

**ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL: EQUILÍBRIO DAS CONTAS PÚBLICAS E TRANSPARÊNCIA DA GESTÃO FISCAL ESTABELECIDADA NA LEI COMPLEMENTAR Nº 101/2000\***

**ANALYSIS OF THE FINANCIAL STATEMENTS OF THE STATE OF RIO GRANDE DO SUL: BALANCE OF PUBLIC ACCOUNTS AND TRANSPARENCY OF TAX MANAGEMENT ESTABLISHED IN COMPLEMENTARY LAW Nº 101/2000**

Maria Eduarda Gasparry dos Santos\*\*  
Carolina Piccoli\*\*\*

**RESUMO**

A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio 2000, denominada Lei da Responsabilidade Fiscal (LRF), estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dispõe de princípios como planejamento, controle, responsabilidade e transparência. Diante disso, o estudo tem como objetivo analisar o desempenho orçamentário e financeiro do estado do Rio Grande do Sul, sob o aspecto de equilíbrio das contas públicas e de transparência da gestão fiscal. A pesquisa é classificada, conforme a literatura, como sendo de caráter qualitativa, descritiva e documental. O estudo utilizou como amostra as demonstrações contábeis do estado do Rio Grande do Sul de 2018 e 2019, especificamente, o Balanço Orçamentário e o Balanço Financeiro e, também, o Relatório de Transparência Fiscal. Para análise do desempenho das contas públicas do estado foram aplicados os indicadores de balanços públicos de Kohama (2015) e no que se refere à transparência da gestão fiscal observaram-se as informações publicadas no Relatório de Transparência Fiscal (RTF). Após a análise do desempenho orçamentário do estado, constatou-se preocupação em relação à execução do orçamento, porém as informações apresentadas pelo estado foram fidedignas à realidade. A análise financeira do estado não apresentou grandes variações, mas não foi possível a comparação de todos dados da análise às informações financeiras do estado, por não haver informações extraorçamentárias no RTF. Conclui-se que as demonstrações contábeis não devem apenas ser elaboradas para o cumprimento da legislação, mas como ferramenta auxiliar da gestão pública, gerando informações relevantes para a tomada de decisão e como instrumento de transparência da gestão pública.

**Palavras-chave:** Gestão Pública; Transparência; Orçamento; Demonstrações Contábeis.

**ABSTRACT**

Complementary Law nº. 101, of May 4, 2000, known as the Fiscal Responsibility Law (LRF), establishes public finance standards focused on responsibility in fiscal management and provides principles such as planning, control, responsibility and transparency. Therefore, the study aims to analyze the budgetary and financial performance of the state of Rio Grande do Sul, under the aspect of balance of public accounts and transparency of fiscal management. The research is classified, according to the literature, as being qualitative, descriptive and

---

\* Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no primeiro semestre de 2021, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

\*\* Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). (eduarda.gaspary@ufrgs.br).

\*\*\* Orientadora. Doutora em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ). Mestre em Administração pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Professora do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS. (carolina.piccoli@ufrgs.br).

documentary. The study used as a sample the financial statements of the state of Rio Grande do Sul for 2018 and 2019, specifically, the Budget Balance Sheet and the Financial Balance Sheet, and also the Fiscal Transparency Report. To analyze the performance of the state's public accounts, the public balance sheet indicators from Kohama (2015) were applied and with regard to the transparency of fiscal management, the information published in the Fiscal Transparency Report (RTF) was observed. After analyzing the state's budget performance, it was found that there was concern about the execution of the budget, but the information presented by the state was reliable to reality. The state's financial analysis did not show large variations, but it was not possible to compare all the data from the analysis to the state's financial information, as there was no extrabudgetary information in the RTF. It is concluded that accounting statements should not only be prepared to comply with legislation, but as an auxiliary tool for public management, generating relevant information for decision-making and as an instrument of transparency in public management.

**Keywords:** Public Management. Transparency. Budget. Financial Statements.

## 1 INTRODUÇÃO

A contabilidade pública é o ramo da Contabilidade que, para Arruda e Araújo (2009), baseia-se em normas próprias voltadas ao registro, ao controle e a avaliação do patrimônio público e suas respectivas variações, relacionadas a aspectos orçamentários, financeiros e patrimoniais. E, como ciência, a contabilidade pública vem evoluindo e agregando novas regras e procedimentos para acompanhar o crescimento econômico e as mudanças no mercado.

No Brasil, a contabilidade pública sofreu diversas mudanças, a partir da década de 1980, em razão das demandas sociais por transparência e eficiência na gestão pública pela necessidade do país de mecanismos para controle dos gastos públicos, diminuição de instabilidades internas e favorecimento de sua atuação no cenário internacional, pois segundo Silva e Bonacim (2010): “[...] o Brasil foi marcado por grandes desequilíbrios financeiros. Uma vez que, sem o controle da inflação, eram recorrentes os aumentos das taxas de juros, que consequentemente acarretavam o aumento da dívida externa e a desestabilidade do país.”.

Por esses motivos, em 4 de maio de 2000, foi sancionada a Lei Complementar nº 101 (BRASIL, 2000), conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) disciplina a União, os estados e os municípios na utilização dos recursos públicos ao estabelecer metas e limites de gastos públicos com o objetivo de preservar o equilíbrio das contas públicas. Além disso, a LRF (BRASIL, 2000), ao determinar à Administração Pública a publicação das informações de forma simplificada sobre a utilização dos recursos públicos, proporcionou à sociedade a transparência na gestão das finanças públicas a fim de assegurar o conhecimento e a compreensão das atividades financeiras do Estado.

Nesse aspecto, a análise de balanços constitui-se em um importante instrumento de avaliação da gestão (RESENDE; GOMES; LEROY, 2016), pois, por meio da análise de balanços, é possível observar se a Administração Pública está cumprindo os limites e os princípios trazidos pela LRF, em especial as variações sobre receitas e despesas públicas e seus efeitos sobre o orçamento e o patrimônio estatal. Para isso, Kohama (2015) estabelece quocientes aplicáveis no setor público para a análise das demonstrações contábeis, que possibilita qualificar a situação orçamentária e financeira dos entes públicos.

Desse modo, a questão problema deste estudo é: “Qual o desempenho orçamentário e financeiro do estado do Rio Grande do Sul, nos exercícios de 2018 e 2019, sob o aspecto de equilíbrio das contas públicas e de transparência da gestão fiscal?”.

Assim, através da análise dos balanços públicos o objetivo geral desta pesquisa é analisar o desempenho orçamentário e financeiro do estado do Rio Grande do Sul, sob o aspecto de equilíbrio das contas públicas e de transparência da gestão fiscal. Por conta disso, levam-se em conta os princípios de equilíbrio das contas e da transparência da gestão fiscal estabelecidos na LRF. A lei (BRASIL, 2000), logo no § 1º do art. 1º, determina a ação planejada e a transparência da Administração Pública para prevenção de riscos e correção de desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, através do cumprimento de metas de resultados e obediência aos limites e condições trazidas na norma.

Logo, as ações do Estado devem ser orientadas ao cumprimento das diretrizes da lei e os atos públicos devem ser transparentes, ou seja, devem ser de conhecimento dos interessados, administradores e administrados, por meio de instrumentos legais de fácil compreensão. Como resultado, faz-se o exercício pleno da cidadania, já que o cidadão tem direito ao acesso às informações sobre bens e recursos públicos e pode acompanhar como estes estão sendo empregados em benefício da sociedade. Contudo, ainda se observa o descrédito da população em relação à gestão pública, como apontam Reis, Almeida e Ferreira (2018), devido aos escândalos políticos envolvendo graves suspeitas de desvio de recursos em detrimento do interesse público.

Dessa forma, a divulgação dos atos praticados pelo Estado proporciona a fiscalização e o controle por parte dos contribuintes, em especial das demonstrações contábeis, que servem como apoio à gestão pública, pois fornece ao gestor informações relevantes para tomada de decisão e possibilita o acompanhamento da gestão patrimonial, orçamentária e financeira do Estado.

Por isso, conhecer e analisar essas informações beneficia os cidadãos brasileiros e contribui para o avanço dos estudos na área de contabilidade pública, já que ainda se percebe a falta de estudos voltados à contabilidade pública e técnicas aplicáveis à gestão pública. Segundo Soares *et al.* (2011): “Nos estudos acadêmicos em contabilidade pública, verifica-se que há certa escassez de material e estudos quando se fala em análise de balanço, diferentemente do que ocorre na área privada.”. Por esta razão, a presente pesquisa, empenha-se a contribuir com informações relevantes à comunidade acadêmica, à sociedade em geral e aos agentes públicos.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

Nesta seção são expostos assuntos pertinentes para a interpretação dos resultados posteriormente apresentados e embasamento das considerações finais, contemplando ideias de diferentes autores e considerando a legislação vigente aplicável ao setor público. A seguir são apresentadas definições de Administração e Contabilidade Pública, objetivos e regras da Lei de Responsabilidade Fiscal e técnicas para a análise das demonstrações contábeis.

### **2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E CONTABILIDADE PÚBLICA**

O Estado é descrito por Paludo (2010) como: “a organização política-jurídica de uma nação para promoção do bem-estar de todos.” O Estado, através da Administração Pública, desenvolve suas atividades por meio de um conjunto coordenado de funções que visa à boa gestão da coisa pública na busca da satisfação das necessidades coletivas, pela concepção de Arruda e Araújo (2009).

A contabilidade está diretamente atrelada às atividades administrativas, às funções e às competências de cada ente que compõe o Estado (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), já que proporciona à Administração Pública informações indispensáveis para a tomada de decisão. Bezerra Filho (2008) menciona que: “O objetivo da Contabilidade

aplicada à Administração Pública é o de fornecer informações, atualizadas e exatas, à Administração, para subsidiar as decisões dos gestores [...]”. Metzner *et al.* (2014) conceituam a Contabilidade Pública como: “uma especialidade da contabilidade, que baseada em normas próprias, está voltada ao registro, ao controle e à avaliação do patrimônio público e suas respectivas variações”, os autores ainda se referem à contabilidade pública como valioso instrumento para o planejamento e o controle da administração governamental.

Em síntese, a contabilidade pública deve acompanhar as variações do Patrimônio Público e seu efeito no orçamento e nas finanças públicas. Para isso, a Lei nº 4.320/64 estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços públicos (BRASIL, 1964). De acordo com Pellini (2003), a edição da Lei nº 4.320/64 representou um marco em relação às finanças públicas. De fato, pois além de preocupar-se com o equilíbrio das finanças públicas, institui mecanismos de planejamento e controle sobre esses recursos.

Concomitantemente à Lei nº 4.320/64, os agentes administrativos estão sujeitos à Lei nº 101/2000 (BRASIL, 2000). Ambas possuem matérias complementares a respeito das normas gerais de direito financeiro. Cagliani (2019) aponta a congruência das leis em relação ao alcance das legislações, à periodicidade do orçamento, à previsão da receita, às vedações impostas pela lei, às prestações de contas, às obrigações do setor público, à consolidação das contas e sobre os prazos para consolidação e divulgação das contas públicas. Porém, os objetivos das duas legislações são distintos, enquanto a Lei nº 101/2000 volta-se para responsabilidade na gestão fiscal, a Lei nº 4.320/64 estabelece conceitos e regras que devem ser observados nos registros contábeis e demais controle sobre orçamento, finanças e patrimônio público.

Os entes e poderes públicos estão sujeitos aos tópicos das leis citadas, visto que na execução de suas atividades, o Estado é submetido ao regime jurídico-administrativo, devendo cumprir os fins expressos pela ordem jurídica. O art. 37 da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988) prevê um conjunto de princípios aplicados à Administração Pública, destacando-se o princípio da legalidade que impõe ao Estado o cumprimento de suas próprias leis para garantir a melhor execução da atividade pública. Nesse sentido, a contabilidade pública, além de observar os princípios e as técnicas inerentes à contabilidade como ciência, deve também, em qualquer de suas atividades, estar legitimada pelo ordenamento jurídico e ao fiel cumprimento das leis aplicáveis à Administração Pública.

## 2.2 LEI COMPLEMENTAR Nº 101, DE 4 DE MAIO DE 2000

Em quatro de maio de dois mil, foi promulgada a Lei Complementar nº 101 (BRASIL, 2000), Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), atendendo à necessidade da criação de lei complementar que tratasse sobre finanças públicas, determinada no art. 163 da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

A Lei de Responsabilidade Fiscal surgiu em um momento em que o país demandava por limites e metas fiscais a fim de diminuir déficits fiscais e de reduzir o valor da dívida pública, decorrentes de improbidade administrativa e de má gestão dos recursos públicos. Segundo Marques (2009): “Internamente, o País se via diante de uma sequência de atos de improbidade administrativa e déficit público que geraram verdadeiro clamor da sociedade por mudanças na condução da coisa pública [...]”. Em busca por eficiência e melhores resultados, a Lei Complementar nº 101 foi concebida pelo Poder Executivo e vista como ferramenta de gestão e de controle das finanças públicas, já que a lei estabelece normas de finanças públicas direcionadas à responsabilidade fiscal, de acordo com o art. 1º §1º:

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das

contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange 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).

Em relação ao orçamento, a lei traz como base fundamental a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei do Orçamento Anual, definindo as matérias e normas gerais para cada lei orçamentária, além de tratar sobre execução do orçamento, cumprimento de metas, previsão e arrecadação de receitas e geração de despesas. A respeito da execução de receitas e despesas públicas, a lei dispõe sobre a responsabilidade dos gestores:

Em relação ao equilíbrio entre receitas e despesas, conforme explicitado no art. 1º, § 1º da referida lei, responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas. Equilíbrio entre receitas e despesas, visando prevenir déficits públicos constantes, limitação da dívida pública a nível prudente, passível de ser administrado com os recursos previstos, de forma a não comprometer os investimentos básicos necessários, e preservação do patrimônio público [...] (RIBEIRO; SOUSA, 2017).

Assim, é exposta a necessidade do equilíbrio orçamentário, em que o montante fixado para as despesas deve ser equivalente ao montante previsto de receita, mediante o cumprimento das metas exigidas, acompanhamento dos resultados e obediência às limitações impostas pela lei. Além disso, a LRF trata da transparência da gestão fiscal e prevê meios para sua realização. Compreendida no acesso das informações de ordem orçamentária e financeira da Administração Pública, Cruz, Silva e Santos (2009) caracterizam a transparência como “todas as atividades realizadas pelos gestores públicos, de maneira que os cidadãos tenham acesso e compreensão daquilo que os gestores governamentais têm realizado [...]”. Ainda, para os autores, a simples publicação dessas atividades não significa transparência, se não forem capazes de comunicar o real sentido que expressam. Para que seja viável a ampla divulgação e acesso dos assuntos de competência da lei, é instituído no art. 48 instrumentos de transparência da gestão fiscal:

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. (BRASIL, 2000).

Destaca-se o Relatório de Gestão Fiscal, que deve ser emitido a cada quadrimestre, contemplando informações referentes, principalmente, às despesas, à dívida consolidada, à concessão de garantias e a operações de crédito. Como os demais instrumentos de transparência, o Relatório de Gestão Fiscal tem de ser de fácil compreensão e disponibilizado em meios eletrônicos de acesso público, o que possibilita a sociedade acompanhar se os recursos públicos estão sendo empregados de forma adequada.

A participação popular e os plenos conhecimento e acompanhamento da sociedade à informação são meios garantidos pela norma como pressuposto da gestão fiscal responsável. Para Vidal e Rodrigues (2006) “[...] tão importante quanto às normas que regulam a aplicação dos recursos públicos é a permanente fiscalização da sociedade e sobre os atos daqueles a quem foi confiada a responsabilidade de geri-los.”. De acordo com Bezerra, Borges e Valmorbidia (2012), a transparência e a prestação de contas constituem requisitos indispensáveis para a realização do exercício social, pois permite a aproximação de governo e

sociedade. Complementando os autores citados, partilha-se das ideias de Grimmelikhuijsen *et al.* (2013) que afirmam que a transparência na gestão pública proporciona aos atores externos monitoramento do funcionamento interno e/ou do desempenho dessa organização ou ator.

### 2.3 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS PÚBLICAS E SUAS ANÁLISES

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP (SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, 2018) - as demonstrações contábeis são a representação estruturada da situação patrimonial, financeira e do desempenho da entidade e são destinadas a satisfazer às necessidades de informação de usuários (contribuintes, parlamentares, credores, fornecedores, mídia e empregados, dentre outros) que não se encontram em condições de exigir relatórios elaborados para atender às suas necessidades específicas. No setor público, a Lei nº 4.320/64 dispõe as demonstrações obrigatórias e os parâmetros para sua elaboração. O art. 101 da lei (BRASIL, 1964) especifica os balanços exigidos para o exercício financeiro, entre essas demonstrações estão o Balanço Orçamentário e Balanço Financeiro.

O Balanço Orçamentário, de acordo com o art. 102 (BRASIL, 1964): “demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas”. Pelo MCASP, o Balanço Orçamentário deve conter as receitas detalhadas por categoria econômica e origem, demonstrando de forma específica a previsão inicial, a previsão atualizada, a receita realizada e o saldo correspondente ao excesso ou à insuficiência de arrecadação, como também as despesas detalhadas por categoria econômica e grupo de natureza, especificando a dotação inicial, a dotação atualizada, as despesas empenhadas, as despesas liquidadas, as despesas pagas e o saldo da dotação. Já o Balanço Financeiro, tratado no art. 103 (BRASIL, 1964): “demonstrará a receita e a despesa orçamentárias bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra orçamentária”, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.

Essas demonstrações podem ser apresentadas em separado ou também incluídas em outro documento público, como por exemplo, relatório anual. Todavia, conforme o MCASP, sua representação adequada exigirá a representação fidedigna dos efeitos das transações, eventos e condições, pelas definições e critérios de reconhecimento para ativos, passivos, receitas e despesas, com divulgação adicional, quando necessária. Além de ser de elaboração obrigatória, as demonstrações contábeis públicas devem ser utilizadas como ferramenta de gestão pública através da interpretação e da análise de dados, conforme art.85 da Lei nº 4.320/64:

Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros. (BRASIL, 1964).

O Manual de Análise dos Demonstrativos e Auditores Contábeis (SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, 2008) institui que a análise das demonstrações contábeis tem como objetivo: “assegurar a consistência e a transparência das informações consolidadas e se fundamenta na avaliação da organização dos dados no formato em que serão divulgados a sociedade”. Há diferentes formas de análise, desde a simples observação de dados até a aplicação de indicadores de desempenhos específicos. Para Santos e Andrade (2013) os indicadores facilitam a interpretação e o melhor entendimento dos usuários.

Kohama (2015) explica que analisar é proceder a uma investigação dos fatos com base nos dados que são apresentados nas peças que fazem parte do conjunto dos Balanços

Públicos, entre elas o Balanço Orçamentário e o Balanço Financeiro. Kohama (2015) propõe a análise dos Balanços Públicos estabelecendo quocientes pré-determinados, os quais devem ser interpretados e devem traduzir os resultados dos dados analisados.

A análise do Balanço Orçamentário possibilita verificar o desempenho do Executivo quanto à execução de suas atividades e à aplicação do recurso público do orçamentário. (BONIFÁCIO; CARDOSO; BARCELOS, VICENTE, 2009). No Quadro 1 estão apresentados os indicadores orçamentários e a definição proposta por Kohama (2015).

**Quadro 1 – Indicadores Orçamentários**

Quociente	Fórmula	Definição
Execução da Receita	$\frac{\text{Receita Realizada}}{\text{Previsão Inicial}}$	Demonstra o quanto foi executado de Receita Realizada em relação à Receita Prevista Inicial.
Execução da Despesa	$\frac{\text{Despesa Empenhada}}{\text{Dotação Atualizada}}$	Demonstra o quanto da Dotação Atualizada foi utilizado em Despesa Empenhada
Equilíbrio Orçamentário	$\frac{\text{Dotação Atualizada}}{\text{Previsão Inicial}}$	Demonstra a relação entre a Dotação Atualizada e a Previsão Inicial.
Execução Orçamentária Corrente	$\frac{\text{Receita Corrente}}{\text{Despesa Corrente}}$	Demonstra o quanto da Receita Corrente foi utilizado em empenho de Despesa Corrente.
Execução Orçamentária de Capital	$\frac{\text{Receita de Capital}}{\text{Despesa de Capital}}$	Demonstra o quanto da Receita de Capital foi utilizado em empenho de Despesa de Capital.
Resultado Orçamentário	$\frac{\text{Receita Realizada}}{\text{Despesa Empenhada}}$	Demonstra o quanto da Receita Realizada foi utilizado para cobertura da Despesa Empenhada.

Fonte: Adaptado de Kohama, 2015.

A análise dos indicadores do Balanço Financeiro tem por finalidade servir de suporte para a avaliação da gestão financeira da entidade (PONTES, 2013). Apresenta-se alguns dos indicadores financeiros (Quadro 2) de Kohama (2015):

**Quadro 2 – Indicadores Financeiros**

Quociente	Fórmula	Definição
Execução Orçamentária	$\frac{\text{Receita Orçamentária}}{\text{Despesa Orçamentária}}$	Demonstra o quanto foi executado de Receita Realizada em relação à Receita Prevista Inicial.
Real da Execução Orçamentária	$\frac{\text{Receita Orçamentária}}{\text{Despesa Orçamentária Paga}}$	Demonstra o quanto da Receita Orçamentária realizada representa em relação ao que foi utilizado em Despesa Orçamentária paga.
Execução Extraorçamentária	$\frac{\text{Receita Extraorçamentária}}{\text{Despesa Extraorçamentária}}$	Demonstra o quanto da Receita Extraorçamentária foi realizada em confronto com o quanto da Despesa Extraorçamentária foi executada.
Resultado da Execução Financeira	$\frac{\text{Receita (Orçamentária + Extraorçamentária)}}{\text{Despesa (Orçamentária + Extraorçamentária)}}$	Demonstra a soma dos recebimentos e pagamentos ocorridos.

Fonte: Adaptado de Kohama, 2015.

## 2.4 ESTUDOS RELACIONADOS

A pesquisa de Santos e Castro (2015) trata do impacto da informação contábil na gestão pública, com o objetivo de identificar como a contabilidade aplicada ao setor público pode auxiliar o gestor na tomada de decisão. É apresentada, no artigo, uma série de conceitos relevantes para o entendimento de normas aplicadas à contabilidade pública e elaboração das demonstrações contábeis. E, por fim, constata-se que as informações disponibilizadas nas demonstrações e nos relatórios contábeis servem de embasamento na tomada de decisão dos gestores públicos, mas, para isso, devem dispor de dados fidedignos e confiáveis; sendo possível, assim, elaborar estratégias para aumento da arrecadação e diminuição de despesas, estimular a cobrança dos créditos de dívida ativa, projetar o cumprimento de obrigações, entre outras decisões que podem ser tomadas pelo gestor público a partir das demonstrações e relatórios contábeis.

Bonifácio *et al.* (2009) realizam a análise das demonstrações contábeis de 2005 a 2007 do município de Braço do Norte, SC, por meio de indicadores apresentados por Kohama (2015). Através do estudo, conclui-se que as demonstrações contábeis servem de base para o gestor público tomar suas decisões, pois oferecem informações necessárias para identificar de que maneira estão sendo empregados os recursos públicos, verificar eventuais falhas na gestão financeira a fim de otimizar os resultados, e cumprir os objetivos e metas exigidos em lei.

Resende, Gomes e Leroy (2016) analisam a gestão pública do Município de Rio Paranaíba/MG por meio da análise de balanços dos exercícios de 2014 e 2015, utilizando quocientes aplicáveis ao Balanço Orçamentário e Balanço Financeiro. Além de salientar a importância da transparência das contas públicas, a conclusão do estudo aponta a análise das demonstrações contábeis como técnica a ser utilizada no setor público, já que os resultados obtidos servem como instrumento de avaliação da gestão e podem auxiliar os gestores nas tomadas de decisão.

## 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa, quanto à abordagem do problema, é classificada como qualitativa, já que se propõe a verificar a aplicação do princípio de equilíbrio das contas fiscais e de transparência da gestão fiscal. Segundo Oliveira (2011) a pesquisa qualitativa é usada para descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de suas variáveis entre si e com o todo. A finalidade do estudo é análise as características da população, estabelecendo relações entre os exercícios analisados e comparando-as aos resultados publicados pelo governo. Por isso, classifica-se quanto aos objetivos como pesquisa descritiva, pois observa, registra, analisa e ordena dados, sem manipulá-los, procurando descobrir a natureza, características, causas e relações dos fatos. (ALMEIDA, 1996). Em relação aos procedimentos de coleta de dados é classificada como pesquisa documental, já que utiliza de documentos oficiais do Estado como fonte. Documentos esses que são considerados documentos primários, posto que não foram analisados ou interpretados. (GIL, 2008).

A população utilizada para o estudo compreende as demonstrações contábeis do estado do Rio Grande do Sul, nos anos de 2018 e 2019, especificamente Balanço Orçamentário e Balanço Financeiro, bem como o Relatório de Transparência Fiscal. Os balanços foram elaborados pela Contadoria e Auditoria-Geral do Estado (CAGE), já o relatório foi elaborado pela Secretaria de Estado da Fazenda do Rio Grande do Sul (SEFAZ RS) – todos publicados no diário oficial do estado do Rio Grande do Sul e no website vinculado ao governo estadual. As demonstrações foram escolhidas por conterem as contas necessárias para análise de Balanços Públicos proposta por Kohama (2015). Optou-se por

analisar as demonstrações dos exercícios de 2018 e 2019 por serem os mais recentes disponíveis, não levando em conta o exercício de 2020 em razão do estado de calamidade pública do país decretado em vinte de março de dois mil e vinte pelo governo federal. A escolha pelo estado do Rio Grande do Sul justifica-se por ser a localidade da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, instituição de ensino em que a autora presta graduação em Ciências Contábeis.

Para o desenvolvimento desta pesquisa buscou-se embasamento em estudos relacionados, como de Bonifácio *et al.* (2009) e de Resende, Gomes e Leroy (2016), que embora possuam objetivos diferentes ao que foi proposto neste estudo, também utilizaram os quocientes de Kohama (2015) para análise da gestão pública e contribuíram com informações relevantes, aplicadas durante a trajetória da pesquisa. Na análise das demonstrações, as variáveis obtidas pela aplicação dos indicadores são apresentadas e é estabelecida a diferença numérica entre as contas e comparado os valores de cada ano da amostra. Os valores expostos são os dados reais apresentados nos demonstrativos, expressos em reais (R\$), não havendo aplicação de índice de inflação. Os resultados obtidos na aplicação dos quocientes foram arredondados para melhor apresentação e interpretação dos dados. Por fim, foram confrontados os resultados da pesquisa aos resultados publicados pela Secretaria da Fazenda do estado no Relatório de Transparência Fiscal de 2019, por meio da análise documental, que, segundo Richardson (1999), consiste em operações que estudam e analisam um ou vários documentos para investigar as circunstâncias sociais e econômicas relacionadas.

A aplicação deste tipo de estudo em outros estados ou municípios deverá considerar as peculiaridades das normas, demonstrações e informações contábeis aplicáveis ao ente analisado. Outro ponto a destacar é com relação às contas utilizadas na análise das demonstrações, já que Kohama (2015) pré-determina as contas necessárias na aplicação dos quocientes. Portanto, para estudos futuros recomenda-se observar os dados e informações da população e realizar ajustes, se necessário. Apesar de optar-se pelos dados mais recentes publicados pelo estado, o exercício de 2020 não foi considerado na amostra, já que em razão da disseminação do vírus Covid-19, o governo federal e o estado do Rio Grande do Sul decretaram em 2020 estado de calamidade pública. Embora o estado deva conduzir suas decisões baseadas na excepcionalidade de ações direcionadas ao combate da pandemia, as determinações da Lei de Responsabilidade Fiscal devem ser observadas e cumpridas em qualquer ato do governo. Porém, o estado de calamidade pública gera impactos na gestão orçamentária e na economia do país e, conseqüentemente, alterações nas receitas e despesas, o que impossibilitaria a comparabilidade das informações. Por isso, para futuras análises deve-se considerar, além dos aspectos contábeis e normas aplicáveis à Administração Pública, os fatores econômicos e políticos que podem impactar no resultado financeiro.

## **4 ANÁLISE DOS DADOS**

Esta seção tem como objetivo apresentar os resultados das informações extraídas a partir da análise das demonstrações contábeis do estado do Rio Grande do Sul, tendo como base os quocientes de Kohama (2015) na análise de Balanços Públicos e comparar os resultados obtidos com as informações apresentadas no Relatório de Transparência Fiscal do estado.

### **4.1 ANÁLISE DO BALANÇO ORÇAMENTÁRIO**

A análise do Balanço Orçamentário é efetuada a partir dos quocientes de Execução da Receita, Execução da Despesa, Equilíbrio Orçamentário, Execução Orçamentária Corrente,

Execução Orçamentária de Capital e de Resultado Orçamentário. Na aplicação do quociente de Execução da Receita, obteve-se o resultado exposto na Tabela 1:

**Tabela 1 – Quociente de Execução da Receita**

	2018	2019
Receita Realizada	R\$ 66.617.364.658,62	R\$ 70.429.155.608,05
Previsão Inicial	R\$ 70.069.030.650,00	R\$ 73.362.938.931,00
Execução da Receita	0,95	0,96

Fonte: elaborada a partir dos dados obtidos na pesquisa (2021).

O quociente menor que 1 aponta que nos anos analisados a arrecadação foi menor do que a prevista, ou seja, o Estado não atingiu a receita prevista na LOA. O déficit na arrecadação de 2018 é cerca de 3,4 bilhões e em 2019 de 2,9 bilhões. Por outro lado, a relação entre a Despesa Empenhada e a Dotação Atualizada pode ser observada na Tabela 2.

**Tabela 2 – Quociente de Execução da Despesa**

	2018	2019
Despesa Empenhada	R\$ 69.355.126.284,23	R\$ 73.861.635.102,88
Dotação Atualizada	R\$ 74.404.644.585,89	R\$ 77.352.029.367,20
Execução da Despesa	0,93	0,95

Fonte: elaborada a partir dos dados obtidos na pesquisa (2021).

Percebe-se que nos anos de 2018 e 2019 não houve o empenho total do valor autorizado para as despesas. Superficialmente, isso é positivo, porém não se pode afirmar isso, sem ser feita uma análise qualitativa em relação ao atendimento das demandas sociais e à eficiência da gestão pública. Já o Equilíbrio Orçamentário se mantém em ambos os exercícios.

**Tabela 3 – Quociente de Equilíbrio Orçamentário**

	2018	2019
Dotação Atualizada	R\$ 74.404.644.585,89	R\$ 77.352.029.367,20
Previsão Inicial	R\$ 70.069.030.650,00	R\$ 73.362.938.931,00
Execução da Despesa	1,06	1,05

Fonte: elaborada a partir dos dados obtidos na pesquisa (2021).

A dotação para as despesas é maior à previsão inicial de receitas. Para Kohama (2015) o resultado maior que um é considerado normal e complementa sobre resultados diferentes ao obtido.

Caso seja 1 ou menor que 1, a tendência é considerá-lo anormal, desde que os registros estejam corretos, por ser hipótese, na atualidade, atípica, que precisa ser verificada. (KOHAMA, 2015).

A seguir é apresentada a aplicação do quociente de Execução Orçamentária:

**Tabela 4 – Quociente de Execução Orçamentária Corrente**

	2018	2019
Receita Corrente	R\$ 65.263.474.603,65	R\$ 69.589.460.946,36
Despesa Corrente	R\$ 66.204.895.304,52	R\$ 71.321.100.386,21
Execução Orçamentária Corrente	0,99	0,98

Fonte: elaborada a partir dos dados obtidos na pesquisa (2021).

Observa-se que os exercícios analisados apresentam déficit no orçamento corrente, em que as receitas correntes não são suficientes para cobrir as despesas correntes empenhadas em 2018 e 2019. Nesse caso, Kohama (2015) considera o resultado negativo e expõe a

necessidade de encontrar as causas que originam situação tida por ele como atípica. Já o quociente de Execução Orçamentária de Capital exprime a relação entre Receita de Capital Realizada e Despesa de Capital Empenhada, como se pode ver na Tabela 5.

**Tabela 5 – Quociente de Execução Orçamentária de Capital**

	2018	2019
Receita De Capital	R\$ 1.353.890.054,97	R\$ 839.694.661,69
Despesa de Capital	R\$ 3.150.230.979,71	R\$ 3.188.133.174,31
Execução Orçamentária de Capital	0,43	0,26

Fonte: elaborada a partir dos dados obtidos na pesquisa (2021).

A execução orçamentária de capital para os anos de 2018 e 2019 foi deficitária, o que indica a não cobertura das despesas de capital empenhadas pelas receitas de capital realizadas. Segundo Kohama (2015), essa hipótese (resultado menor que 1) tende a ser considerada normal, pressupondo o superávit do orçamento corrente que pode servir como recurso de cobertura das despesas de capital. Porém, não é o caso, já que o quociente de execução orçamentária corrente do estado foi menor que 1. Assim, deve-se verificar posteriormente as causas e as justificativas para esse resultado. Para conclusão da análise do Balanço Orçamentário, observa-se o Quociente de Resultado Orçamentário:

**Tabela 6 – Quociente de Resultado Orçamentário**

	2018	2019
Receita Realizada	R\$ 66.617.364.658,62	R\$ 70.429.155.608,05
Despesa Empenhada	R\$ 69.355.126.284,23	R\$ 73.861.635.102,88
Resultado Orçamentário	0,96	0,95

Fonte: elaborada a partir dos dados obtidos na pesquisa (2021).

Na análise desse quociente evidencia-se o déficit no resultado orçamentário, em que ambos os exercícios analisados e a despesa empenhada foram maiores do que a despesa executada.

Caso o Balanço Orçamentário se apresente com um “déficit” orçamentário de execução, é óbvio que se traduz numa situação negativa, de ponto de vista da execução da Lei de Orçamento do exercício. Entretanto, há que se agir com muita cautela em sua análise e interpretação. (KOHAMA, 2015).

Kohama (2015) ainda aponta que tal situação não pode ser considerada normal, mas ser considerada transitória, ou seja, não deverá ocorrer com frequência. Ressalta-se, portanto, que as análises dos balanços públicos e quocientes não devem ser julgadas apenas pelos resultados numéricos, posteriormente veremos as justificativas e impactos do resultado orçamentário negativo do estado.

## 4.2 ANÁLISE DO BALANÇO FINANCEIRO

Através das informações disponibilizadas no Balanço Financeiro, a análise das contas públicas é efetuada pelos os quocientes de Execução Orçamentária, Real da Execução Orçamentária, Execução Extraorçamentária e de Resultado da Execução Financeira (para os ingressos extraorçamentários, observou-se o disposto no art. 108 da Lei nº 4.320/64 – a exclusão de valores de Restos a Pagar, já que não representam ingressos efetivos de recursos extraorçamentários). Partindo do quociente de execução orçamentário, obtém-se o seguinte resultado:

**Tabela 7 – Quociente de Execução Orçamentária**

	2018	2019
Receita Orçamentária	R\$ 66.617.364.658,62	R\$ 70.429.155.608,05
Despesa Orçamentária	R\$ 69.355.126.284,23	R\$ 73.861.635.102,88
Execução Orçamentária	0,96	0,95

Fonte: elaborada a partir dos dados obtidos na pesquisa (2021).

O resultado menor que 1 indica déficit orçamentário na execução da movimentação financeira do estado. Os valores resultantes da aplicação do quociente são idênticos ao que se observa na Tabela 6 (Quociente de Resultado Orçamentário), porém, neste caso, a aplicação do indicador é sob a perspectiva financeira ocorrida com os recebimentos de receitas orçamentárias e pagamentos de despesas orçamentárias, ou seja, a movimentação financeira do estado é o objeto desta análise. Concomitantemente, o quociente Real da Execução Orçamentária exprime a relação entre Receita Orçamentária e Despesa Orçamentária Paga.

**Tabela 8 – Quociente Real da Execução Orçamentária**

	2018	2019
Receita Orçamentária	R\$ 66.617.364.658,62	R\$ 70.429.155.608,05
Despesa Orçamentária Paga	R\$ 61.030.248.635,76	R\$ 64.980.685.899,97
Real da Execução Orçamentária	1,09	1,08

Fonte: elaborada a partir dos dados obtidos na pesquisa (2021).

O resultado da Tabela 8 é considerado positivo para o estado, já que as receitas orçamentárias foram superiores às despesas orçamentárias pagas. Portanto, não foi necessária a utilização de saldos de exercícios anteriores para o pagamento das despesas do exercício atual, seja em 2018 ou em 2019. Do mesmo modo, analisou-se o desempenho extraorçamentário desses períodos.

**Tabela 9 – Quociente de Execução Extraorçamentária**

	2018	2019
Receita Extraorçamentária	R\$ 48.216.452.738,83	R\$ 40.156.577.241,03
Despesa Extraorçamentária	R\$ 48.197.384.235,59	R\$ 39.647.740.167,79
Execução Extraorçamentária	1,01	1,01

Fonte: elaborada a partir dos dados obtidos na pesquisa (2021).

A execução extraorçamentária, em contraponto à orçamentária, foi positiva e pode indicar que a diferença financiou o pagamento de despesas orçamentárias, o aumento de recursos financeiros ou do Passivo Circulante – o que será observado posteriormente. Por fim, aplica-se o quociente de Resultado da Execução Financeira:

**Tabela 10 – Quociente de Resultado da Execução Financeira**

	2018	2019
Receita Orçamentária + Extraorçamentária	R\$ 144.833.817.397,45	R\$ 110.585.732.849,08
Despesa Orçamentária + Extraorçamentária	R\$ 117.552.510.519,82	R\$ 113.509.375.270,67
Resultado da Execução Financeira	1,23	0,97

Fonte: elaborada a partir dos dados obtidos na pesquisa (2021).

A partir do resultado obtido na Tabela 10, verifica-se se houve superávit ou déficit financeiro. Analisando individualmente, no ano de 2018 para cada 1,00 de despesa realizada houve uma entrada de cerca de 1,23 de recurso, totalizando um superávit de R\$ 272.813.068.77,63. Em 2019, houve uma queda no índice, resultando em um déficit financeiro ao Estado de R\$ 2.923.642.421,59.

#### 4.3 ANÁLISE DO RELATÓRIO DE TRANSPARÊNCIA FISCAL

O Relatório de Gestão Fiscal previsto na LRF (BRASIL, 2000) é denominado pelo Estado como Relatório de Transparência Fiscal (SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO RIO GRANDE DO SUL, 2019) e foi apresentado de forma simplificada e com os limites e descrições de que trata a Lei Complementar – comparativo de despesas, dívida consolidada, operações de crédito, além dos demonstrativos do montante das disponibilidades de despesas liquidadas e empenhadas. Para a análise do Relatório de Transparência Fiscal (RFT) foram extraídas as informações de maior relevância e que se relacionam com a análise dos Balanços Orçamentário e Financeiro realizada neste artigo, para isso se buscaram dados disponíveis no relatório sobre as contas utilizadas nesta análise.

Na análise do Balanço Orçamentário, destacam-se os seguintes resultados: a execução orçamentária, inicialmente, identificou-se um déficit na arrecadação do estado em 2018 e 2019. Mas, em relação às despesas, não há déficit na execução, isto é, os valores empenhados não foram superiores a dotação atualizada dos períodos analisados. Ressalta-se também o déficit no resultado orçamentário em ambos os anos. No RFT, o estado destaca resultados que entende como negativos e os justifica.

O ano de 2019 encerrou com a Receita Total do Estado atingindo R\$ 70,4 bilhões, um crescimento nominal de 5,7% sobre 2018, acima da inflação anual medida pelo IPCA (4,31%). Neste mesmo período, a Despesa Total Empenhada elevou-se em 6,5%, atingindo R\$ 73,8 bilhões, consolidando um déficit orçamentário total de R\$ 3,4 bilhões, R\$ 695 milhões acima de 2018, variação essa diretamente relacionada ao crescimento do déficit previdenciário do Plano Financeiro, que aumentou R\$ 821 milhões no ano. (SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO RIO GRANDE DO SUL, 2019).

Ao reconhecer que os valores de despesas e receitas são de natureza contábil orçamentário e não são, necessariamente, recursos efetivos, o relatório apresenta dois elementos a serem considerados, as transferências para os municípios e repasses intraorçamentários (entre as entidades da própria estrutura do Estado). Ao excluir esses recursos e dispêndios, para uma análise efetiva, embora ocorra uma diminuição no déficit, a situação ainda é negativa para o estado, o que também é observado no próprio relatório.

Caso se considerem apenas as receitas e despesas efetivas (isto é, excluindo transferência de ICMS e IPVA aos Municípios e os recursos intraorçamentários), o resultado foi deficitário em R\$ 3,2 bilhões e, adicionalmente, caso ainda se retire o efeito da antecipação de receitas de ICMS de 2019 para 2018, tal déficit seria de R\$ 2,9 bilhões. (SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO RIO GRANDE DO SUL, 2019).

O Resultado Orçamentário deficitário pode compreender o consumo do superávit de caixa acumulado em exercícios anteriores (caixa líquido positivo após os Restos a Pagar) ou atrasos em pagamentos das despesas liquidadas, este último, é o caso do Rio Grande do Sul, o que é apontado no próprio relatório.

Ao analisar receitas e despesas por suas classificações, o relatório indica crescimento da Receita Total Orçamentária em 2019, em comparação ao ano anterior, que se deve

basicamente à elevação das Receitas Correntes. Em contrapartida, as Receitas de Capital diminuíram significativamente. Essas variações são possíveis de identificar na comparação dos anos de 2018 e 2019 apresentadas nas Tabelas 4 e 5. O relatório ainda trata dos principais fatores para essas variações: o aumento das Receitas Tributárias, que compõem as Receitas Correntes, e a redução no recebimento de operações de crédito e convênios que impactam no montante das Receitas de Capital.

No mesmo sentido, na Despesa Empenhada houve em 2019 crescimento nas Despesas Correntes, sendo o principal motivo as despesas com Pessoal e Encargo. Já em relação às Despesas de Capital na Tabela 5 é possível identificar aumento desse montante de 2018 para 2019, porém o Estado não considera os valores intraorçamentários e as transferências aos municípios e aponta redução dessas despesas no ano de 2019. Diferentemente da proposta de análise de Kohama (2015), o RTF não confronta as Receitas e Despesas Correntes ou de Capital, nem mesmo indica superávit ou déficit de Execução Orçamentária Corrente e de Capital.

Na análise do Balanço Financeiro, o quociente de Execução Orçamentária é idêntico ao quociente de Resultado Orçamentário, sendo assim, as informações extraídas do relatório para comparação deste já foram apresentadas, não sendo necessário expor novamente os resultados. Já em relação aos demais quocientes financeiros (Real da Execução Orçamentária, Execução Extraorçamentária e Resultado da Execução Financeira) não há no RTF dados para o confronto com os indicadores. Torna-se evidente a importância da divulgação dessas informações para a análise do desempenho e da gestão pública. Em seu estudo, Resende, Gomes e Leroy (2016) expõem a importância da transparência das contas públicas como forma de acompanhamento da gestão dos recursos públicos que possibilita a fiscalização pela sociedade dos atos praticados pelos gestores.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Este estudo teve como objetivo analisar o desempenho orçamentário e financeiro do estado do Rio Grande do Sul, sob o aspecto de equilíbrio das contas públicas e de transparência da gestão fiscal. Para atingi-lo, foram utilizados os indicadores de Balanços Públicos de Kohama (2015) e, posteriormente, os resultados obtidos na análise foram confrontados aos apresentados no Relatório de Transparência Fiscal do Estado.

De modo geral, os indicadores aplicados no Balanço Orçamentário apresentaram resultados negativos (déficit), tanto na aplicação dos quocientes de Kohama (2015), como no próprio relatório do Estado. Já os indicadores aplicados no Balanço Financeiro evidenciaram que a execução orçamentária do Estado foi deficitária. Entretanto, no quociente de Real da Execução Orçamentária e nos demais quocientes financeiros, que consideram valores extraorçamentários, houve melhor desempenho, em especial, apontou-se superávit financeiro em 2018. Os resultados da análise financeira não foram confrontados ao relatório, por não haver dados suficientes para a comparação das informações.

Através da análise das demonstrações contábeis, foi possível verificar o equilíbrio das contas públicas, se houve déficit, equilíbrio ou superávit em determinadas contas, conforme apresentado na análise dos resultados. A análise das demonstrações contábeis serve como instrumentos de avaliação da gestão pública ao verificar se as receitas são suficientes para o cumprimento das obrigações do Estado e observar as variações de gastos e da arrecadação durante determinado período.

A transparência pressupõe, em suma, fácil acesso e compreensão das atividades realizadas do Estado. Ao comparar os resultados da pesquisa aos resultados apresentados pelo Estado é possível observar como é realizada a transparência da gestão fiscal. Em relação a isso, o RTF, em sua estrutura é sucinto, objetivo e de fácil compreensão, através dele o Estado

não omite a gravidade da situação em que se encontra e reconhece os resultados negativos durante o exercício. Contudo, também, expõem esforços para o controle de despesas e medidas em busca da estabilidade das contas públicas.

O fechamento do ano de 2019 comprova a grave situação de déficit do Governo do Rio Grande do Sul, com altíssima proporção de gastos obrigatórios, demonstrando a necessidade de persistir num amplo ajuste fiscal [...] além de um esforço para aumento da arrecadação e da atividade econômica no Estado. (SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO RIO GRANDE DO SUL, 2019).

A declaração vai ao encontro do estudo de Bonifácio *et al.* (2009), que conclui que as análises das demonstrações contábeis proporcionam uma melhor visão da aplicação de recursos e verificação de eventuais falhas para correção no exercício seguinte, o que auxilia na tomada de decisões. E, Santos e Castro (2015) descrevem que as informações contábeis devem servir como embasamento na tomada de decisão para elaboração de estratégias e projeções.

Visto isso, infere-se que as demonstrações contábeis devem ser elaboradas além da finalidade de cumprir a legislação, mas como ferramenta para tomada de decisão e instrumento de transparência, que possibilita à população o acompanhamento da gestão dos recursos públicos. Assim, os resultados da pesquisa mostraram-se relevantes não apenas para o alcance do objetivo estabelecido, mas também como forma de análise do desempenho e gestão da Administração Pública do Estado.

A principal limitação do estudo foi a dificuldade de obter informações de natureza financeira do estado, sendo evidente que a obtenção de dados financeiros, principalmente sobre Receita e Despesa Extraorçamentária, acrescentaria na elaboração da pesquisa. Em contrapartida, as informações contábeis de natureza orçamentária publicadas pelo ente constituíram-se em recursos fidedignos e valiosos à construção da pesquisa.

Como sugestão para estudos futuros, propõe-se que seja feita a análise de demonstrações de secretarias e de órgãos públicos, observando a dependência de recursos advindos do Tesouro do Estado e de recursos próprios ou de fundos para sua manutenção. Considerando os aspectos contábeis e os fatores econômicos que podem impactar o resultado orçamentário e financeiro, outros indicadores também podem ser utilizados.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Maria Lúcia Pacheco de. **Como elaborar monografias**. 4. ed. Belém: Cejup, 1996.

ARRUDA, Daniel Gomes; ARAÚJO, Inaldo. **Contabilidade Pública: da Teoria à Prática**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade Pública: Teoria, técnica de elaboração de balanços e 500 questões**. 3 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

BEZERRA, Rafael Oliveira; BORGES, Loreci João; VALMORBIDA, Sandra Mara Iesbik. Análise das prestações de contas na internet da universidade do estado de Santa Catarina. **Revista GUAL**. Florianópolis, v. 5, n. 1, jan./abr., 2012.

BONIFÁCIO *et al.*. As Demonstrações Contábeis previstas na Lei nº 4.320/64: a análise de resultados como uma forma de contribuição ao Gestor Público em sua Tomada de Decisões.

In: ENCONTRO NACIONAL DA ANPAD, 33., 2009, São Paulo. **Anais [...]**. ANPAD, 2009.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 03 mai. 2020.

BRASIL. **Lei nº 101, de 04 de janeiro de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm). Acesso em: 25 abr. maio 2020.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/14320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm). Acesso em: 10 jun. 2020.

CAGLIONI, Renata dos Santos Gonçalves. **A Contabilidade Pública e a Lei de Responsabilidade Fiscal na Gestão Pública**. 2019. Trabalho de conclusão de curso (Especialização) - Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Veranópolis, 2019. Disponível em: <https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/202297/001106340.pdf?sequence=1>. Acesso em: 30 mar 2021.

CRUZ, Cláudia Ferreira; SILVA, Lino Martins; SANTOS, Ruthber. Transparência da gestão fiscal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios do estado do Rio de Janeiro. In: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO DA INFORMAÇÃO, II, Recife, 2009. **Anais [...]** Anpad, 2009.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GRIMMELIKHUIJSEN, Stephan *et al.*. The Effect of Transparency on Trust in Government: A Cross-National Comparative Experiment. **Public Administration Review**. Florida, v. 73, n. 4, 2013.

KOHAMA, Helio. **Balancos Públicos: Teoria e Prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MARQUES, Jales Ramos. **Introdução à Lei de Responsabilidade Fiscal**. TCU, ISC. Brasília, 2009.

METZNER, Cláudio Marcos; BRAUM, Loreni Maria dos Santos; TORMEM, Dirceu Silvio; BERTOLINI, Geysler Rogis Flor. Licitações e transparência na contabilidade pública. **Revista Gestão Pública Práticas e Desafios**. Pernambuco, v. 5, n. 2, 2014.

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva. **Métodos da Pesquisa Contábil**. São Paulo: Atlas, 2011.

PALUDO, AUGUSTINHO. PALUDO. **Administração pública: teoria e questões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010

PELLINI, Ana Maria. **Os Sistemas de Planejamento, Execução e Controle Da Gestão Pública - Uma Nova Proposta para o Rio Grande do Sul**. 2003. Dissertação (Mestrado em Economia) - Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2003.

PONTES, Isabel Cristina Lousada. **Análise das demonstrações contábeis do Governo do Estado do Ceará no período de 2002 a 2011. 2013.** TCC (Graduação em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013.

REIS, Anderson de Oliveira; ALMEIDA, Fernanda Maria de Almeida; FERREIRA, Marco Aurélio Marques. Relações entre corrupção percebida e transparência orçamentária: um estudo com abordagem cross-national. **Revista Contemporânea de Contabilidade.** Santa Catarina, v. 15, n. 37, out./dez., 2018.

RESENDE, Erilma Carmo da Silva; GOMES, José Batista; LEROY, Rodrigo Silva Diniz. Análise de Balanços na Contabilidade Pública do Município de Rio Paranaíba. **Revista Brasileira de Gestão e Engenharia.** São Gotardo, jul/dez, 2016.

RIBEIRO, Douglas Marcelo Rodrigues; SOUSA, Fabiano Ribeiro de. **A Importância da Contabilidade e a Lei de Responsabilidade Fiscal na Administração Pública.** Jussara. Revista Saber Eletrônico. Jussara, v.1, n. 0, out/dez, 2017.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: métodos e técnicas.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SANTOS, Geovane Camilo; ANDRADE, Sandro Ângelo. Análise por meio de Indicadores Patrimoniais, Financeiros e Orçamentários da Prefeitura de Patos de Minas. Monte Carmelo. **Revista de Auditoria Governança e Contabilidade (RAGC).** Monte Carmelo, v.1, n.2, 2013. Disponível em: <https://www.fucamp.edu.br/editora/index.php/ragc/article/view/292/259>. Acesso em: 20 abr. 2021.

SANTOS, Mauren Corrêa dos; CASTRO, Roberta Graziella Vivian. O papel da contabilidade aplicada ao setor público na tomada de decisões. In: CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL, 15., 2015, Bento Gonçalves. **Anais [...].** CCRS, 2015.

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO RIO GRANDE DO SUL. **Relatório de Transparência Fiscal.** Porto Alegre, 2019. Disponível em: [https://www.fazenda.rs.gov.br/conteudo/14527/relatorio-de-transparencia-fiscal-\(rtf\)](https://www.fazenda.rs.gov.br/conteudo/14527/relatorio-de-transparencia-fiscal-(rtf)). Acesso em: 08 de set. 2021.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL - STN. **Manual de Análise dos Demonstrativos e Auditores Contábeis.** Brasília, 10 de setembro 2008. Disponível em: [https://conteudo.tesouro.gov.br/manuais/index.php?option=com\\_content&view=article&id=1588:021003-manual-de-analise-dos-demonstrativos-e-auditores-contabeis&catid=754&Itemid=700](https://conteudo.tesouro.gov.br/manuais/index.php?option=com_content&view=article&id=1588:021003-manual-de-analise-dos-demonstrativos-e-auditores-contabeis&catid=754&Itemid=700). Acesso em: 16 abr. 2021.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL - STN. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.** 8 ed. Brasília, 18 dezembro 2018 Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2019/26>. Acesso em: 15 abr. 2021.

SILVA, Daiane Rodrigues da Silva; BONACIM, Carlos Alberto Grespan. A Influência da Lei De Responsabilidade Fiscal na Gestão das Contas Públicas Segundo A Percepção De Um Contador. **Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão**. Rio de Janeiro, v. 5, n. 2, jul./dez., 2010.

SOARES, Maurélio *et al.*. 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, set./out., 2011.

VIDAL, Marcelo de Brito; RODRIGUES, Angelita da Mota Ayres. Relatório de Gestão Fiscal no âmbito da Justiça Federal. **Revista CEJ**. Brasília, v. 10, n. 32, mar. 2006.