

Aplicação de Indicadores Financeiros e Orçamentários em Municípios do Ranking do ICF 2021

Application of Financial and Budgetary Indicators in Municipalities in the ICF 2021 Ranking

Discente: Diulia Alves Frank
Orientador: Jeferson Luis Goularte

RESUMO

Esta pesquisa buscou analisar os índices financeiros e orçamentários aplicados nas Demonstrações Contábeis, dos anos 2018, 2019 e 2020, dos municípios que obtiveram a melhor classificação no Ranking de Qualidade Contábil e Fiscal (ICF) 2021. Em que os temas desenvolvidos foram as Demonstrações Contábeis e Indicadores Financeiros e Orçamentários. Define-se como uma pesquisa aplicada, de caráter descritivo e quantitativo, esta pesquisa foi elaborada por meio dos subsequentes Demonstrativos: Balanço Patrimonial do Balanço Anual; e Balanço Orçamentário do Relatório Resumido da Execução Orçamentária do 6º bimestre. Em que os dados coletados foram analisados por meio de uma análise interpretativa e estatística descritiva dos 12 primeiros municípios do Ranking da Qualidade da Informação Contábil e Fiscal no âmbito Nacional. Os resultados revelam que os municípios apresentam competência para realizar suas obrigações de curto e longo prazo, havendo liquidez nos resultados, também, apresentam baixa dependência de capital de terceiros para gerar recursos e uma boa situação financeira, no que se refere aos indicadores do Balanço Patrimonial. Apresentam excesso de arrecadação e parte deles tiveram insuficiência de arrecadação, na abertura de créditos adicionais e economia na execução da despesa, além disso, obtiveram saldo patrimonial positivo, no que se refere aos indicadores do Balanço Orçamentário. Os municípios estudados apresentaram uma certa evolução no decorrer dos exercícios, e também, uma notável responsabilidade fiscal na gestão financeira dos entes, desta forma, esclarecendo a razão destes estarem presentes no Ranking de Qualidade Contábil e Fiscal (ICF).

Palavras-chave: Indicadores, Demonstrações Contábeis, Municípios, Balanços Públicos.

ABSTRACT

This research sought to analyze the indices of financial and budgetary indicators applied in the Financial Statements, for the years 2018, 2019 and 2020, of the municipalities that obtained the best classification in the ICF 2021 Ranking. In which the topics developed were Financial Statements and Financial and Budgetary Indicators. It is defined as applied research, of a descriptive and quantitative nature, this research was prepared through the subsequent Statements: Balance Sheet of the Annual Balance Sheet; and Budget Balance of the Budget Execution Summary Report for the 6th two months. In which the collected data were analyzed through interpretative analysis and descriptive statistics. The results reveal that the municipalities are competent to carry out their short and long term obligations, with liquidity in the results, they also have low dependence on third party capital to generate resources and a good financial situation, with regard to the Balance Sheet indicators. They present excess revenue and some of them had insufficient revenue,

in opening additional credits and savings in the execution of expenditure, in addition, they obtained a positive balance sheet, with regard to the Budgetary Balance Sheet indicators. The municipalities studied showed a certain evolution over the years, and also, a notable fiscal responsibility in the financial management of the entities, thus clarifying the reason why they are present in the Accounting and Fiscal Quality Ranking (ICF).

Keywords: Indicators, Financial Statements, Municipalities, Public Balance Sheets.

1 INTRODUÇÃO

O Ranking da Qualidade da Informação Contábil e Fiscal (ICF), é elaborado a fim de analisar a constância das informações através dos dados que o Tesouro Nacional recebe dos entes, mediante o Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi). Demonstrando o fato de que os estados e municípios, entre 2020 e 2021, estiveram ampliando o nível de qualidade de estatísticas remetidas ao Tesouro (STN, 2021), o propósito deste empenho foi promover a evolução da qualidade da informação empregada tanto pelo Tesouro Nacional, quanto pelos inúmeros consumidores desses dados (STN, 2021).

Em vista disso, os dados para a elaboração do ranking foram extraídos das Demonstrações Contábeis, sendo essas, disponibilizadas no Siconfi. As Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP), determinadas no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), são necessárias a serem utilizadas, pois tem como finalidade normatizar a base e as resoluções dos seus componentes, e estes, devem ser observados pela União, estados, Distrito Federal e municípios, propiciando ser estabelecido das contas públicas na esfera nacional, em conformidade com o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) (STN, 2021).

Pois, conforme o art. 113 da Lei nº 4.320/1964, entre diversos deveres, cabe ao Conselho Técnico de Economia e Finanças a revisão desses anexos. Entretanto, com a extinção deste Conselho, essas funções passaram a ser atribuídas atualmente pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), em razão da sua vigência determinada pela Lei Complementar nº 101/2000 (LRF) de consolidação das contas públicas, nacionais e por esfera de governo. Além desta, o tema é abordado na NBC TSP 11 - Apresentação das Demonstrações Contábeis, cujo objetivo é estabelecer como as Demonstrações Contábeis devem ser apresentadas (MCASP, 2021).

Em virtude da normatização pela Lei nº 4.320/1964, o mecanismo das Demonstrações Contábeis do setor público brasileiro permanece amparado no domínio do Orçamento Público, estando seus ativos e passivos estruturados para analisar déficits e superávits no decorrer dos anos (LIMA; CASTRO, 2009).

A difusão de atuações em conjunto tem como finalidade possibilitar os usuários das Demonstrações Contábeis examinarem o conteúdo e os indícios referentes ao desempenho da entidade pública, tal qual os impactos sobre a posição, desempenho financeiro e fluxos de caixa. Por conseguinte, os processos e os episódios são registrados contabilmente e atestados nas Demonstrações Contábeis dos seus respectivos períodos (MCASP, 2021). A partir das edições das NBC TSP pelo Conselho Federal de Contabilidade e do MCASP pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), foi estabelecido o conjunto das Demonstrações Contábeis: Balanço Patrimonial; Demonstração das Variações Patrimoniais; Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; Demonstração dos Fluxos de Caixa; Balanço Orçamentário; Balanço Financeiro; Notas explicativas (MCASP, 2021).

Dentre o conjunto das Demonstrações Contábeis, neste estudo é empregado o uso do Balanço Patrimonial e o Balanço Orçamentário. Por esse motivo, o Balanço Patrimonial evidencia, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública por meio de contas retratadas através do patrimônio público. Em questão do Balanço Orçamentário, a NBC TSP 13 - Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis, estabelece que a conferir os valores orçados com os valores realizados consequentes da execução do orçamento tem de ser contida nas Demonstrações Contábeis dos entes que publicam seu orçamento aprovado, de forma voluntária ou obrigatória, com intuito de cumprir as obrigações de prestação de contas e comprometimento (*accountability*) das entidades do setor público (MCASP, 2021).

A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, intitulada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), determina regras de finanças públicas focadas para a Responsabilidade na Gestão Fiscal, com a finalidade de garantir o seguimento das metas fiscais e a transparência dos gastos públicos, estimativa da "gestão fiscal responsável". Como ferramenta de transparência da gestão fiscal, a LRF elaborou o Relatório de Gestão Fiscal (RGF), a fim de envolver os dados relacionados à segmentação das metas fiscais e dos limites de que trata a Lei. O RGF tem de abranger informações referentes à despesa total com pessoal, dívida consolidada, concessão de garantias e operações de crédito, etc. (BRASIL, 2021).

Além das Demonstrações Contábeis, contamos com os demonstrativos fiscais estabelecidos no Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF) que são o RREO e RGF; O Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), é uma ferramenta de gestão fiscal, conjecturado em lei, que tem como pretensão comprovar a situação fiscal de um ente público, de maneira a sobrepor a execução orçamentária da receita e despesa sob diversas perspectivas, beneficiando à população, aos órgãos de controle interno e externo e a quem for submetido a necessidade de informação pública em geral, para tomar conhecimento, examinar e concordar com o desempenho das ações governamentais estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) (STN, 2021).

Além disso, em sua legislação, é estabelecido que o Relatório Resumido de Execução Orçamentária, seja publicado pelo Poder Executivo, até trinta dias após o término de cada bimestre. A principal intenção dessa regularidade é facilitar a observância do desempenho da Execução Orçamentária pela sociedade (STN, 2022).

As Demonstrações Contábeis e os relatórios fiscais possuem características semelhantes, apesar disso, possuem objetivos diferentes. O intuito das Demonstrações Contábeis dos entes públicos é abastecer de informações determinantes acerca da entidade que aborda a informação, sendo essas, focadas para efetiva prestação de contas, responsabilização (*accountability*) e por fim, para a tomada de decisão. Já os relatórios fiscais são empregados, em especial, para: (a) analisar opções de política fiscal, definir essas políticas e avaliar os seus impactos; (b) determinar o impacto sobre a economia; e (c) comparar os resultados fiscais nacional e internacionalmente (MCASP, 2021).

Posto isto, a fonte de dados utilizada neste estudo foram os municípios listados no Ranking de Qualidade Fiscal (ICF) do Siconfi, a colocação desses municípios pode ser concebida por diversos aspectos. Por início, uma visão nacional que contempla todos os municípios da federação, em que no gráfico, são demonstrados os primeiros 25 colocados. Para ver o posicionamento de um

município específico, deve-se utilizar o filtro exibido no site da Secretaria do Tesouro Nacional (STN, 2021).

Nessa perspectiva, o Ranking Estadual dos Municípios, viabiliza verificar a comparação do município selecionado com os outros do mesmo estado e, o Ranking microrregional dos municípios, que compara com os municípios das mesmas microrregiões, que é uma divisão mantida pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), para que assim, seja realizada a verificação dos municípios de todo o país, presentes no Ranking. Em todas as visualizações, além do posicionamento do Ranking, também é apresentado o Indicador da Qualidade Contábil e Fiscal no Siconfi (ICF) (STN, 2021). Em suma, nesta análise serão avaliados os 12 primeiros municípios do Ranking da Qualidade da Informação Contábil e Fiscal no âmbito Nacional.

Diante disso, manifesta-se a seguinte questão: Quais foram os índices dos indicadores financeiros e orçamentários aplicados nas Demonstrações Contábeis, dos anos 2018, 2019 e 2020, dos municípios que obtiveram melhor classificação no Ranking Indicador de Qualidade da Informação Contábil e Fiscal (ICF) 2021? Para responder essa questão buscou-se analisar os índices dos indicadores financeiros e orçamentários aplicados nas Demonstrações Contábeis, dos anos 2018, 2019 e 2020, dos municípios que obtiveram a melhor classificação no ICF 2021.

A fim de almejar com êxito o objetivo geral, foram determinados os seguintes objetivos específicos: a) verificar os dados e informações nas Demonstrações Contábeis dos municípios pesquisados; b) verificar os resultados dos indicadores financeiros e orçamentários dos municípios pesquisados; c) analisar os resultados de forma longitudinal dos indicadores financeiros e orçamentários aplicados nas Demonstrações Contábeis dos municípios pesquisados.

O presente estudo justifica-se através da pertinente relevância que as análises na área contábil contribuem para a execução da Administração Pública, possibilitando ao gestor instrumentos para alcançar uma boa governança, de forma que incentive cada vez mais a procura pelo entendimento da situação financeira e orçamentária de seus municípios, sendo também, essenciais na contribuição em discussões sobre a temática.

O enfoque proposto por Goularte *et al.* (2022), destaca que os indicadores de desempenho aplicados na Administração Pública, são relevantes para a análise da gestão dos recursos públicos, estes, representados através das Demonstrações Contábeis, que tem como finalidade auxiliar os entes no dever de prestar contas à população; auxiliar os gestores na análise dos resultados obtidos pela entidade; e nos níveis de serviços.

Soares *et al.* (2011), explica que a obtenção de um índice ou quociente, por mais simples que signifique a relação entre dois dados, torna-se importante à medida que se pretende extrair determinada informação e, como consequência, tomar-se a melhor decisão na aplicação de recursos públicos. Além disso, Soares *et al.* (2011) revela a importância do emprego da análise de balanços na área pública, não apenas para atingir os objetivos de pesquisa, mas como ferramenta a ser utilizada no cotidiano da administração pública, quer seja federal, estadual ou municipal.

Em sentido complementar, Tardoque (2011), ressalta que através das Demonstrações Contábeis, é possível verificar a pertinência de trabalhos sobre a qualidade da informação, para, entre outras questões, proporcionar o contínuo aperfeiçoamento dos meios de comunicação da informação, que no âmbito dos

negócios é tarefa preponderantemente sob a responsabilidade da contabilidade e seus demonstrativos.

Perante o exposto, é relevante salientar, a importância do estudo dos Indicadores Financeiros e Orçamentários como proveito no campo prático da Contabilidade Aplicada ao Setor Público por meio das Demonstrações Contábeis, proporcionando auxílio para os gestores públicos na tomada de decisão e, como consequência, refletir numa gestão eficaz e de qualidade. Bem como, fornecer aos diversos usuários o acesso aos dados do Governo de uma maneira transparente e de fácil entendimento. Devido à ainda recente promulgação do Ranking, e no que se refere a estudos relacionados ao assunto bibliograficamente falando, os dados ainda são muito escassos, onde a grande maioria das informações subsequentes são contidas no site oficial da Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

A seguir da introdução, será contextualizado o referencial teórico em tópicos por assunto, mediante uma pesquisa bibliográfica; logo há de ser desenvolvida a metodologia utilizada, sendo caracterizado tipo de pesquisa, os objetivos e os procedimentos técnicos;

2 REVISÃO DA LITERATURA

A seguir, é desenvolvido na revisão de literatura, as Demonstrações Contábeis e seus conceitos, e também, os Indicadores Financeiros e Orçamentários a serem aplicados nos municípios classificados no Ranking de Qualidade Contábil e Fiscal (ICF).

2.1 Demonstrações Contábeis

Preliminarmente, a contabilidade tem como finalidade abastecer de informações seus componentes, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público manifesta-se através do seu patrimônio e variações, tais informações são coletadas de itens contábeis, que são eles: Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais, previstas na Lei nº 4.320/1964 (MCASP, 2021). Posteriormente, as Normas Brasileiras de Contabilidade no Setor Público (NBC SP) estabeleceram outras Demonstrações Contábeis, Demonstrações dos Fluxos de Caixa, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Notas Explicativas (MCASP, 2021).

A partir disso, as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) determinadas no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), são necessárias a serem utilizadas pois tem como finalidade normatizar a base e as resoluções dos seus componentes, e estes, devem ser observados pela União, estados, Distrito Federal e municípios, propiciando ser estabelecido das contas públicas na esfera nacional, em conformidade com o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) (STN, 2019).

Em vista disso, o domínio dessas informações torna-se instrumento essencial frente a relação das contas entre os entes públicos e seus órgãos da administração direta e indireta, vinculados ao princípio da transparência. A fim de estabelecer o controle social, o início da legitimação das políticas públicas e do próprio direito, podendo este, ser exercido tanto pelo Poder Legislativo quanto pela própria população (COELHO et al., 2011).

Lima e Castro (2007), por sua vez, explicam que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o fundamento caracterizado da Ciência Contábil, a caso de disponibilizar à sociedade informações estendidas e de fácil acesso sobre o gerenciamento governamental, sendo esta, empregada no processo formador de dados, os conceitos, normas e princípios contábeis na gestão patrimonial de um ente público.

Por conseguinte, uma das maneiras de almejar a satisfação de todos, que é a principal razão da existência do Estado, é proporcionar suficiência na publicidade de suas ações, esclarecendo com fundamento a justa prestação de contas à sociedade (SLOMSKI, 2007). Além de ser garantida a publicidade, é necessário também, sustentar a transparência, de modo que se mostre de fácil compreensão a todo cidadão, proporcionando um legítimo envolvimento nas temáticas da organização pública de seu Município, Estado ou País (PLATT NETO et al., 2007).

Os dados e informações das Demonstrações Contábeis desempenham um papel importante na tomada de decisões, tais informações precisam ser registradas assim que ocorrem, como qualquer variação, em síntese, trará resultados satisfatórios proporcionando mais recursos, demonstrações e explicações o bastante para auxiliar o usuário encarregado pela gestão e aplicação das informações que este usuário necessita (IUDÍCIBUS, 2009).

Silva (2009) destaca que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público não deve ficar limitada à prestação de contas, logo, necessita analisar maneiras que possibilitem o domínio adequado da gestão de governo, além de procurar alternativas que contribuam no processo determinante, como principal objetivo a busca pela transparência.

Isto posto, as Demonstrações Contábeis nada mais é do que a interpretação estruturada da situação patrimonial, financeira e do desempenho de um ente público. As demonstrações contábeis no setor público tem como dever garantir informações úteis da entidade quanto aos recursos que lhe foram atribuídos, ou seja, estabelecer um nível de transparência nos dados, fornecendo informações: a) sobre as fontes, as alocações e os usos de recursos financeiros; b) sobre como a entidade financiou suas atividades e como supriu suas necessidades de caixa; c) úteis na avaliação da capacidade de a entidade financiar suas atividades e cumprir com suas obrigações e compromissos; d) sobre a condição financeira da entidade e suas alterações; e) agregadas e úteis para a avaliação do desempenho da entidade em termos dos custos dos serviços, eficiência e cumprimento dos seus objetivos. (NBC TSP 11, 2018).

Logo, as Demonstrações Contábeis são capazes também, de ter uma função preditiva ou prospectiva, ou seja, proporcionando dados úteis com o poder de prever o nível de recursos necessários para manter a constância em suas intervenções, os recursos que podem ser alcançados pela constância dessas operações, os riscos e as dúvidas relacionadas. Além disso, as Demonstrações Contábeis também podem conceder informação aos usuários revelando: a) se os recursos foram obtidos e utilizados de acordo com o orçamento aprovado; e b) se os recursos foram obtidos e utilizados de acordo com os requisitos legais e contratuais, inclusive os limites financeiros estabelecidos pelas autoridades competentes. (MCASP, 2021).

Portanto, de acordo com a NBC TSP 11; é pertencente à legislação brasileira, estabelecer os deveres que tratam a execução das Demonstrações Contábeis dos entes públicos, da mesma forma que as Demonstrações Contábeis consolidadas nacionalmente e por esfera de governo. Estas responsabilidades são estabelecidas

pela Lei nº 4.320/1964 3 e pela Lei Complementar nº 101/2000 (LRF). (MCASP, 2021).

Destas demonstrações, o Balanço Patrimonial é a demonstração que comporta as respectivas contas de compensação, e por conseguinte, os feitos de governo, e de acordo com a Lei nº 4.320/64, há de esclarecer: “o ativo e o passivo financeiro; o ativo e o passivo permanente; o saldo patrimonial; e as contas de compensação” (BRASIL, 1964). Nas contas do ativo financeiro e passivo financeiro são apuradas as diferenças (superávits ou déficits financeiros) no fim do exercício. (SLOMSKI, 2003).

Em razão da norma NBC TSP 11, para servir como base para fins de análise e registros contábeis utiliza-se a perspectiva patrimonial. A NBC TSP 11 infere a aplicação das subseqüentes formas de demonstração dos ativos e passivos: a) segregação em ativos circulantes e não circulantes e passivos circulantes e não circulantes, para que esse modelo seja empregado de forma preferencial; b). Apresentação baseada na liquidez, vem a ser utilizado somente quando gerar dados mais necessários. Isto pode ser notado, por exemplo, em corporações financeiras, em razão de que essas corporações não subsidiam bens ou serviços no meio operacional de forma reconhecível (MCASP, 2021).

Em razão disso, do que se trata a estrutura do Balanço Patrimonial, sua divisão se dá por: a) ativo circulante e não circulante; b) passivo circulante e não circulante; c) patrimônio líquido; obedecendo a estrutura patrimonial. E em: a) ativo financeiro e permanente; b) passivo financeiro e permanente; c) saldo patrimonial; obedecendo a Lei nº 4.320/1964. (MCASP, 2021)

Por conseguinte, o Quadro Principal do Balanço Patrimonial vem a ser elaborado utilizando a classe 1 (Ativo) e a classe 2 (Passivo e Patrimônio Líquido) do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP). Os ativos e passivos serão representados em níveis sintéticos, 3º nível - Subgrupo ou 4º nível - Título. Os excedentes das contas intragovernamentais deverão ser descartados para permitir a estabilização das contas no ente público. (MCASP, 2021).

No que difere do Balanço Patrimonial, o Balanço Orçamentário, atende aos objetivos previstos na NBC TSP 13 conforme a Lei nº 4.320/1964. Sendo assim, o Balanço Orçamentário é formado por: a) Quadro Principal; b) Quadro da Execução dos Restos a Pagar Não Processados; e c) Quadro da Execução dos Restos a Pagar Processados (MCASP, 2021).

O Balanço Orçamentário apresenta as receitas descritas por nível econômico e de origem, caracterizando o orçamento preliminar, o prognóstico atualizado para a execução, a receita efetuada e o saldo, que equivale ao excesso ou escassez de recebimento. Além disso, demonstrará os gastos por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, determinando a dotação inicial, a dotação atualizada para o exercício, as despesas empenhadas, as despesas liquidadas, as despesas pagas e o saldo da dotação (MCASP, 2021).

Em razão disso, o Balanço Orçamentário vem a ser elaborado utilizando-se as seguintes classes e grupos do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP): a) Classe 5 (Orçamento Aprovado), Grupo 2 (Previsão da Receita e Fixação da Despesa); e b) Classe 6 (Execução do Orçamento), Grupo 2 (Realização da Receita e Execução da Despesa).

A partir das Demonstrações Contábeis, que são utilizadas nesta pesquisa Balanço Patrimonial e Balanço Orçamentário, contamos com os Demonstrativos Fiscais estabelecidos no Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF) que são o RREO e RGF, conforme estabelece a legislação orçamentária e fiscal.

À vista disso, o Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF), é de onde provém os conhecimentos para a sistematização da apresentação dos dados fiscais da União e dos entes a que se referem, em que firmou-se como referência de promulgar as informações para que seja feita a interpretação dos conceitos e normas da LRF, sendo esta, aplicada pelo próprio Tesouro Nacional com função de regulamentar as finanças do entes subnacionais prescrito pela própria LRF, como também por diversos tribunais de contas do país em relação aos processos de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) (STN, 2021).

Atualmente, menciona-se mais uma significativa evolução na boa governança e na transparência das contas públicas, esta, devida a promulgação da Lei Complementar nº 156/2016 que, no meio de diferentes normas essenciais, alterou o art. 48 da LRF, possibilitando o acesso desses dados dos Demonstrativos Fiscais (RREO e RGF) por meios digitais para conhecimento público através do Siconfi (STN, 2021). Contudo, o RREO e o RGF, tem como desígnio, garantir a transparência das contas públicas e o alcance dos objetivos fiscais, junto a contínua obediência dos limites estabelecidos pela legislação vigente (MDF, 2021).

O Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) é imposto pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, que estabelece em seu artigo 165, parágrafo 3º, que o Poder Executivo o publicará, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre. A finalidade dessa regularidade é proporcionar que a população obtenha conhecimento, possa acompanhar e examinar dentre os diferentes órgãos de controle, o desempenho da execução orçamentária do Governo Federal. Ainda por cima, a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, referente às regras de finanças públicas direcionadas para Responsabilidade na Gestão Fiscal, em que são definidas as normas para elaboração e publicação do RREO (MDF, 2021).

Em complemento, a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, também conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece o Relatório de Gestão Fiscal (LRF), os demonstrativos a serem preenchidos são: a) despesa total com pessoal, evidenciando as despesas com ativos, inativos e pensionistas; b) dívida consolidada líquida; c) concessão de garantias e contragarantias; d) operações de crédito; e) disponibilidade de caixa e dos restos a pagar; e o simplificado do Relatório de Gestão Fiscal, conforme modelo exposto no Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF) completando, então, os campos referentes aos limites. É cabível salientar que, para fins de limites da LRF, as informações referentes às defensorias públicas deverão ser observadas nos demonstrativos do RGF do Poder Executivo (MDF, 2021).

2.2 Indicadores Financeiros e Orçamentários

Partindo desta perspectiva de estudo, em que é feita a análise dos Indicadores Financeiros e Orçamentários de municípios por meio das Demonstrações Contábeis, é interessante ressaltar o seu propósito. Para Martins *et al.* (2018), a análise das Demonstrações Contábeis exige um método específico que se mostre suficiente para compreender os fundamentos de como executar uma análise econômico-financeira.

No entanto, Matarazzo (2003), explica que os índices estão relacionados com o conjunto das Demonstrações Contábeis, que têm como princípio, o conceito de apresentar dados e divulgar a situação financeira de uma empresa. Partindo desse pressuposto, os indicadores servem justamente para relacionar esses dados a fim

de examinar o desempenho de um ente, estes, separados por indicadores de liquidez e índices de desempenho e rentabilidade (ASSAF NETO, 1991).

Segundo Coelho *et al.* (2008), os gestores públicos, no cotidiano da Administração Pública convivem com recursos financeiros demasiadamente escassos, que estão dispostos com finalidade de proporcionar empenhos necessários à população, entretanto, carecem de ferramentas para auxiliar na tomada de decisão.

Todavia, a tomada de decisão, quando associada por informações seguras e mantidas pela análise dos Demonstrativos Contábeis, possibilita ao gestor uma certa confiança para exercê-la com êxito em suas decisões, colaborando para a melhoria da eficiência, da economicidade e equilíbrio dos gastos públicos (ANDRADE, 2013).

Silva *et al.* (2014), indicaram que o acesso aos desempenhos apresentados nos Balanços Públicos favorece o Controle Social e a formação de opinião e, tudo isso, de forma benéfica para a população, que vem a compreender melhor as ações do governo e também a exercer o direito à cidadania, e podendo realizar uma escolha consciente para seu representante através do voto.

A partir desta perspectiva, para este estudo é empregado dados de três anos e são escolhidos indicadores para serem adotados no Balanço Patrimonial e no Balanço Orçamentário dos municípios a serem pesquisados. A análise sobre o enfoque patrimonial é realizada no Balanço Patrimonial e sobre o enfoque orçamentário é realizada no Balanço Orçamentário, empregados por meio dos indicadores, ou como também chamados quocientes, propostos por Kohama (2015).

Os indicadores do Quadro 01 são aplicados em dados extraídos do Balanço Patrimonial dos municípios pesquisados.

Quadro 01 – Quocientes sobre o Balanço Patrimonial

Indicador	Fórmula	Interpretação do Resultado
Quociente de Liquidez Imediata	$QLI = \text{Disponibilidade} / \text{Passivo Circulante}$	Representa o quanto tem de Disponibilidades em relação ao Passivo Circulante, ou seja, o quanto tem de disponibilidade para pagamento de dívidas de curto prazo. É desejável maior que 1.
Quociente de Liquidez Corrente	$QLC = \text{Ativo Circulante} / \text{Passivo Circulante}$	Representa o quanto tem de Ativo Circulante em relação ao Passivo Circulante. É desejável maior que 1.
Quociente de Liquidez Geral	$QLG = \text{Ativo (Circulante + Realizável a Longo Prazo)} / \text{Passivo (Circulante + Não Circulante)}$	Representa o quanto tem de Ativo (Circulante + Realizável a Longo Prazo) em relação ao Passivo (Circulante + Não Circulante). É desejável maior que 1.
Quociente da Composição do Endividamento	$QCE = \text{Passivo Circulante} / \text{Passivo (Circulante + Não Circulante)}$	Representa o quanto de Passivo Circulante em relação ao Passivo (Circulante + Não Circulante), ou seja, o quanto tem de dívida de curto prazo. É desejável menor que 1.
Quociente da Situação Financeira	$QSF = \text{Ativo Financeiro} / \text{Passivo Financeiro}$	Representa o quanto tem de Ativo Financeiro em relação ao Passivo Financeiro, ou seja, o quanto ocorreu de superávit ou déficit financeiro. É desejável maior que 1.

Quociente da Situação Permanente	$QSP = \text{Ativo Permanente} / \text{Passivo Permanente}$	Representa o quanto tem de Ativo Permanente em relação ao Passivo Permanente. É desejável maior que 1.
Quociente do Resultado Patrimonial	$QRP = \text{Ativo Total} / \text{Passivo Total}$	Representa o quanto tem de Ativo Total em relação ao Passivo Total, ou seja, o quanto tem de bens e direitos para cumprir com as obrigações. É desejável maior que 1.

Fonte: adaptado de Kohama (2015).

O Quadro 02 apresenta os indicadores para análise da execução orçamentária. A análise sobre o enfoque orçamentário é realizada no Balanço Orçamentário, empregado por meio dos quocientes propostos por Kohama (2015).

Quadro 02 – Quocientes sobre o Balanço Orçamentário

Indicador	Fórmula	Interpretação do Resultado
Quociente da Execução da Receita	$QER = \text{Receita Realizada} / \text{Previsão Inicial}$	Representa o quanto foi executado da Receita Realizada em relação a Receita Prevista Inicial, e o resultado normal deverá ser 1 ou maior que 1.
Quociente do Equilíbrio Orçamentário	$QEO = \text{Dotação Atualizada} / \text{Previsão Inicial}$	Representa o quanto a Dotação Atualizada é maior do que a Receita Prevista Inicial, pois revelará o quanto foi aberto de Créditos Adicionais, e o resultado normal deverá ser maior que 1.
Quociente de Cobertura dos Créditos Adicionais	$QCCA = \text{Excesso de Arrecadação} / \text{Créditos Adicionais Abertos}$	Representa o quanto do Excesso de Arrecadação foi utilizado para Créditos Adicionais Abertos. O resultado normal deverá ser maior que 1.
Quociente de Execução da Despesa	$QED = \text{Despesas Empenhadas} / \text{Dotação Atualizada}$	Demonstra quanto da Despesa Atualizada foi utilizada em Despesa Empenhada, e o resultado menor que 1 será considerado normal.
Quociente da Execução Orçamentária Corrente	$QEOCo = \text{Receita Corrente} / \text{Despesa Corrente}$	Demonstra quanto da Receita Corrente foi utilizada em empenho de Despesa Corrente, e o resultado maior do que 1 será considerado normal.
Quociente da Execução Orçamentária de Capital	$QEOCa = \text{Receita de Capital} / \text{Despesa de Capital}$	Demonstra quanto da Receita de Capital realizada foi utilizada para cobertura de Despesa de Capital empenhada, e se espera que o resultado seja menor do que 1.
Quociente do Resultado Orçamentário	$QRO = \text{Receita Realizada} / \text{Despesa Empenhada}$	Demonstra quanto da Receita Realizada foi utilizada para cumprir com a Despesa Empenhada. O resultado deverá ser maior que 1.

Fonte: adaptado de Kohama (2015).

Posto isto, enfatiza-se a análise dos presentes quocientes para que seja realizado o estudo relativo nas Demonstrações Contábeis dos municípios com

melhor classificação no Indicador de Qualidade da Informação Contábil e Fiscal no Siconfi (ICF).

Contudo, verifica-se o fato de que os estados e municípios brasileiros expandiram consideravelmente o nível da qualidade das informações fiscais e contábeis enviadas ao Tesouro Nacional nos anos de 2020 e 2021. Tudo isso, devido ao fato da implementação do Ranking da Qualidade da Informação Contábil e Fiscal (ICF) do Tesouro Nacional, que tem como finalidade analisar a veracidade das informações contábeis e fiscais remetidas pelos entes através do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi, 2021)

No entanto, a conferência da performance dos entes públicos entre as edições de 2020 (dados de 2019) e 2021 (dados de 2020) revela que ocorreu uma evolução significativa na qualidade e eficiência das informações encaminhadas, demonstrando que os municípios aumentaram em 10,4% os êxitos dos dados conferidos entre os exercícios, ao mesmo tempo que os estados aumentaram em 8% o número de informações tidas como adequadas segundo a metodologia. De acordo com o relatado, certifica e reconhece o empenho dos entes para que houvesse um avanço na qualidade dos dados apresentados, superando os envios dos anos anteriores (STN, 2021).

O Indicador da Qualidade da Informação Contábil e Fiscal no Siconfi (ICF) é uma aplicação de notas para o rendimento dos entes no Ranking de acordo com o seu desempenho percentual, com 5 níveis que vão da letra Aicf até a letra Eicf. Algumas conferências de veracidade executadas pelo Ranking abrangem dados fiscais e contábeis que vêm a ser efetuados no cálculo da Capacidade de Pagamento (Capag), em que relata a Portaria nº 501, de 23 de novembro de 2017 (STN, 2021).

O Ranking da qualidade da informação é separado em dimensões de análise. Cada uma dessas dimensões engloba um grupo de verificações que tem a mesma finalidade ou que contenham as mesmas informações (STN, 2021). Conforme a STN, atualmente, existem quatro dimensões de avaliação:

Dimensão I - Gestão da Informação: Engloba as apurações referentes ao desempenho dos entes ao remeterem as informações ao Siconfi. Nesta dimensão, é feita uma investigação de todos os dados contábeis enviados por estes mesmos entes.

Dimensão II - Informações Contábeis: Inclui as apurações capazes de avaliar os dados contábeis reunidos no que diz respeito à adequação das normas do MCASP.

Dimensão III - Informações Fiscais: Reúne as verificações adequadas à análise dos dados fiscais incluídos nas declarações. Em que são analisados os dados do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) do 6º Bimestre e do Relatório de Gestão Fiscal (RGF) do 3º quadrimestre ou 2º semestre de todos os poderes/órgãos.

Dimensão IV - Informações Contábeis x Informações Fiscais: Executa o cruzamento entre os dados contábeis e fiscais examinando se há semelhança nos valores entre demonstrativos diversos, utilizando o meio de Declaração de Contas (DCA) do Relatório de Execução Orçamentária (RREO) para analisar os dados homologados (STN, 2021).

Por fim, essas dimensões, em contrapartida, têm um papel de suma importância no quesito da verificação desses dados e de como classificá-los, visto que, elas são relacionadas justamente para reunir o conjunto das informações mantendo um segmento entre as mesmas. A partir do referencial abordado, o

próximo tópico versa sobre os procedimentos metodológicos, elencando a classificação da pesquisa, técnica de coleta e análise de dados, utilizados na operacionalização deste estudo.

3 METODOLOGIA

O presente estudo classifica-se quanto à natureza aplicada, Gil (2017) destaca que a pesquisa aplicada, envolve pesquisas efetuadas com a finalidade de solucionar problemas reconhecidos no contexto das sociedades em que os pesquisadores residem. Esta pesquisa é aplicada em torno da observação e coleta de dados dos municípios classificados no Ranking de Qualidade Contábil e Fiscal (ICF).

Quanto aos seus objetivos a pesquisa é descritiva, as pesquisas descritivas têm como objetivo descrever as particularidades de determinado assunto ou população. Essas, vem a ser realizadas também com a finalidade de reconhecer possíveis vínculos entre variáveis (GIL 2017). Esta pesquisa denomina-se descritiva devido a referente descrição dos dados contábeis e os Indicadores Financeiros a serem utilizados neste estudo.

Quanto à abordagem quantitativa que caminha com rigor de estudo a uma estratégia anteriormente definida, com possibilidades e variáveis estabelecidas pelo estudioso. Esta, busca enumerar e mensurar eventualidades de maneira objetiva e precisa (PROETTI, 2018). O presente estudo se torna quantitativo, pois refere-se justamente ao emprego desses Indicadores aplicados aos municípios classificados no Ranking do ICF, trazendo uma base de dados enumerados a fim de alcançar um maior entendimento dos resultados obtidos.

Quanto aos procedimentos é levantamento, que é o tipo de pesquisa que realiza o levantamento de dados em documentos por fontes secundárias (OLIVEIRA, 2007). Nesta pesquisa refere-se aos procedimentos, de um levantamento de dados nas demonstrações e demonstrativos contábeis, dos anos 2018, 2019 e 2020 dos municípios que obtiveram melhor classificação no Ranking Indicador de Qualidade da Informação Contábil e Fiscal (ICF).

A técnica de coleta de dados é a pesquisa documental, a pesquisa documental recorre a utilização de documentos, desempenhados com os mais diversos objetivos, tais como registro, autorização, comunicação, etc. (GIL, 2017). Por conseguinte, a pesquisa documental vale-se da origem dos dados que foram coletados, estes, disponíveis no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi), nos seguintes Demonstrativos: Balanço Patrimonial do Balanço Anual; e Balanço Orçamentário do Relatório Resumido da Execução Orçamentária do 6º bimestre, dos 12 municípios que obtiveram melhor classificação no Ranking Indicador de Qualidade da Informação Contábil e Fiscal (ICF) nos anos de 2018, 2019 e 2020.

Os dados da pesquisa foram coletados nos 12 municípios melhor classificados no Ranking de Qualidade Fiscal e Contábil do ano de 2021 em uma análise nacional. Os mesmos foram selecionados por número mínimo de 90.300 pontos no Ranking, sendo eles: Ibiraiaras (RS), Faxinal do Soturno (RS), Belo Horizonte (MG), Feliz (RS), Gouveia (MG), Mostardas (RS), Senador Salgado Filho (RS), Santo Antônio do Itambé (MG), Angelândia (MG), Camaquã (RS), Campina das Missões (RS), Butiá (RS). Em vista disso, quanto à análise e interpretação dos dados, a técnica empregada foi a análise interpretativa.

A técnica de análise de dados empregada é a análise interpretativa, onde os dados foram analisados a fim de identificar o sentido mais amplo dos resultados obtidos a partir de uma leitura minuciosa, em que o pesquisador se apropria dos dados, identifica-os com propriedade tendo como auxílio outros conhecimentos relacionados ao assunto estudado (GIL, 2017). Posto isto, essa técnica vem a ser realizada nos indicadores de desempenho, demonstrados nos quadros 1 e 2 da Revisão da Literatura, que foram aplicados nas Demonstrações e Demonstrativos Contábeis dos municípios pesquisados.

Após calculado os indicadores foi realizada a estatística descritiva e apresentados em tabelas para análise. Segundo Akanime e Yamamoto (2013), a estatística descritiva é a parte da estatística que trabalha com organização e apresentação dos dados.

Desta maneira, foram analisadas as tabelas dos municípios pesquisados, sendo estas, elaboradas por meio do sistema de planilhas eletrônicas do Excel, e por conseguinte, aplicada a estatística descritiva para identificar a média, mediana, desvio padrão e coeficiente de variação, calculadas por meio do sistema Excel, dos índices dos indicadores. Os valores utilizados para as análises dos indicadores foram os valores históricos das demonstrações e demonstrativos contábeis dos anos pesquisados.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Para analisar os índices dos indicadores, estão listados os 12 municípios de acordo com a ordem no Ranking em seus 3 exercícios anteriores e seus resultados a partir da metodologia aplicada neste estudo. As Tabelas 01 e 02 apresentam os resultados dos quocientes com enfoque no Balanço Patrimonial. A Tabela 01 dispõe sobre os Quocientes de Liquidez.

Tabela 01 – Quocientes sobre o Balanço Patrimonial

Municípios	QLI			QLC			QLG		
	2018	2019	2020	2018	2019	2020	2018	2019	2020
Ibiraiaras - RS	2,21	2,46	1,21	20,00	27,09	22,83	1,09	0,99	0,98
Faxinal do Soturno - RS	0,99	1,44	2,25	16,81	19,87	20,84	1,71	1,04	1,05
Belo Horizonte - MG	2,06	1,56	1,49	4,31	3,14	3,15	1,89	1,66	1,69
Feliz - RS	1,14	1,00	2,02	10,25	9,89	12,62	1,23	1,09	1,11
Gouveia - MG	0,23	1,00	0,98	0,24	1,04	1,10	0,22	0,42	0,56
Mostardas - RS	12,02	13,63	7,10	14,02	15,52	8,57	1,09	0,34	1,12
Senador Salgado Filho - RS	2,12	2,64	2,40	3,13	3,47	3,44	3,44	2,55	2,72
Santo Antônio do Itambé-MG	3,24	5,51	20,63	3,29	6,44	23,14	0,58	0,73	1,04
Angelândia - RS	0,81	0,91	0,76	1,62	1,61	1,12	1,03	1,12	0,88
Camaquã - RS	3,50	0,90	0,71	4,50	4,68	3,97	1,25	0,74	0,66
Campina das Missões - RS	2,98	6,02	11,54	20,25	31,40	42,37	1,23	1,27	1,36
Butiá - RS	0,35	0,40	0,24	0,84	0,72	0,51	0,69	0,61	0,49
Média	2,64	3,12	4,28	8,27	10,41	11,97	1,29	1,05	1,14
Mediana	2,09	1,50	1,76	4,41	5,56	6,27	1,16	1,02	1,05
Desvio Padrão	3,02	3,61	5,85	7,28	10,18	12,38	0,78	0,58	0,57
Coeficiente de Variação	114,46%	115,73%	136,70%	88,02%	97,82%	103,41%	60,68%	54,98%	50,40%

Fonte: dados da pesquisa (2018, 2019, 2020).

Na Tabela 01, demonstra-se os Quocientes de Liquidez que apresentam grande disparidade nos índices entre os anos de 2018 e 2020, os municípios demonstram nos indicadores de liquidez uma medida de capacidade da entidade em

honrar todas as suas exigibilidades, ou seja, as obrigações de curto e longo prazo no período pesquisado.

No que se refere ao Quociente de Liquidez Imediata, a maioria dos municípios apresentam índice maior que 1, que demonstra a existência de recursos financeiros disponíveis superiores à soma dos compromissos a pagar de curto prazo, ou seja, indica a capacidade financeira que a entidade possui em honrar suas obrigações. Kohama (2015) explica que o mesmo representa o quanto tem de disponibilidade para pagamento de dívidas de curto prazo.

No entanto, no ano de 2020, os municípios Gouveia, Angelândia, Camaquã e Butiá apresentaram índices menores que 1. Conforme Kohama (2015) constata a presença de recursos financeiros disponíveis são inferiores à soma dos compromissos a pagar em curto prazo, ou seja, os deveres a serem cumpridos, geralmente, até o final do próximo exercício à data da elaboração do Balanço Patrimonial.

Em relação ao Quociente de Liquidez Corrente, o município de Gouveia-MG apresenta evolução ao decorrer dos exercícios, atingindo 1,10 no ano de 2020. Conforme Kohama (2015), representa o quanto tem de Ativo Circulante em relação ao Passivo Circulante, e o desejável é maior que 1.

O Quociente de Liquidez Geral demonstra que os municípios Faxinal do Soturno, Belo Horizonte, Feliz, Mostardas, Sen. Salgado Filho, Santo Antônio do Itambé e Campina das Missões nos anos 2018, 2019 e 2020 resultam com índices superiores à 1. Kohama (2015) demonstra que aqueles que deverão ser cumpridos, geralmente, até o final do exercício seguinte à data da elaboração do Balanço Patrimonial, mais os que deverão ser cumpridos após o final daquele exercício. Para Kohama é desejável maior que 1.

Também foi calculada a mediana dos índices dos indicadores de liquidez dos municípios pesquisados em que ambos indicadores demonstram valor maior 2,0 no período pesquisado, demonstrando que os municípios apresentam uma gestão financeira responsável.

Posto isto, a Tabela 02 propõe-se dos Quocientes sobre o Balanço Patrimonial em que são apresentados os índices de Composição de Endividamento, Situação Financeira e Situação Permanente.

Tabela 02 – Quocientes sobre o Balanço Patrimonial

Municípios	QCE			QSF			QSP		
	2018	2019	2020	2018	2019	2020	2018	2019	2020
Ibiraiaras - RS	0,05	0,03	0,04	18,87	121,19	318,95	1,12	1,26	1,25
Faxinal do Soturno - RS	0,10	0,05	0,05	15,47	18,99	19,56	2,12	1,14	1,10
Belo Horizonte - MG	0,16	0,22	0,24	2,22	2,00	2,32	2,26	2,05	1,80
Feliz - RS	0,11	0,10	0,08	40,27	55,16	79,36	2,02	1,69	1,69
Gouveia - MG	0,26	0,21	0,33	0,23	0,77	1,03	1,18	2,43	3,68
Mostardas - RS	0,07	0,02	0,12	4,20	56,35	7,26	0,00	0,34	1,13
Senador Salgado Filho - RS	1,00	0,66	0,72	9,02	5,31	3,16	16,31	9,81	11,82
Santo Antônio do Itambé-MG	0,14	0,11	0,04	1,68	0,00	4,70	3,21	0,00	2,78
Angelândia - RS	0,54	0,60	0,65	0,74	0,67	0,95	7,34	15,89	10,31
Camaquã - RS	0,25	0,16	0,14	8,27	8,34	6,83	1,34	0,71	0,63
Campina das Missões - RS	0,06	0,04	0,03	14,70	63,21	15,65	1,24	1,19	1,27
Butiá - RS	0,65	0,65	0,63	0,50	2,17	1,72	2,44	2,12	1,56
Média	0,28	0,24	0,26	9,68	27,85	38,46	3,38	3,22	3,25
Mediana	0,15	0,14	0,13	6,24	6,83	5,77	2,07	1,48	1,63
Desvio Padrão	0,28	0,24	0,25	11,12	36,59	87,11	4,27	4,53	3,59
Coeficiente de Variação	100,37%	100,73%	98,75%	114,89%	131,39%	226,50%	126,21%	140,86%	110,52%

Fonte: dados da pesquisa (2018, 2019, 2020).

A Tabela 02, demonstra no QCE que a grande maioria dos municípios apresentaram índice inferior a 1, com exceção de Sen. Salgado Filho, que no ano de 2018 apresentou índice igual a 1. Segundo Kohama (2015) a composição do endividamento estabelece a relação das dívidas de curto prazo (Passivo Circulante) com as dívidas totais (Passivo Circulante e Passivo Não Circulante), esta análise é de suma importância para certificar que o ente possui qualidade em sua gestão financeira visto que o índice igual ou superior a 1 demonstra os recursos suficientes para manter as operações próprias. Segundo Kohama (2015) demonstra que as obrigações de curto prazo são menores do que a somatória das obrigações de longos prazos, indicando a composição percentual do endividamento., e para ele, é desejável menor que 1.

O Quociente de Situação Financeira apresenta diversas divergências e seus resultados perante os anos pesquisados, em que o município de Angelândia apresenta no ano de 2020 o índice 0,95 (menor que 1), ativo financeiro insuficiente para cumprir suas obrigações, enquanto o município de Ibiraiaras demonstra índice de 318,95 (superior a 1). Kohama (2015) destaca que essa situação indica que há um excesso de recursos financeiros, isto é, um superávit financeiro.

Em relação ao QSP, conta com 3 municípios com índice inferior a 1, Mostardas Sem. Salgado Filho e Camaquã, comparando os anos de 2018, 2019 e 2020, Mostardas apresentou índices de 0, 0,34 e 1,13, respectivamente. Para Kohama (2015) quando inferior a 1, indica que o endividamento é superior à soma dos bens, quando maior que 1, o endividamento se torna inferior demonstrando bens e direitos de longo prazo e a soma das obrigações de longo prazo, o nível de endividamento apresentado no Balanço Patrimonial.

Também foi calculada a mediana dos índices dos indicadores de endividamento dos municípios pesquisados que demonstram valor menor que 0,5 no QCE, superior a 2,0 no QSF e superior a 1,0 no QSP no período pesquisado, demonstrando que os municípios, em sua maioria, apresentam uma baixa dependência de capital de terceiros e uma boa situação financeira com saldo patrimonial superavitário.

A seguir, a Tabela 03 utiliza-se dos Quocientes sobre o Balanço Orçamentário em que são apresentados os índices de Execução da Receita, Equilíbrio Orçamentário e Execução da Despesa.

Tabela 03 – Quocientes sobre o Balanço Orçamentário

Municípios	QER			QEO			QED		
	2018	2019	2020	2018	2019	2020	2018	2019	2020
Ibiraiaras - RS	0,85	0,89	0,95	1,00	1,07	1,09	0,75	0,74	0,81
Faxinal do Soturno - RS	0,78	0,90	0,94	0,97	1,02	1,09	0,69	0,75	0,79
Belo Horizonte - MG	0,82	0,90	0,92	0,99	1,02	1,03	0,82	0,87	0,86
Feliz - RS	1,09	1,07	0,98	1,10	1,11	1,10	0,90	0,86	0,80
Gouveia - MG	0,87	1,00	1,04	1,08	1,07	1,17	0,85	0,84	0,88
Mostardas - RS	0,96	1,15	0,90	1,10	1,14	1,08	0,78	0,91	0,82
Senador Salgado Filho - RS	0,98	1,10	1,13	1,15	1,22	1,40	0,81	0,86	0,80
Santo Antônio do Itambé-MG	0,72	0,75	0,90	1,00	1,00	1,02	0,72	0,70	0,82
Angelândia - RS	0,74	0,82	0,82	1,02	1,02	1,07	0,71	0,83	0,74
Camaquã - RS	1,03	1,17	1,04	1,04	1,15	1,13	0,90	0,92	0,89
Campina das Missões - RS	0,96	1,07	0,96	1,03	1,16	1,09	0,89	0,85	0,80
Butiá - RS	1,08	1,07	1,01	1,14	1,12	1,15	0,95	0,94	0,89
Média	0,91	0,99	0,97	1,05	1,09	1,12	0,81	0,84	0,83
Mediana	0,92	1,04	0,96	1,04	1,09	1,09	0,82	0,86	0,82
Desvio Padrão	0,12	0,13	0,08	0,06	0,07	0,09	0,08	0,07	0,04
Coeficiente de Variação	13,53%	13,10%	8,08%	5,51%	6,07%	8,45%	10,07%	8,49%	5,34%

Fonte: dados da pesquisa (2018, 2019, 2020).

Na Tabela 03, o Quociente de Execução da Despesa demonstra se houve eficiência na previsão de arrecadação das entidades. No ano de 2019 o município de Gouveia apresenta índice igual a 1. De acordo com Kohama (2015) reporta que, embora possível, dificilmente ocorrerá, que nada mais é quando a Receita Prevista Inicial é igual a Receita Atualizada. Representa quanto da Despesa Atualizada foi utilizada em Despesa Empenhada, e o resultado menor que 1 será considerado normal.

O Quociente de Equilíbrio Orçamentário destacou-se no ano de 2020 tendo os 12 municípios com índices superiores a 1. Kohama (2015) destaca que esta diferença representa o montante de créditos adicionais abertos e é considerada normal.

Também no ano de 2020, os índices de todos os municípios no Quociente de Execução da Despesa apresentaram-se inferiores a 1. Para Kohama (2015) representa a economia orçamentária, ou o quanto deixou de ser utilizado como Despesa Empenhada, em relação a sua Dotação Atualizada, esta é uma situação comum.

Também foi calculada a mediana dos índices dos indicadores de execução orçamentária dos municípios pesquisados que demonstram valor aproximadamente de 1,0 no QER, maior que 1,0 no QEO, e menor que 1,0 no QED no período pesquisado, demonstrando que parte dos municípios tiveram excesso de arrecadação e parte tiveram insuficiência de arrecadação, abertura de créditos adicionais e economia na execução da despesa.

Por fim, a Tabela 04 utiliza-se dos Quocientes sobre o Balanço Orçamentário em que são apresentados os índices de Execução Orçamentária Corrente, Execução Orçamentária de Capital e Resultado Orçamentário.

Tabela 04 – Quocientes sobre o Balanço Orçamentário

Municípios	QEOCO			QEOCa			QRO		
	2018	2019	2020	2018	2019	2020	2018	2019	2020
Ibiraíaras - RS	1,14	1,19	1,19	1,05	0,27	0,29	1,13	1,13	1,08
Faxinal do Soturno - RS	1,17	1,21	1,17	1,02	0,88	0,66	1,16	1,18	1,10
Belo Horizonte - MG	1,07	1,08	1,11	0,43	0,42	0,32	1,02	1,01	1,03
Feliz - RS	1,26	1,28	1,24	0,28	0,29	0,58	1,10	1,12	1,12
Gouveia - MG	0,99	1,15	1,14	0,57	0,71	0,25	0,95	1,11	1,02
Mostardas - RS	1,13	1,14	1,14	0,88	0,86	0,13	1,12	1,12	1,01
Senador Salgado Filho - RS	1,11	1,11	1,12	0,35	0,67	0,45	1,05	1,04	1,01
Santo Antônio do Itambé-MG	1,04	1,11	1,16	0,63	0,00	0,32	1,01	1,06	1,07
Angelândia - RS	1,02	1,06	1,06	1,11	0,63	0,91	1,02	0,97	1,04
Camaquã - RS	1,13	1,15	1,09	0,36	0,62	0,33	1,11	1,11	1,04
Campina das Missões - RS	1,10	1,11	1,18	0,49	0,85	0,53	1,06	1,09	1,10
Butiá - RS	1,03	1,04	1,01	0,48	0,29	0,78	1,00	1,01	0,99
Média	1,10	1,14	1,13	0,64	0,54	0,46	1,06	1,08	1,05
Mediana	1,11	1,13	1,14	0,53	0,63	0,39	1,06	1,10	1,04
Desvio Padrão	0,07	0,06	0,06	0,29	0,27	0,22	0,06	0,06	0,04
Coeficiente de Variação	6,53%	5,67%	5,22%	44,83%	50,02%	48,44%	5,71%	5,45%	3,84%

Fonte: dados da pesquisa (2018, 2019, 2020).

Na Tabela 04, o QEOCO em sua grande maioria, demonstra seus índices superiores a 1. Kohama (2015), considera que esta é a situação desejável, pois demonstra que parte da receita corrente realizada pode ser utilizada para cobertura de despesas de capital.

A respeito do Quociente de Execução Orçamentária de Capital, os municípios de Ibiraíaras, Faxinal do Soturno e Angelândia apresentaram no ano 2018 índices que foram superiores a 1. Segundo Kohama (2015) não é considerado normal, visto que, para isso ter ocorrido, revela que o total das receitas de capital realizadas foi utilizado para cobrir despesas de capital e parte de despesas correntes. Porém, nos anos de 2019 e 2020, apresentaram índices inferiores a 1, que é o resultado desejável.

Em conclusão, o Quociente do Resultado Orçamentário, o município de Butiá no ano 2020 demonstra índice inferior a 1, o que afirma a existência de um déficit orçamentário de execução. Para Kohama (2015), essa situação não pode ser considerada normal.

Também foi calculada a mediana dos índices dos indicadores de endividamento dos municípios pesquisados que demonstram valor maior que 1,0 no QEOCO, aproximadamente 0,5 no QEOCa é maior que 1,0 no QRO no período pesquisado, demonstrando que os municípios tiveram a receita corrente maior que a despesa corrente, que parte da receita corrente foi aplicada em despesa de capital, ou seja, realizaram investimentos e obtiveram no resultado superávit orçamentário.

É necessário salientar, a importância em analisar os municípios presentes no Ranking, visto que a análise das Demonstrações e Demonstrativos Contábeis por meio de indicadores colabora de forma significativa na Administração Pública, auxiliando os Gestores Públicos na qualidade do serviço público a ser prestado para seus usuários. De acordo com Andrade (2016), os demonstrativos têm grande destaque no amparo do processo de tomada de decisão, vinculado à devida prestação de contas, à transparência e operacionalização da governança e controle social, partindo da ideia que um dos objetivos da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é proporcionar aos seus usuários informativos sobre seus resultados obtidos nos aspectos sobre natureza orçamentária, econômica, patrimonial e financeira das entidades públicas.

A seguir, são apresentadas as considerações finais desta pesquisa.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo desta pesquisa foi analisar os índices dos indicadores financeiros e orçamentários aplicados nas Demonstrações Contábeis, dos anos 2018, 2019 e 2020, dos municípios que obtiveram a melhor classificação no ICF 2021.

Ao decorrer desta pesquisa, foi feita a verificação dos dados e das informações das Demonstrações Contábeis dos municípios disponíveis no Siconfi.

Posteriormente, foram analisados os resultados dos indicadores financeiros e orçamentários dos municípios pesquisados, e os resultados aplicados nas Demonstrações Contábeis dos municípios pesquisados.

Na análise sob o enfoque patrimonial, revela-se que os municípios nos indicadores de liquidez apresentam competência para realizar suas obrigações de curto e longo prazo, havendo liquidez nos resultados. Nos indicadores de endividamento apresentam baixa dependência de capital de terceiros para gerar recursos e uma boa situação financeira, no que se refere aos indicadores do Balanço Patrimonial.

Na análise sob o enfoque orçamentário, revela-se que os municípios nos indicadores de execução orçamentária apresentam excesso de arrecadação e parte tiveram insuficiência de arrecadação, abertura de créditos adicionais e economia na execução da despesa, além disso, obtiveram saldo patrimonial positivo, no que se refere aos indicadores do Balanço Orçamentário.

A partir das análises tanto no Balanço Patrimonial como no Balanço Orçamentário, pode-se afirmar o quanto os municípios estudados apresentaram certa evolução no decorrer dos exercícios, e também, uma notável responsabilidade fiscal na gestão financeira dos entes, desta forma, esclarecendo a razão destes estarem melhores classificados no Ranking de Qualidade Contábil e Fiscal (ICF).

Todavia, esta pesquisa vem a contribuir em estudos futuros para as áreas de interesse a análise de indicadores financeiros e orçamentários do Balanço Patrimonial e do Balanço Orçamentário, de modo que auxilie os diversos usuários desses dados, principalmente dos municípios classificados no Ranking a ter um melhor entendimento dessas informações.

Contudo, não foi possível obter comparações com pesquisas anteriores em função da escassez de estudos que utilizem a mesma base de dados e ranking. Sugere-se às futuras pesquisas a utilização de outros indicadores que venham a contribuir para uma compreensibilidade maior das Demonstrações Contábeis.

Por fim, este estudo colabora com o entendimento e a importância das Demonstrações Contábeis, também, em como a utilização delas e a participação dos municípios no Ranking de Qualidade Contábil e Fiscal vem a auxiliar os gestores na tomada de decisão, responsabilidade fiscal e qualidade no serviço público.

REFERÊNCIAS

AKANIME, C. T.; YAMAMOTO, R. K. **Estudo dirigido de estatística descritiva**. 3. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013. E-book. ISBN 9788536517780. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788536517780/>. Acesso em: 22 set.2023.

ANDRADE, N. A. **Contabilidade pública na gestão municipal**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

ANDRADE, Nilton de A. **Contabilidade pública na gestão municipal**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2016. *E-book*. ISBN 9788597010077. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597010077/> . Acesso em: 04 out. 2023.

ASSAF NETO, A. **Estrutura e análise de balanços: Um Enfoque econômico-financeiro**. 3. ed. São Paulo: Atlas S.A., 1991.

BRASIL. MINISTÉRIO DA ECONOMIA. SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público (MCASP)**. 2021. Aplicado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios. 8. ed. Brasília: STN, 2021. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2019/26>. Acesso em: 4 ago. 2022.

BRASIL. MINISTÉRIO DA ECONOMIA. SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL. **Manual de demonstrativos fiscais: aplicado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios**. 11. ed. Brasília: STN, 2021. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-demonstrativos-fiscais-mdf/2020/26>. Acesso em: 4 ago. 2022.

BRASIL. SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL (STN). **Ranking dos municípios; metodologia**. 2021. Disponível em: <https://ranking-municipios.tesouro.gov.br/metodologia>. Acesso em: 4 ago. 2022.

COELHO, D. M.; QUINTANA, A. C. Análise do desempenho econômico e financeiro de entidades da administração pública direta: O caso da Prefeitura Municipal do Rio Grande (RS). **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro: v. 13, n. 2, p. 1–15, 2008. DOI: 10.12979/rcmccuerj.v13i2.5552. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/rcmccuerj/article/view/5552> . Acesso em: 4 out. 2023.

COELHO, M. C.; CRUZ, F. da; PLATT NETO, O. A. A Informação Contábil como Ferramenta de Auxílio no Exercício do Controle Social. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 22, n. 3, p. 163-184, jul./set. 2011. Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=197021392007>. Acesso em: 4 ago. 2022.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 11, de 18 de outubro de 2018**. Aprova a NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis. Brasília, DF, 18 de outubro de 2018 a. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP11.pdf>. Acesso em: 4 ago. 2022.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 13, de 18 de outubro de 2018**. Aprova a NBC TSP 13 – apresentação de informação orçamentária nas demonstrações contábeis. Brasília, DF, 18 de outubro de 2018 c. Disponível em:

<https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP13.pdf> . Acesso em: 4 ago. 2022.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

GOULARTE, J. L. L.; CAPPELLARI, G.; MINELLI, L.. Análise de indicadores financeiros e orçamentários dos municípios com melhor classificação no IGMA 2021. **Contabilometria**. Monte Carmelo, v. 10, n. 2, p. 115-129, jul.- dez./2022. Disponível em: <https://revistas.fucamp.edu.br/index.php/contabilometria/article/view/2695> . Acesso em 4 ago. 2022.

HELDER, R. R. **Como fazer análise documental**. Porto: Universidade de Algarve, 2006.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da contabilidade**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

KOHAMA, H. **Balancos públicos**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

LIMA, D. V. de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade pública**: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem). 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LIMA, D. V. de; CASTRO, R. G. **Contabilidade pública**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, E.; DINIZ, J.; MIRANDA, G. **Análise avançada das demonstrações contábeis**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MATARAZZO, D. C. **Análise financeira de balanços**: abordagem básica e gerencial. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NETO, O. A. P.; DA CRUZ, F.; ENSSLIN, S. R.; ENSSLIN, L. Publicidade e transparência das contas públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 18, n. 1, p. 75-94, jan./mar. 2007. Disponível em: <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/320>. Acesso em: 5 out. 23.

OLIVEIRA, M. M. **Como fazer pesquisa qualitativa**. Petrópolis: Vozes, 2007.

PROETTI, S. As pesquisas qualitativa e quantitativa como métodos de investigação científica: um estudo comparativo e objetivo. **Revista Lumen**, São Paulo, v. 2, n. 4, 1 jun. 2018. Centro Universitário Assunção - Unifai. <http://dx.doi.org/10.32459/revistalumen.v2i4.60>.

SILVA, A. A. **Estrutura, análise e interpretação das demonstrações contábeis**. 4. ed. São Paulo: Atlas: 2014

SILVA, L. M. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SILVA, L. M. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SLOMSKI, V. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2007.

SLOMSKI, V. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SOARES, M.; LYRA, R. L. W. C. DE; HEIN, N.; KROENKE, A. O emprego da análise de balanços e métodos estatísticos na área pública: o ranking de gestão dos municípios catarinenses. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 45, n. 5, p. 1425– 1443, 2011. Disponível em:

http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122011000500008.

Acesso em: 4 ago. 2022.

TARDOQUE, P. H. **A qualidade da informação contábil na administração pública**: uma proposta de melhoria da divulgação da informação, com enfoque nos atos de gestão. 2011. 111 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Fecap, São Paulo, 2011. Disponível em:

https://bdtd.ibict.br/vufind/Record/FECAP-0_bfa3ac53e38b78be56ada53aa296a76f.

Acesso em: 5 out. 2023.