corrigir o problema e tomar medidas que levassem ao cumprimento da aplicação mínima de 25% em educação.

4.13 Gastos com Saúde

Em relação às despesas totais empenhadas, as despesas com saúde de Sapucaia do Sul oscilaram entre 25% a 33%, sendo especificamente 25% (2015), 30% (2016), 28% (2017) e 33% (2018). Em relação à receita corrente líquida, as despesas com saúde oscilaram entre 25% e 31%, nos referidos anos, de maneira crescente se compararmos o ano inicial analisado de 2015 ao ano final de 2018.

Considerando uma população estimada de 140.311 mil habitantes em 2018, segundo o IBGE, as despesas com saúde em 2018 foram de R\$ 1.015,22. Não foi

possível comparar com os demais anos por não ter a informação referente a população estimada por ano, de 2015 a 2017.

Quanto à aplicação percentual mínima de 15% prevista na CF/88, verifica-se que em todos os anos analisados os valores aplicados foram superiores ao previsto, sendo de 16,18%(2015), 15,21% (2016), 19,42% (2017) e 44,42% (2018).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As demonstrações contábeis dos entes públicos possuem importantes informações que podem ser analisadas através de índices com parâmetros pré-estabelecidos, com o intuito de que seja verificado se a execução orçamentária está ocorrendo conforme o planejamento, mas também o cumprimento e a obediência dos limites estabelecidos na Lei de Responsabilidade Fiscal. Nesse sentido, a presente pesquisa visou efetuar um diagnóstico das finanças públicas municipais, analisando as demonstrações contábeis do Município de Sapucaia do Sul, no período de 2015 a 2018 buscando identificar questões como limites de pessoal e endividamento, que possam impactar nos serviços ofertados à população, principalmente nas funções saúde e educação, responsabilidade constitucional estabelecida aos municípios.

Um dos pontos verificados ao longo da pesquisa é de que há certa escassez de material na literatura de artigos e trabalhos científicos que tratem da análise dos balanços públicos, ao contrário do que acontece na oferta de trabalhos quanto às demonstrações contábeis das instituições privadas. Tal situação leva ao questionamento se de fato as demonstrações contábeis dos entes públicos são realmente utilizadas como ferramenta gerencial ou são meramente elaboradas para a prestação de contas aos órgãos fiscalizadores como o Tribunal de Contas e os demais órgãos reguladores. Essa pergunta surgiu principalmente devido a erros nos relatórios e distorções que impediram a análise de alguns dados – como o Balanço Financeiro de 2018 de Sapucaia do Sul.

Outro ponto que causou preocupação foi o fato do não cumprimento do mínimo constitucional de 25% na área de educação, no ano de 2018, que ficou em 18,12%. Apesar de ter sido detectado que o índice ficou abaixo do estabelecido, não é possível determinar o porquê pela mera análise dos índices das demonstrações contábeis. É necessário uma análise mais criteriosa e específica, com base em informações fornecidas pela equipe de trabalho da área de educação, em relação ao planejamento, execução, avaliação e controle dos programas ofertados, procurando identificar quais fatores desencadearam esta situação. Tal fato sugere que a execução orçamentária não vem sendo acompanhada de forma mais criteriosa, bem como seu desempenho não é verificado mensalmente, a tempo de que sejam feitas

correções e ajustes para que medidas corretivas possam ter efeito ainda no mesmo exercício.

Em relação à obediência dos limites definidos na LRF, observou-se que quanto à despesa de pessoal o Município encontra-se abaixo dos 54% estabelecidos ao Poder Executivo, o que é positivo. Quanto ao endividamento, também mostra uma situação favorável, estando abaixo do limite de 1,2 da Receita Corrente Líquida estabelecido pela LRF. Desta forma, podemos concluir que a LRF teve um impacto positivo em relação às finanças municipais de Sapucaia do Sul, considerando a importância de não haver endividamento significativo que possam afetar a oferta de serviços à população. No entanto, seria interessante a continuidade do presente trabalho para responder de forma mais precisa a este questionamento, analisando parâmetros mais específicos, bem como efetuado uma pesquisa de campo junto à população para avaliar a satisfação com os serviços ofertados pela atual gestão.

Para um melhor diagnóstico do endividamento seria interessante também avaliar os passivos contingentes que não estão evidenciados nas demonstrações contábeis, tais como contratos a longo prazo e sentenças judiciais. Assim como uma análise do ciclo de pagamento, ou seja, em quanto tempo médio o fornecedor recebe pelos seus serviços daria uma melhor visão quanto à eficiência do fluxo de caixa do Município. Tais questões ficam como sugestão para trabalhos futuros, visto que as informações teriam que ser acessadas diretamente do banco de dados e sistemas de informações do ente público.

Fica a sugestão para que a análise das demonstrações contábeis de Sapucaia do Sul seja feita nos próximos exercícios, para que se possa ter um acompanhamento e que se possa utilizar as informações extraídas delas como ferramenta gerencial de importante valor e não meramente para fins burocráticos.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, JS; SOUZA, ARL. Análise do equilíbrio entre as receitas e as despesas do município de Canoas no período de 2012 a 2014. Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Contábeis/UFRGS. Porto Alegre, 2015

ANDRADE, NA. Contabilidade Pública da Gestão Municipal. Ed Atlas, 2016, 6º Ed.

ARAÚJO, HSA; FILHO, JES; GOMES FG. Lei de Responsabilidade Fiscal: efeitos e consequências sobre os municípios alagoanos no período 2000-10. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v.49, n.3, p. 739-759, mai/jun 2015.

BARRIENTOS, M. Federalismo Comparado entre Brasil e Espanha: o poder dos governantes desde a redemocratização. Dissertação de Mestrado UFRGS, Instituto de Filosofia e Ciências Políticas. Porto Alegre, 2009. Disponível em: <https://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/22991> Acesso em 19/04/2019

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm Acesso em 15 de setembro de 2018

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Quadro_Lcp.htm. Acesso: 15 de setembro de 2018.

BRASIL. Lei 4320, de 17 de março de 1964. Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm. Acesso: 15 de setembro de 2018.

BRASIL, SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP). Brasília/DF, 7a. Edição, 2016. Disponível em : <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/MCASP+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Final.pdf/6e874adb-44d7-490c-8967-b0acd3923f6d>

COELHO, C. C.; CRUZ, F.; NETO, O. A. P. A Informação Contábil como Ferramenta de Auxílio no Exercício do Controle Social. Revista Contabilidade Vista & Revista, Belo Horizonte, v. 22, n. 3, p. 163-184, jul/set 2011.

COSTA, ARR; ARAÚJO, JTS; ALVES AT; SANTOS CMV. Análise dos fatores determinantes da evolução da dívida do município de Manaus, no período de 2010 a 2015. Administração de Empresas em Revista, v. 16, n. 17, pp. 165-189, 2017.

GIACOMONI, JAMES. Orçamento Público. Ed Atlas, 15ª edição, 2010.

KOHAMA, H. Balanços Públicos: Teoria e Prática. Ed Atlas, 3ª edição, 2015.

KOHAMA, H. Contabilidade Pública: Teoria e Prática. Ed Atlas, 15ª edição, 2016.
LIMA, SC; DINIZ, JA. Análise Financeira Governamental. Ed Atlas.

LINHARES, C. L.; SIMONASSI, A. G.; NAJOSA, G. M. A Dinâmica do Equilíbrio Financeiro Municipal e a Lei de Responsabilidade Fiscal. Revista Economia, Brasília, v. 13, n. 3b, p.735-758, set/dez 2012.

MENDES, S. Administração Financeira e Orçamentária. Ed Método, 6ª edição, 2016.

NASCIMENTO, ER. Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal. Revista Jurídica Virtual, Brasília, v.3, n.24, mai. 2001

RADDAD, RC; MOTA, FGL. Contabilidade Pública. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração / UFSC; [Brasília] : CAPES : UAB, 2010.

ZUCCOLOTTO, R; RIBEIRO, CPP; ABRANTES, LA.O Comportamento das Finanças Públicas Municipais nas Capitais dos Estados Brasileiros. Red de Revistas Científicas de América Latina Y el Caribe. [Fecha de consulta: 11 de junio de 2018] Disponible en: <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=307124251004>>ISSN 1517-9087