

ANA MARIA LIMA DOS SANTOS

**ANÁLISE DE INDICADORES ECONÔMICO-FINANCEIROS DA
GESTÃO PÚBLICA: UM ESTUDO DE CASOS MÚLTIPLOS EM
ENTIDADES FEDERAIS INDIRETAS DO MUNICÍPIO DE MANAUS**

Dissertação apresentada à Faculdade de Estudos Sociais da
Universidade Federal do Amazonas como requisito parcial para
a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis, área de
concentração Controladoria e Contabilidade Organizacional

Orientadora: Prof^a. Mariomar de Sales Lima, D.Sc.

MANAUS
2008

Ficha Catalográfica
(Catalogação realizada pela Biblioteca Central da UFAM)

Santos, Ana Maria Lima dos

S237a Análise de indicadores econômico-financeiros da gestão pública: um estudo de casos múltiplos em entidades federais indiretas do município de Manaus / Ana Maria Lima dos Santos. - Manaus: UFAM, 2008.

177 f.; il.

Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) —
Universidade Federal do Amazonas, 2008.

Orientadora: Prof^a. Mariomar de Sales Lima, D.Sc.

1. Contabilidade pública 2. Balanço (Contabilidade) 3.
Administração pública I. Lima, Mariomar de Sales II.
Universidade Federal do Amazonas III. Título

CDU 336.11(811.3)(043.3)

ANA MARIA LIMA DOS SANTOS

**ANÁLISE DE INDICADORES ECONÔMICO-FINANCEIROS DA
GESTÃO PÚBLICA: UM ESTUDO DE CASOS MÚLTIPLOS EM
ENTIDADES FEDERAIS INDIRETAS DO MUNICÍPIO DE MANAUS**

Dissertação apresentada à Faculdade de Estudos Sociais da
Universidade Federal do Amazonas como requisito parcial para
a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis, área de
concentração Controladoria e Contabilidade Organizacional.

Aprovada em 02/09/2008

BANCA EXAMINADORA:

Prof^a Dra. Mariomar de Sales Lima, Presidente
Universidade Federal do Amazonas (UFAM)

Prof^a Dra. Luiza Maria Bessa Rebelo, Examinador Interno
Universidade Federal do Amazonas (UFAM)

Prof^o Dr. Max Fortunato Cohen, Examinador Externo
Universidade Estadual do Amazonas (UEA)

Manaus

2008

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço a Deus que me proporcionou saúde, força e coragem para suportar a dura jornada de conciliação entre o trabalho, fonte de sustento, e o mestrado, fonte de conhecimento.

Aos meus familiares, que são a base de minha sustentação, pelo carinho e paciência, indispensáveis na trajetória deste trabalho. Em especial, agradeço a meus pais, Luiz e Vicentina pelo amor que me dedicaram e seus exemplos de vida, tornando-me um ser humano melhor.

À Professora Doutora Mariomar de Sales Lima, pela árdua missão de tornar este curso uma realidade e pela orientação valiosa, com dedicação, atenção e paciência, mesmo envolvida com inúmeras responsabilidades e afazeres. A você agradeço meu crescimento intelectual e reafirmo minha amizade e eterna gratidão.

Aos demais professores do Programa, pelos valiosos ensinamentos em sala de aula e contribuições para a minha formação profissional e pessoal.

Aos colegas de turma, que se tornaram bons amigos ao longo dessa jornada, sempre presentes e dispostos a estender a mão com desprendimento pessoal em prol do grupo. Obrigada a todos pelo meu crescimento pessoal proporcionado pela convivência com vocês.

Aos funcionários da Secretaria do Programa do Departamento de Mestrado Profissional em Contabilidade e Controladoria da UFAM, Luis e Auxiliadora (*in memoriam*) pela forma atenciosa e gentil com que sempre me trataram durante esse período de estudo e convívio.

Ao amigo Alípio Firmo pela leitura crítica e a minha sobrinha Mônica pelo apoio operacional na realização desse trabalho.

À Prof^a. Dra. Ilse Maria Beuren e a todos aqueles que, com sua valiosa colaboração, permitiram a concretização deste curso de Mestrado no Amazonas.

A todos que, de alguma forma, contribuíram para esta realização, o meu mais sincero agradecimento.

Às vezes, só uma mudança do ponto de vista é suficiente
para transformar uma obrigação cansativa em uma
interessante oportunidade.

Albert Flanders

RESUMO

O estudo centra-se na avaliação do desempenho da gestão pública em Entidades Federais indiretas do Município de Manaus, com vistas a disponibilizar, para seus gestores e a sociedade em geral, informações que proporcionem um maior entendimento acerca da gestão dos recursos públicos. Para tanto, se utiliza como fundamento: a importância da informação contábil, sua estruturação na contabilidade pública, incluindo o ciclo orçamentário e os sistemas de contas nos quais são contabilizados os fatos e atos da administração pública; a evidenciação das demonstrações contábeis exigidas na área pública; os indicadores contábeis e as técnicas de análise de balanço que interpretam os demonstrativos contábeis por meio desses indicadores. Relativamente, aos aspectos metodológicos, realizou-se uma pesquisa descritiva, por meio de estudo de caso, utilizando-se, para tratar os dados, a análise documental e de conteúdo. Como fonte principal de consulta adotou-se os demonstrativos contábeis de quatro Entidades, totalizando 16 balanços objetos de exame. Os resultados encontrados possibilitaram avaliar os desempenhos orçamentário, financeiro e econômico, relativo ao exercício de 2006, além de permitir comparações entre as Entidades. Concluiu-se que a situação orçamentária nas quatro Unidades apresentou-se deficitária, enquanto a situação financeira apresentou um pequeno déficit em uma Unidade e equilíbrio nas outras três. Os demais indicadores mostraram que houve aumento patrimonial em duas Entidades e nas outras duas houve redução.

PALAVRAS-CHAVE: Informação Contábil; Indicadores Contábeis; Análise de desempenho.

ABSTRACT

The study focuses on the performance assessment of public management in indirect Federal Entities in the Municipal District of Manaus, with a view to making information that enables a greater understanding as to the management of public resources to their managers and to society in general. The following are used as foundation: the importance of the accounting information, its structure in public accounting, including the budgeting cycle and the account systems whereby the public administration facts and acts are accounted for; the evidence of the accounting demonstrations as required in the public area; the accounting indicators and the balance analysis techniques, which interpret the accounting statements through such indicators. As to the methodological aspects, a descriptive research, through case study by using the documental and content analysis in order to treat the data. As the main source of study, the accounting statements of four Entities in a total of 16 balances as objects of examination. The ensuing results have enabled us to assess the budgeting, financial and economic performance, relative to 2006 fiscal year, in addition to allowing comparisons among the Entities. It was concluded that the budgeting situation of the four Units was found to be deficient, whilst the financial situation showed a small deficit in one of the Units and equilibrium in the other three. The other indicators showed an equity increase in two Entities and a decrease in the other two.

Keywords: Accounting Information; Accounting Indicators; Performance Analysis

LISTA DE ABREVIATURA

BGU	Balanço Geral da União
CEFET/AM	Centro Federal de Educação Tecnológica do Amazonas
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
COF	Coordenações de Orçamento e Finanças
CNPJ	Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica
CPF	Cadastro de Pessoa Física
DOU	Diário Oficial da União
DVP	Demonstração das Variações Patrimoniais
EAF/MNS	Escola Agrotécnica Federal de Manaus
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IEO	Independente de Execução Orçamentária
IN	Instrução Normativa
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MEC	Ministério da Educação
MDIC	Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior
NE	Nota de Empenho
OGU	Orçamento Geral da União
PPA	Plano Plurianual
RCL	Receita Corrente Líquida
RGF	Relatório de Gestão Fiscal
RREO	Relatório Resumido de Execução Orçamentária
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
SUFRAMA	Superintendência da Zona Franca de Manaus
TSA	Taxa de Serviço Administrativo
UFAM	Universidade Federal do Amazonas
UG	Unidades Gestoras
ZFM	Zona Franca de Manaus

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Modelo de Balanço Orçamentário	38
Quadro 2: Modelo de Balanço Financeiro.....	39
Quadro 3: Modelo de Balanço Patrimonial.....	41
Quadro 4: Modelo das Demonstrações das Variações Patrimoniais.....	43
Quadro 5: Quociente de execução da receita.....	49
Quadro 6: Quociente de equilíbrio orçamentário.....	50
Quadro 7: Quociente de cobertura de créditos adicionais.....	50
Quadro 8: Quociente de execução da despesa.....	51
Quadro 9: Quociente do resultado orçamentário.....	51
Quadro 10: Quociente da execução orçamentária.....	54
Quadro 11: Quociente financeiro real da execução orçamentária.....	54
Quadro 12: Quociente da execução orçamentária corrente.....	55
Quadro 13: Quociente da execução orçamentária de capital	55
Quadro 14: Quociente da execução extra-orçamentária.....	56
Quadro 15: Quociente do resultado da execução financeira.....	57
Quadro 16: Quociente do resultado dos saldos financeiros.....	58
Quadro 17: Quociente da situação financeira	60
Quadro 18: Quociente da situação permanente.....	61
Quadro 19: Quociente do limite de endividamento I.....	62
Quadro 20: Quociente do limite de endividamento II.....	65
Quadro 21: Quociente do dispêndio da dívida –II.....	66
Quadro 22: Quociente do resultado patrimonial.....	67
Quadro 23: Quociente da mutação patrimonial passiva.....	68
Quadro 24: Quociente da mutação patrimonial ativa.....	69
Quadro 25: Quociente do resultado das mutações patrimoniais.....	70
Quadro 26: Quociente do resultado das variações patrimoniais IEO.....	70
Quadro 27: Quociente do resultado das variações na parte permanente.....	71
Quadro 28: Quociente patrimonial da execução orçamentária.....	72
Quadro 29: Quociente do resultado das variações patrimoniais.....	73
Quadro 30: Indicadores do Balanço Orçamentário.....	83
Quadro 31: Indicadores do Balanço Orçamentário da UFAM.....	85
Quadro 32: Resultado Orçamentário da UFAM.....	87/125
Quadro 33: Indicadores do Balanço Orçamentário da SUFRAMA	88
Quadro 34: Resultado Orçamentário da SUFRAMA	90/130
Quadro 35: Indicadores do Balanço Orçamentário do CEFET/AM.....	91
Quadro 36: Resultado Orçamentário do CEFET/AM.....	93/135
Quadro 37: Indicadores do Balanço Orçamentário da EAF/MNS.....	93
Quadro 38: Resultado Orçamentário da EAF/MNS.....	95/139
Quadro 39: Indicadores do Balanço Financeiro.....	96
Quadro 40: Indicadores do Balanço Financeiro da UFAM.....	98
Quadro 41: Resultado Financeiro da UFAM.....	99/126
Quadro 42: Indicadores do Balanço Financeiro da SUFRAMA	100
Quadro 43: Resultado Financeiro da SUFRAMA	101/131
Quadro 44: Indicadores do Balanço Financeiro do CEFET/AM.....	102
Quadro 45: Resultado Financeiro do CEFET/AM.....	103/136
Quadro 46: Indicadores do Balanço Financeiro da EAF/MNS.....	104
Quadro 47: Resultado Financeiro da AF/MNS.....	105/141
Quadro 48: Indicadores do Balanço Patrimonial.....	106

Quadro 49: Indicadores do Balanço Patrimonial da UFAM.....	107
Quadro 50: Resultado Patrimonial da UFAM.....	108/127
Quadro 51: Indicadores do Balanço Patrimonial da SUFRAMA	108
Quadro 52: Resultado Patrimonial da SUFRAMA	110/132
Quadro 53: Indicadores do Balanço Patrimonial do CEFET/AM.....	110
Quadro 54: Resultado Patrimonial do CEFET/AM.....	111/137
Quadro 55: Indicadores do Balanço Patrimonial da EAF/MNS.....	112
Quadro 56: Resultado Patrimonial da EAF/MNS.....	113/142
Quadro 57: Indicadores da DVP.....	114
Quadro 58: Indicadores da DVP da UFAM.....	115
Quadro 59: Resultado da DVP da UFAM.....	117/128
Quadro 60: Indicadores da DVP da SUFRAMA	118
Quadro 61: Resultado da DVP da SUFRAMA	120/133
Quadro 62: Indicadores da DVP do CEFET/AM.....	121
Quadro 63: Resultado da DVP do CEFET/AM.....	122/138
Quadro 64: Indicadores da DVP da EAF/MNS.....	123
Quadro 65: Resultado da DVP da EAF/MNS.....	124/143
Quadro 66: Análise Comparativa entre as Unidades Pesquisadas.....	145

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Execução da Receita da UFAM	86
Gráfico 2: Execução da Despesa da UFAM.....	86
Gráfico 3: Resultado Orçamentário da UFAM em milhões de reais	87
Gráfico 4: Percentual de diferença entre a receita e a despesa da UFAM.....	87
Gráfico 5: Execução da Receita da SUFRAMA.....	89
Gráfico 6: Execução da Despesa da SUFRAMA.....	89
Gráfico 7: Resultado Orçamentário da SUFRAMA em milhões de reais.....	90
Gráfico 8: Percentual de diferença entre a receita e a despesa da SUFRAMA.....	90
Gráfico 9: Execução da Receita do CEFET/AM	92
Gráfico 10: Execução da Despesa do CEFET/AM.....	92
Gráfico 11: Resultado Orçamentário do CEFET/AM em milhões de reais.....	92
Gráfico 12: Percentual de diferença entre a receita e a despesa do CEFET/AM	92
Gráfico 13: Execução da Receita da EAF/MNS.....	94
Gráfico 14: Execução da Despesa da EAF/MNS.....	94
Gráfico 15: Resultado Orçamentário da EAF/MNS em milhões de reais.....	95
Gráfico 16: Percentual de diferença entre a receita e a despesa da EAF/MNS.....	95
Gráfico 17: Composição da Receita da UFAM.....	98
Gráfico 18: Composição da Despesa da UFAM.....	98
Gráfico 19: Composição da Receita da SUFRAMA.....	100
Gráfico 20: Composição da Despesa da SUFRAMA.....	100
Gráfico 21: Composição da Receita do CEFET/AM.....	102
Gráfico 22: Composição da Despesa do CEFET/AM.....	102
Gráfico 23: Composição da Receita da EAF/MNS.....	104
Gráfico 24: Composição da Despesa da EAF/MNS.....	104
Gráfico 25: Composição do Balanço Patrimonial da UFAM.....	108
Gráfico 26: Composição do Balanço Patrimonial da SUFRAMA.....	109
Gráfico 27: Composição do Balanço Patrimonial do CEFET/AM.....	111
Gráfico 28: Composição do Balanço Patrimonial da EAF/MNS.....	112
Gráfico 29: Composição das Variações Ativas da UFAM.....	117
Gráfico 30: Composição das Variações Passivas da UFAM.....	117
Gráfico 31: Composição das Variações Ativas da SUFRAMA.....	119
Gráfico 32: Composição das Variações Passivas da SUFRAMA.....	119
Gráfico 33: Composição das Variações Ativas do CEFET/AM.....	122
Gráfico 34: Composição das Variações Passivas do CEFET/AM.....	122
Gráfico 35: Composição das Variações Ativas da EAF/MNS.....	124
Gráfico 36: Composição das Variações Passivas da EAF/MNS.....	124
Gráfico 37: Resultado dos Indicadores Contábeis da UFAM.....	129
Gráfico 38: Resultado dos Indicadores Contábeis da SUFRAMA.....	134
Gráfico 39: Resultado dos Indicadores Contábeis do CEFET/AM.....	139
Gráfico 40: Resultado dos Indicadores Contábeis da EAF/MNS.....	144
Gráfico 41: Comparativo da Execução Orçamentária nas Entidades Pesquisadas..	146
Gráfico 42: Comparativo da Execução Financeira nas Entidades Pesquisadas.....	147
Gráfico 43: Comparativo do Resultado Patrimonial nas Entidades Pesquisadas....	147
Gráfico 44: Comparativo do Resultado das Variações Patrimoniais.....	149

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	14
Tema e Problema de Pesquisa	15
Objetivos do Estudo.....	16
Justificativas do Estudo	16
Organização da estrutura	17
1 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	19
1.1 <i>Informação Contábil</i>	19
1.2 <i>Contabilidade Pública</i>	21
1.2.1 <i>Ciclo orçamentário</i>	23
1.2.2 <i>Sistemas de contas da contabilidade pública</i>	26
1.2.3 <i>Plano de contas da Administração Federal</i>	27
1.3 <i>Demonstrações contábeis públicas</i>	29
1.3.1 <i>Balanco Orçamentário</i>	31
1.3.2 <i>Balanco Financeiro</i>	38
1.3.3 <i>Balanco Patrimonial</i>	41
1.3.4 <i>Demonstrações das Variações Patrimoniais</i>	43
1.4 <i>Indicadores Contábeis</i>	46
1.4.1 <i>Análise e interpretação do Balanco Orçamentário</i>	49
1.4.2 <i>Análise e interpretação do balanço financeiro</i>	52
1.4.3 <i>Análise e interpretação do balanço patrimonial</i>	59
1.4.4 <i>Análise e interpretação das variações patrimoniais</i>	68
2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	74
2.1 <i>Questões Norteadoras</i>	74
2.2 <i>Delineamento da Pesquisa</i>	74
2.3 <i>Critérios de seleção das Entidades</i>	76
2.4 <i>Procedimentos de Coleta e Análise de Dados</i>	76
2.5 <i>Limitações da Pesquisa</i>	76
3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	79
3.1 <i>Descrição do perfil das entidades pesquisadas</i>	79
3.1.1 <i>Centro Federal de Educação Tecnológica (CEFET/AM)</i>	79
3.1.2 <i>Universidade Federal do Amazonas (UFAM)</i>	79
3.1.3 <i>Escola Agrotécnica Federal de Manaus (EAF/MNS)</i>	80
3.1.4 <i>Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA)</i>	81
3.2 <i>Análise e interpretação das Categorias</i>	82
3.2.1 <i>Análise e interpretação da Categoria Balanco Orçamentário</i>	83
3.2.1.1 <i>Análise e interpretação da categoria balanço orçamentário na UFAM</i>	84
3.2.1.2 <i>Análise e interpretação da categoria balanço orçamentário na SUFRAMA</i>	87
3.2.1.3 <i>Análise e interpretação da categoria balanço orçamentário no CEFET/AM</i>	90
3.2.1.4 <i>Análise e interpretação da categoria balanço orçamentário na EAF/MNS</i>	93
3.2.3 <i>Análise e Interpretação da Categoria Balanco Financeiro</i>	95
3.2.3.1 <i>Análise e interpretação da categoria balanço financeiro na UFAM</i>	97
3.2.3.2 <i>Análise e interpretação da categoria balanço financeiro na SUFRAMA</i>	100
3.2.3.3 <i>Análise e interpretação da categoria balanço financeiro no CEFET/AM</i>	102
3.2.3.4 <i>Análise e interpretação da categoria balanço financeiro na EAF/MNS</i>	104
3.2.4 <i>Análise e interpretação da Categoria Balanco Patrimonial</i>	105
3.2.4.1 <i>Análise e interpretação da categoria balanço patrimonial na UFAM/AM</i>	107
3.2.4.2 <i>Análise e interpretação da categoria balanço patrimonial na SUFRAMA</i>	108
3.2.4.3 <i>Análise e interpretação da categoria balanço patrimonial no CEFET/AM</i>	110
3.2.4.4 <i>Análise e interpretação da categoria balanço patrimonial na EAF/MNS</i>	112
3.2.4 <i>Análise e interpretação da Categoria Demonstração das Variações Patrimoniais</i> .	113
3.2.4.1. <i>Análise e interpretação da categoria demonstração das variações patrimoniais na UFAM</i>	115
3.2.4.2. <i>Análise e interpretação da categoria demonstração das variações patrimoniais na SUFRAMA</i>	117

3.2.4.3. <i>Análise e interpretação da categoria demonstração das variações patrimoniais do CEFET</i>	120
3.2.4.4 <i>Análise e interpretação da categoria demonstração das variações patrimoniais da EAF/MNS</i>	122
3.2.5 <i>Análise e Interpretação Consolidada das quatro categorias</i>	124
3.2.5.1. <i>Análise e Interpretação Consolidada das Demonstrações Contábeis da UFAM</i>	125
3.2.5.2. <i>Análise e Interpretação Consolidada das Demonstrações Contábeis da SUFRAMA</i>	130
3.2.5.3. <i>Análise e Interpretação Consolidada das Demonstrações Contábeis do CEFET/AM</i>	135
3.2.5.4. <i>Análise e Interpretação Consolidada das Demonstrações Contábeis da EAF/MNS</i>	139
3.2.6 <i>Análise comparativa entre as Unidades Pesquisadas</i>	145
CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES.....	150
<i>Conclusão</i>	150
<i>Recomendações</i>	152
REFERÊNCIAS	154
GLOSSÁRIO.....	158
ANEXO 1 - BALANÇO ORÇAMENTÁRIO DA UFAM.....	169
ANEXO 2 - BALANÇO FINANCEIRO DA UFAM.....	170
ANEXO 3 - BALANÇO PATRIMONIAL DA UFAM.....	171
ANEXO 4 - DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DA UFAM.....	172
ANEXO 5 - BALANÇO ORÇAMENTÁRIO DA SUFRAMA	173
ANEXO 6 - BALANÇO FINANCEIRO DA SUFRAMA	174
ANEXO 7 - BALANÇO PATRIMONIAL DA SUFRAMA.....	175
ANEXO 8 - DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DA SUFRAMA .	176
ANEXO 9 - BALANÇO ORÇAMENTÁRIO DO CEFET	177
ANEXO 10 - BALANÇO FINANCEIRO DO CEFET	178
ANEXO 11 - BALANÇO PATRIMONIAL DO CEFET	179
ANEXO 12 - DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DO CEFET	180
ANEXO 13 - BALANÇO ORÇAMENTÁRIO DA EAF/MNS	181
ANEXO 14 - BALANÇO FINANCEIRO DA EAF/MNS	182
ANEXO 15 - BALANÇO PATRIMONIAL DA EAF/MNS.....	183
ANEXO 16 - DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DA EAF/MNS .	184

INTRODUÇÃO

Controlar, no sentido de acompanhar o desempenho das atividades organizacionais, e implementar correções, eventualmente, necessárias de procedimentos, é parte relevante das funções de Gestores. Nesse sentido, ressaltam-se as colocações de Bio (1996, p. 44) ao enfatizar que “[...] a essência do planejamento e do controle é a tomada de decisões. Esta, por sua vez, depende de informações oportunas, de conteúdo adequado e confiável”.

Corroborando com as colocações do referido autor, Cassarro (1988) diz que “[...] o controle para ser eficaz deve se realizar em tempo útil e oportuno e, quando necessário, ser seguido de sanções”. Para tanto, o modelo de informação deve ser estruturado com base na análise dos modelos de decisão e mensuração empregados (BEUREN, 2000, p. 28), vez que conforme argumenta Guerreiro (1999): “[...] a **informação** é matéria-prima do processo de tomada de decisão. Informação útil é a que atende às necessidades específicas dos gestores, segundo as áreas nas quais eles atuam, as operações que desenvolvem e os conceitos que lhes façam sentido lógico”.

Por sua vez, Riccio (2002) salienta que a informação tem sido de grande importância para as organizações desde a época que se iniciou a era industrial e agrícola, atendendo às mais diversas finalidades. Esclarece que, na atualidade, está se vivendo a era da informação, a qual serve como “origem de valor”, pois capacitam as firmas no planejamento e na tomada de decisões.

A despeito do assunto, destaca-se a opinião de Beuren (2000, p.77) ao afirmar que “[...] a informação ágil sobre os processos organizacionais, com procedimentos analíticos rigorosos, para fomentar decisões, não menos ágeis, resulta importante potencial para o gestor tomar decisões muito mais acertadas do que aquele que se baseia apenas na sua experiência e conhecimento”. A autora salienta ainda que:

A informação é fundamental no apoio às estratégias e processos de tomada de decisão, bem como no controle das operações empresariais. Sua utilização representa uma intervenção no processo de gestão, podendo, inclusive, provocar mudança organizacional, à medida que afeta os diversos elementos que compõem o sistema de gestão. (Idem).

Porém, argumenta que o processo de gestão precisa estar consubstanciado com sistemas de avaliação de desempenho da operacionalização da estratégia da empresa. Em outras palavras, deve haver monitoramento e reavaliação das operações diárias da empresa, a fim de garantir sincronismo entre a definição e a execução da estratégia.

Ante as colocações dos autores, infere-se que as informações devem ser estruturadas com o objetivo de prover conhecimentos úteis e tempestivos aos usuários, auxiliando-os no controle e no processo de tomada de decisões. Tal assertiva fundamenta-se no fato de que o recurso informacional viabiliza o conhecimento das causas e dos fatores que interferem no desempenho organizacional, pois serve de base para realizar previsões e controles de ordem contábil e administrativa.

Tema e Problema de Pesquisa

As necessidades informacionais mencionadas, anteriormente, não se restringem ao segmento empresarial, aplicando-se também ao setor governamental, vez que a informação contábil deve propiciar revelação suficiente sobre a Entidade, de modo a facilitar a concretização dos propósitos do usuário.

No caso específico das entidades públicas, o objetivo da Contabilidade é fornecer informações a seus usuários por meio da identificação, da mensuração e da explicitação do orçamento e dos eventos econômicos, consubstanciados nos relatórios e nas análises desenvolvidas pelos contadores. De modo a produzir informações que possam fornecer suporte ao processo decisório dos dirigentes públicos e divulgar para a sociedade como os recursos arrecadados são aplicados.

Ocorre de determinados tipos de usuários das informações contábeis, quer sejam estes do segmento público ou privado, não sendo profissionais dessa área do conhecimento, defrontarem-se com dificuldades no entendimento das informações disponibilizadas, o que, muitas vezes, restringe a sua utilidade. Em razão do exposto e, ainda, considerando a necessidade de informações precisas e coerentes com a realidade institucional, que possibilitem a tomada de decisão com certo grau de confiança, desenvolveram-se alguns métodos de avaliação do rendimento das organizações.

Tais métodos são aplicados, utilizando-se as informações contidas nas demonstrações contábeis, visando possibilitar a extração de indicadores úteis à avaliação do desempenho dos resultados alcançados. Com esses métodos, se favorece ao fornecimento de informação que possa contribuir para a identificação e escolha de alternativas mais adequadas no processo decisório, quer seja este público ou privado.

Na área privada, a análise das demonstrações contábeis, comprovadamente, vem auxiliando diversos usuários da contabilidade em seus processos decisórios, já na área pública o seu uso é pouco difundido. Nesse sentido, buscou-se, na literatura, modelos de análise das demonstrações contábeis para avaliar a gestão do administrador público, por meio de indicadores contábeis, a fim de verificar o desempenho dos resultados alcançados.

Ante aos fundamentos apresentados, a questão deste estudo se traduz na seguinte pergunta:

“Qual o desempenho da gestão pública em entidades federais indiretas do Município de Manaus?”

Objetivos do Estudo

O objetivo geral deste estudo consiste em evidenciar o desempenho da gestão pública em entidades federais indiretas do Município de Manaus, com vistas a disponibilizar, para seus gestores e a sociedade em geral, informações que proporcionem um maior entendimento acerca da gestão dos recursos públicos.

Em se tratando de objetivos específicos pretende-se:

- a) Identificar os relatórios contábeis elaborados em entidades públicas e que são adotados como base informacional no modelo de análise apresentado na literatura;
- b) Tabular os dados contidos nos referidos relatórios de modo a facilitar o processo de extração de índices;
- c) Extrair os referidos indicadores, agrupando-os em um quadro de modo a facilitar o procedimento de análise;
- d) Interpretar os resultados encontrados, à luz da teoria pertinente, de maneira a evidenciar o desempenho da gestão pública nas entidades pesquisadas.

Justificativas do Estudo

A análise de demonstrações contábeis é uma das mais interessantes aplicações na área contábil e, certamente, difunde a importância da contabilidade aos profissionais não diretamente vinculados à área. Compreende um conjunto de técnicas que vem auxiliando diversos usuários da contabilidade em seus processos decisórios.

A técnica de análise de balanços é largamente utilizada no setor privado, em função basicamente da necessidade dos usuários externos em conhecer a situação econômica e financeira de determinada organização. Por meio dela, podem ser verificadas questões de rentabilidade, resultados de lucros e perdas, índices de liquidez, dentre outros, já na área

pública, o foco é a boa gestão dos recursos públicos e a transparência na evidenciação dessas informações.

A experiência pessoal na área da Contabilidade Pública no Órgão de Controle Interno do Governo Federal permitiu compreender que o processo de gestão realizado nas entidades públicas tem empregado relatórios contábeis de grande importância para a tomada de decisão. Todavia, em razão da carência de estudos que analisem o uso desses relatórios e a possibilidade de transformar os dados neles contidos em informação útil para o controle da gestão e para tomada de decisão, constituíram as razões básicas que levaram à escolha do tema.

Por conseguinte, justifica-se o desenvolvimento deste estudo, em virtude das possíveis contribuições que os seus resultados poderão trazer à gestão das entidades públicas que precisam ter seus recursos administrados de modo eficaz, a fim de que sejam capazes de cumprir a missão para a qual foram estruturadas.

Optou-se por utilizar o modelo de análise por quociente, porque essa técnica possibilita obter uma visão ampla da entidade, por meio da avaliação da influência ou proporção de um elemento sobre outro. Com essa técnica o gestor poderá obter informações, dentre outras, sobre a execução orçamentária, a movimentação financeira e a variação patrimonial da Instituição.

A pesquisa, além de favorecer uma comparação entre teoria e prática, propicia novos horizontes e a possibilidade de propor o uso mais eficiente e eficaz das informações econômico-financeiras na gestão das Entidades Federais brasileiras. Contribui para que estas cumpram adequadamente a missão para a qual foram instituídas.

Espera-se que os resultados encontrados possam contribuir para com a teoria já existente, ampliando o conhecimento sobre a utilização da informação contábil como ferramenta de avaliação da gestão pública, contribuindo assim, para tomada de decisão. Em termos empíricos, fornecendo subsídios aos gestores das entidades sob análise, no sentido de otimizar recursos escassos com prestação de serviços de qualidade, o que, por sua vez, trará contribuição socioeconômica para o público em geral, beneficiário das entidades estudadas.

Organização da estrutura

Considerando o problema de pesquisa e os objetivos estabelecidos neste estudo, definiu-se estruturá-lo da seguinte forma: após essa introdução, abrangendo o problema de pesquisa, as perguntas de pesquisa, o objetivo geral e os específicos, a justificativa e

relevância do estudo e a estrutura do trabalho, apresenta-se a fundamentação teórica, que consiste na sustentação ao estudo.

Iniciou-se, abordando assuntos relacionados à informação contábil, sua estruturação na contabilidade pública, incluindo o ciclo orçamentário e os sistemas de contas nos quais são contabilizados os fatos e atos da administração pública. Destaca-se, ainda, a evidenciação das demonstrações contábeis exigidas na área pública e, se apresenta os indicadores contábeis e as técnicas de análise de balanço que interpretam os demonstrativos contábeis por meio desses indicadores, conforme apresentado na literatura.

A segunda seção é específica à metodologia de pesquisa aplicada no estudo, explicando o delineamento da pesquisa, as Unidades de estudo selecionadas, realização da coleta, análise dos dados e as limitações da pesquisa.

Já na terceira seção consta a identificação das entidades objeto de estudo, a aplicação prática do modelo teórico, utilizando as demonstrações contábeis das unidades de estudos, referente ao exercício de 2006, bem como a análise e interpretação dos resultados encontrados. Por fim, apresenta-se a conclusão e recomendações para novos estudos.

1 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Esta seção contém os aportes teóricos que subsidiarão todo o processo de investigação científica, abordando a importância das informações contábeis, a estruturação da contabilidade pública, incluindo o ciclo orçamentário e os sistemas de contas. Descreve-se, ainda, a evidenciação das demonstrações contábeis exigidas na área pública e finaliza com a descrição de indicadores contábeis e suas técnicas de análise.

1.1 Informação Contábil

A sociedade atual está centrada na informação e no conhecimento, o que tem refletido fortemente no processo de gestão. A expressão de que a informação é o maior bem de uma organização torna-se, a cada dia, mais verdadeira. Dessa forma, as empresas estão percebendo que o sucesso ou fracasso depende cada vez mais de como gerenciam e usam as informações (MOSCOVE et. al, 2002, p. 22).

Hendriksen e Van Breda (2007) fazem uma distinção entre “dados” e “informação”, afirmando que os primeiros quando conhecidos, ou não interessam ao usuário, ou não constituem informação. Esta por sua vez, pode ser definida como um dado que representa uma surpresa para quem a obtém. Além disso, pela informação consegue-se reduzir a incerteza, transmitir ao responsável pela decisão uma mensagem com valor superior a seu custo e provocar reações.

Discorrendo sobre o assunto, Oliveira (2005, p. 36) destaca que dado “[...] é qualquer elemento identificado em sua forma bruta que, por si só, não conduz a uma compreensão de determinado fato ou situação” e informação “[...] é o dado trabalhado que permite ao executivo tomar decisões”, ou seja, o que distingue dado ou um conjunto de dados de informação, a qual auxilia no processo decisório, é o conhecimento que ela propicia ao tomador de decisões.

Corroborando com os autores citados anteriormente, Davis (apud Nakagawa, 1993) diz que “[...] informação é o dado que foi processado para seu receptor e que apresenta valor real ou percebido para suas decisões correntes ou prospectivas”. Nesse sentido, Drucker (1998, 48) considera informação “dados dotados de relevância e propósito”.

Dessa forma, a informação é o resultado da análise dos dados existentes na empresa, devidamente registrados, classificados, organizados, relacionados e interpretados em um determinado contexto, para transmitir conhecimento e permitir a tomada de decisão de forma

otimizada. A tomada de decisão refere-se à conversão das informações em ação. Portanto, decisão é uma ação tomada com base na análise de informações (OLIVEIRA, 2005).

Nesse contexto, a informação possui no âmbito da Contabilidade uma grande relevância, pois representa um elemento essencial para se tomar decisões. Ela é definida por Arima (2002 p. 80) como “[...] um dado trabalhado e processado dentro das especificações exigidas pelos usuários com significado próprio, relevante e utilizada para gerar uma ação derivada do processo de tomada de decisão”. Nessa mesma linha, Iudícibus (2004, p. 22) afirma que a função da contabilidade se mantém inalterada ao longo do tempo, no sentido de que ela busca, desde sempre, prover seu usuário de informação útil ao processo decisório.

Dessa forma, as informações geradas pela contabilidade devem propiciar aos seus usuários base segura às suas decisões, pela compreensão da situação demonstrada, seu desempenho, sua evolução, riscos e oportunidades que oferece. Ou seja, a informação contábil deve ser consistente, clara, para alcançar o objetivo pelo qual foi concebida, no sentido de evitar divergências em suas análises, pois assim, comprometeria conseqüentemente a própria informação.

A informação contábil se expressa por diferentes meios, como demonstrações contábeis, escrituração ou registros permanentes e sistemáticos, documentos, livros, planilhas, listagens, notas explicativas, mapas, pareceres, laudos, diagnósticos, prognósticos, orçamentos, relatórios os mais variados devido às inúmeras necessidades permanentes ou transitórias dos usuários.

Segundo Hendriksen e Van Breda (2007, p. 95), a inteligibilidade ou a compreensão da informação proposta depende da natureza do usuário. Nesse sentido, a produção de informações, por meio de indicadores contábeis, poderá facilitar o entendimento dos balanços públicos por parte dos gestores e pela sociedade em geral.

Na área pública, o aparato legal, com destaque a Lei n. 4.320 de 1964, que definiu o emprego de determinados Relatórios econômico-financeiros na Administração Pública, e a Lei Complementar nº. 101, de 4 de maio de 2000, que deu ênfase à necessidade de clareza e transparência nos Demonstrativos Contábeis, constituíram iniciativas reveladoras da importância que a informação contábil possui para os processos de gestão das instituições governamentais. A seção seguinte abordará como a informação contábil está estruturada na contabilidade pública.

1.2 Contabilidade Pública

Uma área de estudo das mais ricas na Ciência Contábil em razão de suas inúmeras peculiaridades, é a aplicada aos entes públicos. Esse ramo estuda, registra, demonstra e avalia os atos e fatos ligados à Administração Pública, elaborando relatórios periódicos necessários à tomada de decisão e acompanhando a execução orçamentária. Segundo Pires (1996, p. 98), “[...] contabilidade pública é o ramo da Contabilidade que estuda, orienta, controla e demonstra a organização e a execução da Fazenda Pública, o Patrimônio Público e suas variações”.

No Brasil, a Contabilidade Pública advém diretamente da legislação. O principal dispositivo legal é a Lei 4.320/64, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Assim, comanda o artigo 85 da mencionada lei:

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, levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Um dos grandes diferenciais da contabilidade pública adotada no Brasil em relação à privada é o fato de esta adotar o regime de competência. A primeira, por força do art. 35 da Lei n. 4.320/64, adota o chamado regime contábil misto, ou seja, para as despesas utiliza o regime de competência e para as receitas, o de caixa.

Essa dicotomia tão criticada pelos cientistas contábeis fere o princípio da competência, contudo, os contadores deverão buscar mecanismos para eliminá-la, afinal, todo o referencial conceitual da Ciência Contábil é o suporte basilar para a diversidade de especializações da contabilidade (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2007). Os preceitos doutrinários da Ciência Contábil são também adotados na área pública: princípios e convenções, técnicas de registro pelo método das partidas dobradas, método de avaliação de estoque, método de elaboração de balancetes, de balanços e outros.

Conforme Lei 4.320/64, a Contabilidade Pública está interessada não apenas em registrar os fatos contábeis, mas registrar, também, os atos contábeis praticados pelo administrador. Tais atos poderão alterar qualitativa e quantitativamente o patrimônio, sejam de natureza orçamentária (Previsão da Receita, Fixação da Despesa, Empenho, Descentralização de Créditos, etc.); ou meramente administrativos (Contratos, Convênios, Acordos, Ajustes, Avais, Fianças, Valores sob responsabilidade, Comodatos de Bens, etc.).

Portanto, as entidades governamentais estão obrigadas a se organizarem, devidamente, a fim de atenderem às suas finalidades precípuas e às determinações legais e constitucionais. Para a área federal o Decreto 93.872 de 23/12/86 estabelece em seus artigos 130 e 136, o seguinte:

A contabilidade da União será realizada através das funções de orientação, controle e registro das atividades de administração financeira e patrimonial, compreendendo todos os atos e fatos relativos à gestão orçamentário-financeira e da guarda ou administração de bens da União ou a ela confiados. A contabilidade deverá evidenciar, em seus registros, o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a despesa realizada à conta dos mesmos créditos, as dotações disponíveis e os recursos financeiros programados.

Todos os eventos derivados da execução orçamentária, financeira e patrimonial da União processam-se por meio do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI. Este é constituído com base em um sistema de teleinformática, que permite a contabilização e controle em tempo real da execução orçamentária, financeira e patrimonial da União, por meio de terminais existentes em todo território nacional.

O SIAFI é um sistema de informações computadorizado que tem como fundamento a contabilidade. Assim, a Contabilidade Pública do Governo Federal se desenvolveu, ajudando a evidenciação das informações contábeis em tempo quase real. A qualquer momento, é possível emitir as demonstrações contábeis e conhecer os saldos orçamentários e financeiros de qualquer Unidade Gestora, colaborando com o controle e a tomada de decisão.

Tradicionalmente, a Contabilidade vem sendo conduzida pela visão da área privada. Nessa área, a empresa ganha sentido, quando tem em sua própria formação um patrimônio que é colocado em giro para produzir resultados. Como decorrência, a essência básica da Contabilidade aplicada à administração privada passa a concentrar-se na existência e na preservação do patrimônio e tem como função: dar informações sobre o mesmo (CASTRO e GARCIA, 2004).

Na área pública, isso acontece de forma diferente, pois o enfoque está no orçamento e nas finanças. O orçamento é a própria essência do gasto público e as finanças bem controladas asseguram as condições para o cumprimento dos compromissos assumidos pelos governantes. O patrimônio a ser controlado (contabilizado) pelos órgãos e entidades públicas deve ser considerado tão somente os bens com características de uso restrito. Os bens de uso geral (rodovias, praças, viadutos, quadras esportivas etc.) não são objetos da Contabilidade Pública, mesmo sendo construídos e mantidos com recursos públicos.

O campo de aplicação da Contabilidade Pública abrange a administração direta e indireta dos três níveis de governo: federal, estadual/distrital e municipal, sendo:

- Administração Direta: as unidades integrantes do governo federal, estadual/distrital e municipal dos três poderes: Judiciário, Poder Legislativo e Poder Executivo (Presidência da República e suas secretarias, Ministérios civis e militares, Tribunais, Câmara dos Deputados, Senado Federal);

- Administração Indireta: composta por pessoas jurídicas, ou entidades, vinculadas à administração direta, que executam atividades administrativas de interesse do Estado, de forma descentralizada. Possuem personalidade jurídica própria e compreendem as seguintes categorias de entidades: autarquias; empresas públicas; sociedades de economia mista; e fundações.

Na área pública, o orçamento é a peça fundamental para o funcionamento da máquina administrativa, haja vista que sem ele quase nada pode ser feito. Dada à importância que o orçamento tem, a Contabilidade Pública concentra esforços no registro do orçamento aprovado e, principalmente, no acompanhamento de sua execução.

Nesse sentido, Petri (1987, p.12-3) afirma: “[...] Pode-se, por conseguinte, afirmar que, sob o aspecto contábil o lucro está para as entidades de Direito Privado, da mesma forma que a execução orçamentária está para as entidades de Direito Público”. Assim, o orçamento público entendido como peça autorizativa para arrecadação de recursos financeiros (receitas) e realização de gastos (despesas), é também considerado objeto da Contabilidade Pública.

1.2.1 Ciclo orçamentário

Para a realização da Contabilidade Pública, é importante entender o ciclo orçamentário, que segundo Slomski (2001, p.218-219), “[...] compõe-se de quatro etapas básicas: Elaboração e Aprovação, Execução, Controle e Avaliação.” Na fase de elaboração, são fixados os objetivos para o período em que será posto em realização o orçamento, tendo por base o Plano Plurianual (PPA) e a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).

A Constituição Federal de 1988 trouxe diretrizes inovadoras de grande significado para a gestão pública, entre as quais, destaca-se a criação dos novos instrumentos: Plano Plurianual (PPA) e a Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO). Com esses novos instrumentos, valoriza-se o planejamento, as administrações obrigam-se a elaborar planos de médio prazo, os quais mantêm vínculos estreitos com os orçamentos anuais. Além disso, a Constituição criou condições objetivas para a efetiva observância do princípio da universalidade, ou seja, a inclusão de todas as receitas e despesas no processo orçamentário comum (GIACOMONI, 2005).

As propostas orçamentárias são elaboradas pelas Unidades Gestoras–UG, a partir dos objetivos e das metas definidas para o exercício seguinte consolidadas em nível de Órgão pelas Coordenações de Orçamento e Finanças (COF) e remetidas a Secretaria de Orçamento e Finanças (SOF) do Ministério do Planejamento (MP), que gera a proposta orçamentária da União. Após a avaliação, que pode redundar em remanejamentos e cortes e, de acordo com a Lei Orçamentária Anual - LOA, o orçamento da união é aprovado pelo Congresso e publicado no Diário Oficial da União -DOU.

Após a sua aprovação, encontra-se apto a ser executado e controlado pela Contabilidade Governamental. Esta instância concentra esforços na criação de mecanismos contábeis que viabilizem o acompanhamento e a evidenciação de sua execução, apresentando-se com características peculiares e especiais.

A próxima etapa do ciclo orçamentário é a execução, fase em que é realizado o que foi previsto nos projetos e nas atividades previstas na LOA. Kohama (2000, p.70) assinala que, nesta etapa verifica-se a concretização anual dos objetivos e metas determinadas. Nessa fase, após a aprovação da LOA, a SOF gera os arquivos com as informações das dotações orçamentárias aprovadas para os órgãos, e que são remetidos a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) para registro no SIAFI.

De posse das informações registradas no sistema, as COF definem os limites orçamentários das UG sob sua jurisdição e procedem à descentralização e transferência dos créditos, permitindo, assim, que se inicie a execução orçamentária. Essa descentralização pode ser externa ou interna, as quais, segundo Giacomoni (2005, p.287), assim se conceituam:

Descentralização Interna de Crédito – Provisão: é a denominação dada à cessão de crédito orçamentário entre unidades orçamentárias ou unidades gestoras integrantes do mesmo Órgão (Ministério) ou entidade integrante dos orçamentos fiscal e da seguridade social.

Descentralização Externa de Crédito ou Destaque – é a cessão de crédito orçamentário entre unidades orçamentárias ou unidades gestoras integrantes de diferentes Órgãos (Ministérios) ou entidades.

As UG passam então a firmar contratos para aquisição de bens e serviços, no sentido de cumprir suas metas; emite os empenhos, a partir da contratação desses bens e serviços, formalizando os compromissos financeiros assumidos com fornecedores e prestadores de serviço. O empenho representa o 1º estágio da despesa orçamentária e é feito no momento da contratação do serviço, da aquisição do material ou bem, da obra e da amortização da dívida.

Uma vez efetuada a entrega do bem adquirido, ou efetivada a prestação dos serviços contratados e, de acordo com sua programação financeira, a UG, de posse dos documentos comprobatórios, procede à liquidação da despesa, ou efetua o pagamento ao fornecedor,

simultaneamente, à liquidação. Dessa forma, encerra-se a execução financeira e realizada, automaticamente, a contabilização dos atos e fatos praticados pela UG. A liberação dos recursos é efetuada pela STN por meio dos seguintes instrumentos:

Cota – é a figura pela qual a STN coloca à disposição das autoridades dos Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo os limites de autorização de saque.

Repasse – é a liberação de recursos financeiros de um Órgão Setorial de Programação Financeira para outro Órgão de Programação Financeira, destes para as Entidades da Administração Indireta e entre estas, se de órgãos diferentes.

Sub-Repasse – é a transferência de recursos financeiros dos órgãos Setoriais de Programação Financeira para a UG de sua jurisdição, ou seja, é a transferência financeira de recursos entre entidades de um mesmo órgão.

Na fase de controle, nos termos do artigo 75, da Lei nº. 4.320/64, a finalidade do controle da execução orçamentária compreenderá a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa; o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações; a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos; o cumprimento do programa de trabalho, expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Nesse sentido, o acompanhamento das execuções orçamentária e financeira focaliza a execução de planos e programas para que metas e objetivos delineados sejam atingidos; a administração deve acompanhar, analisar e avaliar os resultados obtidos, comparando-os com o que foi planejado e corrigir possíveis falhas que se tenham verificado; estão sujeitos aos Controles Interno e Externo (REIS, 2001). O administrador deve controlar os gastos públicos e demonstrar o que está sendo feito com o dinheiro.

A fase da avaliação encerra o ciclo orçamentário, todavia, como no final do exercício financeiro, geralmente o Poder Executivo incumbe-se de iniciar a elaboração do novo orçamento, raramente se verifica a efetivação dessa etapa. Se a avaliação é uma forma de mensurar o desempenho de programas, é necessário definir medidas para a aferição do resultado obtido.

Elas são denominadas de *critérios de avaliação* e, nesse ponto, se encerra o consenso sobre aspectos conceituais e metodológicos no campo da avaliação de programas ou políticas públicas, dando lugar ao que se poderia chamar de um autêntico *emaranhado conceitual*, que representa um obstáculo ao uso mais freqüente dessa ferramenta gerencial no setor público. Dessa forma, este estudo busca aplicar um modelo de avaliação com base em indicadores contábeis.

1.2.2 Sistemas de contas da contabilidade pública

A Contabilidade Pública brasileira está estruturada por sistemas que permitem identificar a natureza das contas envolvidas no registro dos atos e fatos praticados pelo administrador público. Esses sistemas viabilizam a elaboração das demonstrações contábeis e o controle das execuções orçamentária, financeira e patrimonial; representam um conjunto de contas de mesma natureza, mantendo a independência entre eles de forma que os registros – método das partidas dobradas – sejam equilibrados por sistemas.

Para Viana (*apud* PETRI, 1987, p. 24), “Sistema de Contas é um conjunto de contas coordenadas em relação a um objeto complexo – o patrimônio, crédito, gestão financeira, previsão entre outros.” Petri, no entanto, acrescenta a esse conceito a autonomia das contas integrantes de um mesmo sistema, lembrando, porém, que essas só podem ser movimentadas em contrapartida com as demais contas do mesmo grupo.

Desse modo, para melhor atender aos aspectos legais, regulamentares e técnicos na contabilidade pública, as contas são segregadas em quatro grupos, os quais apresentam características comuns e dão origem aos sistemas de contas: financeiro, patrimonial, orçamentário e de compensação. O sistema orçamentário visa ao controle do orçamento público, evidenciando, de um lado, a perspectiva da arrecadação de receitas (previsão) e sua execução (valores efetivamente recolhidos aos cofres públicos) e, de outro, a fixação das despesas – que são determinadas com base na estimativa de receita e de sua execução.

O sistema financeiro tem por objetivo demonstrar o fluxo de caixa das entidades governamentais, evidenciando o montante disponível, os valores comprometidos no curto prazo, bem como as origens e as aplicações dos recursos. A execução da receita e despesa que alimentam o sistema orçamentário também é fonte alimentadora do sistema financeiro.

Pode-se dizer que o sistema financeiro abrange todos os ingressos e todos os dispêndios de natureza financeira, sejam orçamentárias ou extra-orçamentárias. As contas integrantes desse sistema visam a compor o balanço financeiro, evidenciando as entradas e as saídas de recursos, sejam decorrentes do orçamento ou não, mas que, de alguma forma afetam o caixa público.

O sistema patrimonial procura registrar as entradas e saídas dos componentes do ativo permanente, dos bens estocados, os direitos e obrigações realizáveis e exigíveis no longo prazo, sejam ou não em decorrência da execução orçamentária, bem como evidencia o resultado do exercício (saldo patrimonial). Esse sistema pode ser afetado em decorrência de

fatos financeiros que, normalmente, são decorrentes da execução orçamentária, bem como as decorrentes de fatos extra-orçamentários.

A Contabilidade governamental se utiliza, também, do sistema de compensação. As contas contábeis que o integram têm função precípua de controle, sendo que as decorrentes de fatos que podem vir a afetar o patrimônio – tais como: recebimento de garantias em geral, registro de convênios, contratos, acordos ajustes e outros do gênero – compõem, sem afetá-la, a estrutura do balanço patrimonial.

1.2.3 Plano de contas da Administração Federal

De acordo com a Lei 4.320/64, a organização do sistema de informações deverá ser executada conforme a orientação de um Plano de Contas a ser estruturado, com base nos princípios fundamentais de Contabilidade e nas exigências da Administração. O Plano de Contas consiste em uma estruturação ordenada e sistematizada das contas utilizadas pela entidade. O Plano contém as diretrizes técnicas gerais e especiais que orientam os registros dos fatos ocorridos e dos atos praticados na entidade.

No governo federal, pela Instrução Normativa (IN) n. 23, de 23/12/86, DOU/Suplemento n. 248, de 30/12/1986, a STN aprovou as normas gerais sobre o Plano de Contas Único da Administração Federal. Conforme consubstancia essa instrução, o Plano de Contas deve permitir:

- a) A identificação, a classificação e a escrituração contábil, pelo método das partidas dobradas, dos atos e fatos de uma gestão, de maneira padrão, uniforme e sistemática;
- b) Evidenciar a situação de dados quantos, a qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas e administrem ou guardem bens pertencentes ou confiados a uma gestão;
- c) O conhecimento da composição e situação do patrimônio envolvido;
- d) A determinação dos custos dos serviços industriais;
- e) O acompanhamento e controle da execução orçamentária, evidenciando a receita prevista, lançada, realizada e a realizar, bem como a despesa autorizada, empenhada, realizada e as dotações disponíveis;
- f) O levantamento de Balanço Orçamentário, Financeiro e Patrimonial das variações patrimoniais e dos resultados;
- g) A análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros;
- h) A individualização de devedores e credores com a especificação necessária ao controle contábil do direito ou obrigação;
- e i) O controle contábil dos direitos e obrigações oriundos de ajustes ou contratos de interesse da Gestão.

Assim, pode-se deduzir que a estrutura do Plano de Contas da União objetiva, principalmente:

- realçar o estado patrimonial e suas variações, concentrando as contas típicas de controle nos grupos de compensação, de forma a propiciar o conhecimento mais adequado da situação econômico-financeira de uma gestão administrativa;

- padronizar o nível de informação dos órgãos da administração direta e indireta, com a finalidade de auxiliar o processo de tomada de decisão, facilitando a elaboração do Balanço Geral da União; e

- permitir, através da relação de contas e tabelas, a manutenção de um sistema integrado de informações orçamentárias, financeiras e patrimoniais na administração pública federal, com a extração de relatórios necessários à análise gerencial, inclusive balanços e demais demonstrações contábeis.

Segundo a IN/STN n. 08/96, a estrutura das contas do Plano de Contas da União é composta de sete níveis de desdobramento: classe, grupo, subgrupo, elemento, subelemento, item e subitem. O primeiro nível da estrutura do Plano de Contas da União representa a classificação máxima na agregação das contas, sendo dividido em seis classes: ativo, passivo, despesa, receita, resultado diminutivo do exercício e resultado aumentativo do exercício.

Cada classe existente no Plano de Contas da União é desdobrada em grupos, compondo o seu segundo nível que, por sua vez, são desdobrados em subgrupos e, assim, sucessivamente. Quando, antes da intitulação de determinadas contas, aparecer o sinal = (igual), isto indica a necessidade de tratamento em nível individualizado (conta corrente), peculiar a cada conta, tendo por objetivo proporcionar a flexibilidade no gerenciamento dos dados desejados.

As contas redutoras ou retificadoras são identificadas através do sinal * (asterisco) existente entre a codificação e a intitulação das mesmas. As contas podem ser agrupadas em:

a) Escrituradas: admitem registros e subdividem-se em sintéticas e analíticas, sendo as primeiras, aquelas que não exigem conta corrente (c/c), por exemplo: (1.1.2.1.0.00.00 Créditos a Receber) e as segundas as que exigem c/c, por exemplo: 2.1.2.1.1.00.00 = Fornecedores (com c/c corrente: CNPJ/CPF ou UG + Gestão).

b) Não escrituradas: não admitem registros; compreendem o somatório dos valores escriturados em seus desdobramentos. Exemplo: 2.1.2.1.0.00.00 – Obrigações a Pagar

O Plano de Contas indica, para cada conta contábil em nível de escrituração, o sistema contábil a que a mesma pertence, facilitando a análise gerencial, inclusive o levantamento de Balanços e Demonstrações Contábeis:

O – Orçamentário: indica as contas contábeis que pertencem ao grupo do Ativo e Passivo Compensado, que tenham interferência direta no controle do detalhamento da execução orçamentária da Receita da Despesa;

F – Financeiro: indica as contas contábeis que pertencem às classes do Ativo e Passivo, Variações Ativas e Passivas, bem como Receitas e Despesas, destacando estas duas

últimas, uma vez que as contas que compõem essas classes pertencem, exclusivamente, a este sistema e, que, de forma mediata ou imediata, venham a interferir nos recursos financeiros disponíveis;

P – Patrimonial: indica as contas contábeis pertencentes às classes do Ativo, em que estão demonstradas as aplicações dos recursos, e do Passivo, em que estão demonstradas as aplicações dos recursos aplicados no Ativo, bem como as variações Ativas e Passivas, que não interferem, diretamente, na composição das disponibilidades e obrigações pendentes ou em circulação;

C – Compensação: indica as contas contábeis que pertencem ao grupo do Ativo e Passivo Compensado com função precípua de controle. Ainda que algumas pertençam ao subgrupo da Execução Orçamentária da Receita e da Despesa, sua interferência ocorre no acompanhamento da Programação Financeira e de outras que integrem o subgrupo das Compensações Ativas e Passivas Diversas.

Integra também o Plano de Contas, a Tabela de Eventos que é o instrumento utilizado pelas Unidades Gestoras (UG) no preenchimento das telas e/ou documentos de entrada no SIAFI, para transformar os atos e fatos administrativos rotineiros em registros contábeis automáticos, substituindo a forma usual de apresentação no que tange à correspondência entre as contas.

Os eventos correspondem aos atos e fatos administrativos, codificados com seis algarismos (XX.X.XXX), cujos dois primeiros dígitos identificam a classe de eventos, estando associados aos próprios documentos do SIAFI; o terceiro dígito indica o tipo de utilização (Gestor: 0 – 5; Máquina: 1 – 6) e os três últimos, a codificação seqüencial.

Vale ressaltar que a utilização da tabela não dispensa o conhecimento da Contabilidade, pois o SIAFI somente validará os efeitos contábeis dos documentos de entrada de dados se eles se apresentarem com os eventos que, no todo, completem as partidas dobradas, ou seja, total dos débitos igual ao total dos créditos.

1.3 Demonstrações contábeis públicas

As demonstrações contábeis buscam evidenciar a situação orçamentária, financeira e econômica das entidades, em determinando momento. É por meio das demonstrações que os usuários internos e externos utilizam as informações para subsidiar seu processo decisório. Hendriksen e Van Breda (2007, p. 90) citam a definição do *Financial Accounting Standards Board – FASB* – sobre as características qualitativas da informação contábil como sendo “atributos que tendem a ampliar sua utilidade”.

Nesse mesmo sentido, a Resolução CFC 1.121/2008 dispõe que as características qualitativas são os atributos que tornam as demonstrações contábeis úteis para os usuários. Segundo essa Resolução, as quatro principais características são:

- **compreensibilidade:** as informações devem ser prontamente entendidas pelos usuários. Para esse fim, presume-se que os usuários tenham um conhecimento razoável dos negócios, atividades econômicas e contabilidade e a disposição de estudar as informações com razoável diligência;

- **relevância:** para serem úteis, as informações devem ser relevantes às necessidades dos usuários na tomada de decisões. As informações são relevantes quando podem influenciar as decisões econômicas dos usuários, ajudando-os a avaliar o impacto de eventos passados, presentes ou futuros ou confirmando ou corrigindo as suas avaliações anteriores.

- **confiabilidade:** para ser útil, a informação deve ser confiável, ou seja, deve estar livre de erros ou vieses relevantes e representar adequadamente aquilo que se propõe a representar; e

- **comparabilidade:** a informação deve propiciar ao usuário o discernimento da evolução no tempo, da entidade observada. Os usuários devem, também, ser capazes de comparar as demonstrações contábeis de diferentes entidades a fim de avaliar, em termos relativos, a sua posição patrimonial e financeira, o desempenho e as mutações na posição financeira.

As entidades do governo brasileiro, por força da Lei n. 4.320/1964, estão obrigadas a apresentar, no mínimo, quatro demonstrações contábeis – Balanço Orçamentário; Balanço Financeiro; Balanço Patrimonial; e Demonstração das Variações Patrimoniais –, sem prejuízo dos quadros, tabelas e notas explicativas que as complementam.

Cada uma dessas peças refletirá um resultado, correspondente à movimentação ocorrida no período a que se referir e, naturalmente, poderão ser avaliadas, individualmente, todavia, a análise conjunta dessas peças poderá permitir aferir melhor os resultados da gestão pública. Nesse sentido, Kohama (2006, p.143) afirma que:

O importante a ser observado é o fato de que os balanços públicos, em que se inclui a demonstração das variações patrimoniais, podem ser analisados e interpretados individualmente, porém, o trabalho de análise e interpretação dessas peças deve ser apresentado de forma consolidada em seu conjunto, pois somente nessa abrangência é que se terão as melhores condições de análise e interpretação dos resultados apresentados pelos balanços públicos e na demonstração das variações patrimoniais.

Os relatórios produzidos pela Contabilidade constituem instrumentos do sistema de controle interno, sendo-lhes atribuída a função de servir ao processo de decisões e evidenciar

os fatos ocorridos na Administração, compreendendo-se que a evidenciação, segundo Machado Jr. e Reis (2002, p.182):

[...] se faz através dos registros, e conseqüentemente das demonstrações contábeis, mediante os quais se toma conhecimento dos bens, direitos e obrigações que estão sob a responsabilidade de todos quantos, de qualquer modo, arrecadam receitas, efetuam despesas, administrem ou guardem esses bens permanentes às instituições públicas.

A seguir será detalhada cada uma das demonstrações utilizadas para evidenciar os resultados dos atos e fatos praticados pelas entidades públicas, quais sejam: balanço orçamentário, balanço financeiro, balanço patrimonial e demonstração das variações patrimoniais.

1.3.1 Balanço Orçamentário

O Balanço Orçamentário tem por finalidade o controle do Orçamento Público (Lei Orçamentária e créditos adicionais) na sua plena execução, possibilitando o entendimento em nível de planejamento estatal e suas variações, durante a execução orçamentária. É projetado de forma a evidenciar os valores previstos das receitas, a fixação das despesas e a execução.

Para se entender melhor o Balanço Orçamentário faz-se necessário conhecer os conceitos de receita e despesa pública e sua classificação orçamentária, bem como compreender o que são créditos adicionais. A subseção a seguir aborda esses assuntos.

1.3.1.1 Classificação orçamentária da despesa e da receita

As receitas e despesas públicas podem ser classificadas de acordo com vários critérios. O objetivo desses critérios é permitir a avaliação antes, durante e após sua realização/execução. A classificação das despesas permite certa padronização, propiciando, também, a obtenção de informações essenciais à análise do gasto público. De igual modo, a classificação das receitas contribui para sua compreensão, tornando mais clara sua procedência e destinação e, facilita, ainda, sua previsão.

As receitas podem ser classificadas, especialmente, quanto às fontes de recursos, quanto ao aspecto econômico e, segundo a forma de realização. Enquanto a classificação das despesas dá-se pelos critérios: institucional, funcional, por programas e segundo a sua natureza.

Classificação orçamentária da Despesa

Piscitelli et al (2006, p. 172) referem-se à despesa pública como “[...] um dispêndio de recursos do patrimônio público, representando, essencialmente, uma saída de recursos financeiros – imediata com redução de disponibilidades – ou mediata – com o reconhecimento da obrigação”.

A Lei n. 4.320/1964 não definiu o termo despesa. No seu texto, limitou-se a classificar as despesas e vinculá-las a uma autorização legislativa, ou seja, qualquer gasto efetivado pela administração pública tem de estar fixado na Lei Orçamentária Anual (LOA). As classificações da despesa orçamentária destacadas nessa Lei 4.320/64 são as seguintes: a) institucional; b) funcional; c) por programas; e d) segundo a natureza.

a) Classificação Institucional

A classificação institucional compreende os Órgãos Setoriais e suas respectivas Unidades Orçamentárias. Sua finalidade principal é evidenciar as unidades administrativas responsáveis pela execução da despesa. O código da Classificação Institucional compõe-se de cinco algarismos, sendo os dois primeiros reservados à identificação do Órgão e os demais à Unidade (artigos 13 e 14 da Lei 4.320/64).

b) Classificação Funcional

A classificação funcional composta de um rol de funções e subfunções pré-fixadas, servirá como agregador dos fatos públicos por área de ação governamental, nas três esferas. Trata-se de uma classificação **independente** dos programas. A finalidade principal dessa classificação é fornecer as bases para apresentação de dados e de estatísticas sobre os gastos públicos nos principais segmentos em que atuam as organizações do Estado.

Por ser de aplicação comum e obrigatória no âmbito dos Municípios, dos Estados e da União, a classificação funcional permitirá a consolidação nacional dos gastos do setor público. O critério funcional de classificação da despesa possui duas categorias: função e subfunção.

A função representa o maior nível de agregação das diversas áreas de despesa que competem ao setor público. A função “Encargos Especiais” engloba as despesas em relação às quais não se possa associar um bem ou serviço a ser gerado no processo produtivo corrente, tais como: dívidas, ressarcimentos, indenizações e outras afins, representando, portanto, uma agregação neutra.

A subfunção representa uma partição da função, visando agregar determinado subconjunto de despesas do setor público. Na nova classificação a subfunção identifica a natureza básica das ações que se aglutinam em torno das funções. Segundo a portaria SOF nº42/99, as subfunções poderão ser combinadas com funções diferentes daquelas a que estão relacionadas.

c) Por Programas

O programa é o elo integrador entre o planejamento e o orçamento, ou seja, entre o PPA e a LOA. Em termos de estruturação, o plano termina no programa e o orçamento começa no programa, havendo convergência entre as estruturas do plano plurianual e do orçamento anual a partir do programa, o que confere a esses documentos uma integração desde a origem, sem a necessidade, portanto, de buscar-se uma compatibilização entre módulos diversificados.

O programa é o instrumento de organização da atuação governamental. Articula um conjunto de ações que concorrem para um objetivo comum preestabelecido, mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual, visando à solução de um problema ou o atendimento de uma necessidade demandada da sociedade.

Toda a ação finalística do Governo Federal deverá ser estruturada em programas, orientados para consecução dos objetivos estratégicos definidos, para o período, no PPA. A ação finalística é a que proporciona bem o serviço para atendimento direto às demandas da sociedade, já os programas de ações não finalísticas são programas constituídos, predominantemente, de ações continuadas, devendo conter metas de qualidade e produtividade a serem atingidas em prazo definido.

Os programas de trabalho são concretizados por meio das **ações** de governo que podem ser classificadas como: atividade, projeto e operação especial. De acordo com a Portaria n. 42/99, art. 2º, estão assim conceituados:

Atividade: É um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação de governo.

Projeto: É um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, que se realizam num período limitado de tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação do governo.

Operação Especial: São ações que não contribuem para a manutenção das ações de governo, das quais não resulta um produto e não gera contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços. Representam, basicamente, o detalhamento da função “Encargos Especiais”.

d) Classificação Quanto à Natureza da Despesa

Para classificar uma despesa quanto à sua natureza deve-se considerar a categoria econômica, o grupo a qual pertence, a modalidade da aplicação e o elemento. O código da classificação da natureza da despesa é constituído por seis algarismos, onde:

1º indica a categoria da despesa, ou seja, despesas correntes ou de capital;

2º indica o grupo da despesa;

3º/ 4º indicam a modalidade da aplicação;

5º/ 6º indicam o elemento da despesa (objeto de gasto).

As **despesas correntes**, também chamadas de efetivas, correspondem a fatos modificativos, com a diminuição de ativo sem concomitante diminuição de passivo, ou aumento de ativo; ou com aumento de passivo sem concomitantemente aumento de ativo ou diminuição de passivo, enquanto as **despesas de capital**, também chamadas de por mutação patrimonial, correspondem a fatos permutativos.

Classificação orçamentária da Receita

Para Piscitelli et al (2006, p. 128), “[...] em sentido amplo, receita pública caracteriza-se como um ingresso de recursos ao patrimônio público, mais especificamente como uma entrada de recursos financeiros que se reflete no aumento das disponibilidades”. Já Silva (2000, p. 99) considera como receita pública toda e qualquer quantia ingressada nos cofres públicos, sendo consideradas como receitas efetivas as que correspondem aos ingressos que, ao serem recolhidos, integram o patrimônio público como elemento novo e positivo.

Dessa forma, a administração pública, ao proceder aos registros das receitas que integram o patrimônio público de forma definitiva e positiva, classifica-a como receita pública efetiva, e as que estão sujeitas ao acréscimo de passivos, ou decréscimos no ativo, como receitas públicas não efetivas, pois não alteram quantitativamente o patrimônio público. De acordo com o art. 57 da Lei n. 4.320/64, são classificadas como receita orçamentária todas as receitas arrecadadas, inclusive, as provenientes de operações de crédito, ainda que não previstas no orçamento e podem ser classificadas pelos seguintes aspectos:

a) Receita Orçamentária Quanto ao Aspecto Econômico

A Lei nº. 4.320/64 classificou a receita pública orçamentária em duas categorias econômicas: Receita Corrente e Receita de Capital.

- **Receita Corrente** – São ingressos de recursos financeiros oriundos das atividades operacionais, para aplicação em despesas correspondentes, também em atividades operacionais, correntes ou de capital, visando atingir os objetivos constantes dos programas e ações de governo. São receitas correntes: receita tributária; receita patrimonial; receita agropecuária; receita industrial; receita de serviços; receitas transferidas; e outras receitas correntes (provenientes de multas, juros de mora, indenizações e restituições, receita da cobrança da dívida ativa e outras).

- **Receita de Capital** – é a proveniente da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão em espécie de bens e direitos; de recursos recebidos de outras pessoas de direito público, ou privado, destinados a atender despesa de capital e, ainda, o superávit corrente (diferença entre a receita e a despesa corrente realizada). De acordo com a Lei nº. 4.320/64, as receitas de capital serão classificadas nos seguintes níveis de subcategorias econômicas: Operações de Crédito; Alienação de Bens; Amortização de Empréstimos; Transferência de Capital.

b) Classificação da Receita Orçamentária Quanto à Forma de Realização

Receitas Próprias – quando o seu ingresso é promovido pelos próprios órgãos, diretamente ou através de agentes arrecadadores autorizados.

Transferências – quando a sua arrecadação se processa através de outros órgãos, em virtude de dispositivos constitucionais e/ou legais, ou ainda, mediante celebração de acordos ou convênios.

Financiamentos (operações de crédito) – são os recursos provenientes da venda de títulos da dívida pública ou de financiamento de obras de interesse coletivo, ou ainda, para outras finalidades previstas no respectivo contrato, com previsão de resgate, geralmente a longo prazo, podendo ser internos – quando captados dentro dos limites geográficos do País, ou externos – quando obtidos em estados estrangeiros.

c) Classificação da Receita Orçamentária por Fonte de Recursos

A classificação da receita por fonte de recursos indica a sua origem. Por meio dessa classificação estima-se, no orçamento, e acompanha-se, durante a execução, o comportamento da arrecadação de cada modalidade de receita orçamentária registrada no nível mais analítico. Agrupadas em títulos sintéticos, as fontes de receita constituem a classificação básica para análises econômico-financeiras sobre o financiamento das ações

governamentais. Os principais grupos de fontes de recursos são os seguintes: Receita Tributária; Receita de Contribuições; Receita Patrimonial; Receita Agropecuária; Receita Industrial; Receita de Serviços; Transferências Correntes; Outras Receitas Correntes; Operações de Crédito; Alienação de Bens; Amortização de Empréstimos; Transferências de Capital; Outras Receitas de Capital.

1.3.1.2 Créditos adicionais

Além da classificação orçamentária da receita e da despesa, compõem o balanço orçamentário os créditos adicionais. No decorrer do exercício de vigência da Lei Orçamentária Anual, o Poder Executivo pode efetuar, submetendo sua proposta ao Congresso Nacional, alterações na previsão de receita e na fixação da despesa. Essas alterações denominam-se Créditos Adicionais.

Os Créditos Adicionais destinam-se à realização de despesas não previstas ou, insuficientemente, previstas na LOA, em razão de falhas de planejamento ou fatos imprevistos, bem como para utilização dos recursos que ficaram sem despesas correspondentes em caso de veto, emenda ou rejeição da LOA. A iniciativa das leis referentes a créditos adicionais é privativa do Chefe do Executivo, que deverá, obrigatoriamente, justificar as razões das novas adições ao orçamento. Os dispositivos previstos no art. 41, da Lei nº. 4.320/64 classificam os créditos adicionais em:

- **Suplementares** - os destinados a reforço de dotação orçamentária. Incorporam-se ao orçamento adicionando-se à dotação orçamentária a que se destinou reforçar;
- **Especiais** - os destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica. Incorporam-se ao orçamento, mas conservam sua especificidade, demonstrando-se a conta dos mesmos, separadamente.
- **Extraordinários** - os destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública.

A Lei Orçamentária Anual poderá autorizar o Executivo a abrir créditos suplementares, até determinada importância ou percentual, sem que seja necessária a prévia submissão ao Legislativo. A Constituição Federal define no parágrafo 3º do art. 167 que, no âmbito da União, a abertura de crédito extraordinário somente será admitida para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública. A lei nº. 4.320/64 define a necessidade da existência de recursos disponíveis para a propositura de créditos suplementares e especiais, como segue:

Art. 43. A abertura dos créditos suplementares e especiais depende da existência de recursos disponíveis para ocorrer a despesa e será precedida de exposição justificativa.

§ 1º Consideram-se recursos para o fim deste artigo, desde que não comprometidos:

I – o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior;

II – os provenientes de excesso de arrecadação;

III – os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em Lei;

IV – o produto de operações de crédito autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao poder executivo de realizá-las.

§ 2º Entende-se por superávit financeiro a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas.

§ 3º Entende-se por excesso de arrecadação, para os fins deste artigo, o saldo positivo das diferenças acumuladas mês a mês entre a arrecadação prevista e a realizada, considerando-se, ainda, a tendência do exercício.

§ 4º Para o fim de apurar os recursos utilizáveis, provenientes de excesso de arrecadação, deduzir-se-á a importância dos créditos extraordinários abertos no exercício.

O regime de caixa, adotado no Brasil, para as receitas - tão criticado, por ferir o princípio contábil da competência – decorre, principalmente, da possibilidade de abertura de créditos adicionais por conta do Superávit Financeiro apurado no Balanço Patrimonial do exercício anterior. Nesse sentido, para evitar a ocorrência de falso Superávit Financeiro, manda a legislação em vigor que os créditos da Fazenda Pública sejam escriturados como receita somente no exercício em que forem arrecadadas.

A vigência dos créditos adicionais, segundo a Constituição Federal, é limitada ao exercício financeiro em que forem autorizados. Os créditos especiais e extraordinários cujo ato de autorização seja promulgado nos últimos quatro meses do exercício financeiro serão, nos limites de seus saldos, incorporados ao orçamento do exercício financeiro subsequente.

1.3.1.3 Modelo do Balanço orçamentário

O balanço orçamentário tem por finalidade demonstrar as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas (art. 102, da Lei nº. 4.320/64). Como próprio nome determina, nesse demonstrativo contábil são evidenciados apenas os atos e fatos orçamentários. Segundo Kohama (2006, p.16), pode-se conceituar orçamentário como: “[...] um quadro de contabilidade com duas seções, em que se distribuem as receitas previstas e as realizadas e, identicamente, as despesas fixadas e as realizadas, igualando-se as somas opostas com os resultados, o previsto e o realizado, e o déficit ou superávit”.

O balanço orçamentário deve ser elaborado conforme o Anexo n. 12 da Lei 4.320/64, além disso, a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, dispõe que o balanço orçamentário deverá estar contido no Relatório Resumido da Execução Orçamentária – (RREO).

Resumindo a descrição das contas ao primeiro nível pode-se apresentar a estrutura do balanço orçamentário, como no quadro 1 a seguir:

RECEITA				DESPESA			
TÍTULOS	PREVISÃO	EXECUÇÃO	DIFERENÇA	TÍTULOS	FIXAÇÃO	EXECUÇÃO	DIFERENÇA
RECEITAS CORRENTES				CRÉDITOS ORÇAMENTÁRIOS E SUPLEMENTARES			
RECEITAS DE CAPITAL				ESPECIAIS E EXTRAORDINÁRIOS			
SOMA				SOMA			
DÉFICIT				SUPERÁVIT			
TOTAL				TOTAL			

Fonte: adaptado do anexo 12, da Lei 4.320/64

O balanço orçamentário deverá demonstrar as receitas e despesas previstas, em confronto com as realizadas. As receitas apresentam-se de forma segregada por categoria econômica e por fonte, já as despesas apresentam-se por categoria econômica e por tipo de crédito orçamentário, evidenciando os valores previstos no orçamento inicial e nos créditos adicionais. Esse último, por sua vez, subdivide-se em suplementar, especial e extraordinário.

O resultado orçamentário (superávit ou déficit) vem do confronto entre o total da receita realizada com o total da despesa executada. Se a receita arrecadada for maior que a despesa executada, diz-se que houve superávit orçamentário; se for menor, diz-se que houve déficit orçamentário e se forem iguais, diz-se que houve resultado nulo ou equilíbrio orçamentário.

Como pode ser observado, o déficit ou superávit orçamentário é obtido quando da comparação entre a execução da receita e a execução da despesa. O déficit orçamentário é colocado do lado das receitas e o superávit do lado das despesas, para fechar as três colunas do Balanço Orçamentário, ou seja, a previsão da receita = a fixação da despesa, a execução da receita = a execução da despesa e a diferença da receita = a diferença da despesa.

1.3.2 Balanço Financeiro

O balanço financeiro, elaborado a partir das contas do sistema financeiro, é a demonstração contábil que evidencia o fluxo financeiro de uma entidade pública, ou seja, os movimentos ocorridos por meio das operações financeiras, pois trata como receita todo e qualquer ingresso efetivado aos cofres públicos e despesa qualquer saída, dividindo-as em orçamentárias e extra-orçamentárias. Ele demonstra o resultado financeiro do ano, pelo

confronto entre os ingressos e dispêndios de natureza orçamentária e extra-orçamentária. O resultado também pode ser apurado por meio da comparação entre os saldos final e inicial das contas de disponibilidades.

No quadro 2 a seguir, apresenta-se o balanço financeiro no qual a receita orçamentária é apresentada segundo categorias econômicas e a despesa conforme as funções conforme anexo 13, da Lei 4.320/64:

RECEITA				DESPESA			
TÍTULOS	\$	\$	\$	TÍTULOS	\$	\$	\$
ORÇAMENTÁRIA				ORÇAMENTÁRIA			
Receitas Correntes				Legislativa			
Receita Tributária				Judiciária			
Receita de Contribuições				Administração e Planejamento			
Receita Patrimonial				Agricultura			
Receita Agropecuária				Comunicações			
Receita Industrial				Defesa Nacional e Segurança			
Receita de Serviços				Pública			
Transferências Correntes				Desenvolvimento Regional			
Outras Receitas Correntes				Educação e Cultura			
Receita de Capital				Energia e Recursos Minerais			
EXTRA-ORÇAMENTÁRIA				Habitação e Urbanismo			
Restos a Pagar (Contrapartida da				Indústria, Comércio e Serviços			
despesa a pagar)				Relações Exteriores			
Serviços da Dívida a Pagar				Saúde e Saneamento			
(Contrapartida)				Trabalho			
Depósitos				Assistência e Previdência			
Outras Operações:				Transporte			
.....				EXTRA-ORÇAMENTÁRIA			
SALDO DO EXERCÍCIO				Restos a Pagar (Pagamento no			
ANTERIOR				exercício)			
Disponível:				Serviço da Dívida a Pagar			
Caixa				(pagamento)			
Bancos e Correspondentes				Depósitos			
Exatores				Outras Operações			
Vinculado em c/c Bancárias						
				SALDOS PARA O			
				EXERCÍCIO			
				SEGUINTE:			
				Disponível:			
				Caixa			
				Bancos e Correspondentes			
						
				Exatores			
				Vinculado em c/c Bancárias			
TOTAL				TOTAL			

Fonte: Anexo 13 da Lei 4320/64

A Lei nº. 4.320/64 em seu art. 103 dispõe: “[...] o balanço financeiro 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”, ou seja, a partir do saldo inicial das disponibilidades, são acrescidas as receitas orçamentárias e as extra-orçamentárias (incluídos nestas os valores das contas “Restos a Pagar” e “Serviço da Dívida a Pagar” inscritos no exercício). Ao serem deduzidas das despesas orçamentárias e das baixas extra-orçamentárias, obter-se-á o saldo das disponibilidades ao final do período analisado.

As receitas e despesas orçamentárias foram explicitadas na subseção anterior, quanto às extra-orçamentárias, são aquelas que não integram o orçamento público. Fazem parte da sua composição os restos a pagar, os serviços da dívida a pagar, os depósitos, de terceiros e os débitos de tesouraria como, por exemplo, as obrigações decorrentes de empréstimos por antecipação de receita orçamentária (ARO).

Conforme explicam Castro e Garcia (2004), desde a criação do SIAFI, o Governo Federal utiliza a seguinte técnica para apresentação dos ingressos e dispêndios extra-orçamentários: eles são montados pela variação dos saldos do exercício atual, em relação ao exercício anterior. Assim, todo o saldo do passivo financeiro do ano anterior entra como “outros dispêndios do exercício atual” (como se pagos fossem) e todo o saldo do passivo financeiro do exercício atual como “outros ingressos do exercício atual” (como se todos fossem gerados no presente exercício).

Pode acontecer de um passivo do ano anterior continuar como passivo no presente exercício. Se isso acontecer, no critério adotado para o Balanço Financeiro, ele vai apresentar um dispêndio que não ocorreu e um ingresso no mesmo valor que também não ocorreu. De forma que esse dispêndio e ingresso podem ser considerados figurativos.

1.3.2.1 Restos a Pagar

Restos a pagar são as despesas empenhadas pendentes de pagamentos na data de encerramento do exercício financeiro, inscritas, contabilmente, como obrigações a pagar no exercício subsequente (PISCITELLI et al, 2006, p. 183). De acordo com a Lei 4.320/64, art. 36, e o Decreto n. 93.872/86, art. 67, “[...] consideram Restos a pagar as despesas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro, distinguindo-se as despesas processadas das não processadas”.

Diz-se que a despesa está processada quando já transcorreu o estágio da liquidação, enquanto as despesas não processadas são aquelas cujos serviços se encontram em execução, ou seja, ainda não existe o direito líquido e certo do credor.

Há que se ressaltar o fato de serem demonstrados como receita extra-orçamentária, os valores relativos à inscrição de restos a pagar do exercício, que têm função de compensar o

valor da despesa orçamentária imputada como realizada, porém, não paga no exercício de emissão do empenho. Esse procedimento procura transferir o estágio do pagamento para o exercício seguinte, tratando-o sob o ponto de vista eminentemente financeiro, uma vez que, do ponto de vista orçamentário, encerra-se no fim do exercício, no qual, no valor da despesa orçamentária executada, foi incluído o valor dos restos a pagar registrado.

Sobre esse assunto, Machado Jr. e Reis (2002) explicam que os “Restos a Pagar Processados” são apresentados na Receita Extra-Orçamentária pelo fato de envolverem empenhos incluídos na Despesa Orçamentária – Processada, que é demonstrada na coluna apropriada. Comumente, o valor referente a esta conta transita pelo fluxo de caixa no período seguinte, produzindo alterações.

1.3.3 Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial – evidencia os itens que compõem o patrimônio de uma entidade, sendo agrupadas, segundo a natureza dos elementos do patrimônio, evidenciando a situação patrimonial e financeira. Na área pública, o balanço patrimonial busca separar a parte financeira das demais para demonstrar o “superávit” ou “déficit” financeiro do exercício, que é a diferença entre ativo financeiro (disponibilidades) e passivo financeiro (obrigações que vencem até o final do exercício seguinte). Apresenta-se no quadro 3 a seguir o balanço patrimonial, conforme anexo 14, da Lei 4.320/64:

ATIVO				PASSIVO			
TÍTULOS	\$	\$	\$	TÍTULOS	\$	\$	\$
ATIVO FINANCEIRO				PASSIVO FINANCEIRO			
Disponível				Restos a Pagar			
Caixa				Serviço da Dívida a Pagar			
Bancos e correspondentes				Depósitos			
Realizável				PASSIVO PERMANENTE			
ATIVO PERMANENTE				Dívida Fundada Interna			
Bens Móveis				Dívida Fundada Externa:			
Bens Imóveis				Em Títulos			
Bens de Natureza Industrial				Por Contratos			
Créditos				Diversos:			
Valores Diversos						
Soma do Ativo Real				Soma do Passivo Real			
SALDO PATRIMONIAL				SALDO PATRIMONIAL			
Passivo Real Descoberto				Ativo Real Líquido			
Soma				Soma			
ATIVO COMPENSADO				PASSIVO COMPENSADO			
Valores em Poder de Terceiros				Contrapartida de Valores em			
.....				Poder de Terceiros:			
TOTAL GERAL				TOTAL GERAL			

Fonte: Anexo 14 da Lei 4320/64

O Balanço Patrimonial demonstra, ainda, em contas de compensação, os atos administrativos praticados pelos gestores que não afetaram o resultado do exercício no momento, mas podem afetar no futuro: avais, hipotecas, fianças, etc. Na visão de Castro e Garcia (2004), estas duas características do Balanço Patrimonial diferenciam a contabilidade pública da comercial.

No Ativo Financeiro, são demonstrados os créditos e os valores realizáveis independentes de autorização orçamentária. No Passivo Financeiro, são demonstrados os valores exigíveis a curto prazo, cujo pagamento independa de autorização orçamentária. É a chamada dívida flutuante, composta por: restos a pagar; serviços da dívida; depósitos de terceiros; operação de crédito por antecipação da receita.

O Ativo Não Financeiro é formado pelos componentes do Circulante (exceto os que competem ao Ativo Financeiro), Realizável a Longo Prazo e Ativo Permanente, onde estão demonstrados os valores dos bens imobilizados, os investimentos permanentes e o diferido, isto é, compreendem os bens e direitos cuja mobilização dependa de autorização legislativa. O Passivo Não Financeiro representa os saldos das obrigações a curto e longo prazos, valores pendentes que não provocaram diretamente efeitos financeiros durante o exercício. Segundo a Lei 4.320/64, art. 105, parágrafo 4º, o Passivo Permanente compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.

A Dívida Fundada pode ser interna ou externa. É interna quando assumida dentro do País e externa quando assumida com países ou banqueiros estrangeiros, ou ainda organismos internacionais (MACHADO JR. E REIS, 2002). A realização desses compromissos depende de autorização especial do Legislativo, conforme parágrafo 2º do art. 7º da Lei 4.320.

O Ativo Real é representado pela soma das parcelas que constituem o Ativo Financeiro e Não Financeiro e a soma do Passivo Financeiro e Não Financeiro denomina-se Passivo Real. O Ativo Real sendo maior que o Passivo Real resulta em Ativo Real Líquido, ou Patrimônio Líquido Positivo. Se o Passivo Real for Maior que o Ativo Real tem-se um passivo Real Descoberto, ou Patrimônio Líquido Negativo.

A discriminação dos elementos do Ativo e Passivo permite, facilmente, identificar a posição patrimonial e a respectiva diferença que representará, conforme o caso, um Ativo Real líquido ou Passivo Real a Descoberto.

No Ativo Compensado, apresentam-se os valores dos direitos registrados que, direta ou, indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio. O Passivo compensado representa a simples contrapartida do Ativo Compensado.

1.3.4 Demonstrações das Variações Patrimoniais

A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária e, indicará o resultado patrimonial do exercício, conforme o art. 104 da Lei 4.320/64. As variações Patrimoniais se dividem em Variações Ativas e Passivas.

As variações ativas são aquelas que evidenciam as modificações positivas ocorridas no patrimônio da entidade, ou seja, são variações originadas de aumento de valores ativos (bens e direitos) ou de diminuição de valores passivos (obrigações), enquanto as variações passivas são aquelas que evidenciam as modificações negativas ocorridas no patrimônio da entidade, ou seja, são variações originadas de diminuição de valores ativos (bens e direitos) ou aumento de valores passivos (obrigações).

A Demonstração das Variações Patrimoniais é um quadro com duas seções: “Variações Ativas” (crédito) e “Variações Passivas” (débito), distribuídas em dois grandes grupos: resultante da execução orçamentária e independente da execução orçamentária. Além disso, há o resultado patrimonial, conforme pode ser visto no quadro 4 a seguir:

VARIACÕES ATIVAS				VARIACÕES PASSIVAS			
TÍTULOS				TÍTULOS			
RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA				RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA			
RECEITA ORÇAMENTÁRIA				DESPESA ORÇAMENTÁRIA			
Receitas Correntes				Despesas Correntes			
Receitas de Capital				Despesas de Capital			
MUTAÇÕES PATRIMONIAIS				MUTAÇÕES PATRIMONIAIS			
Aquisições de Bens Móveis				Cobrança da Dívida Ativa			
Construção e Aquis. de Bens Imóveis				Alienação de Bens Móveis			
Aquisição de Títulos e Valores				Alienação de Bens Imóveis			
Empréstimos Concedidos				Alienação de Títulos e Valores			
Diversas Total				Empréstimos Tomados			
INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA				Recebimentos de Créditos			
Inscrição da Dívida Ativa				Diversas Total			
Inscrição de Outros Créditos				INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA			
Incorporação de Bens (doações, Legados, etc.)				Cancelamento da Dívida Ativa			
Cancelamento de Dívidas Passivas				Encampação de Dívidas Passivas			
Diversas				Diversas			
Total das variações ativas				Total das Variações Passivas			
RESULTADO PATRIMONIAL				RESULTADO PATRIMONIAL			
Déficit Verificado (se for o caso)				Superávit Verificado (se for o caso)			
TOTAL GERAL						
				TOTAL GERAL			

Fonte: adaptado do anexo 15, da Lei 4.320/64

As variações ativas resultantes da execução orçamentária são representadas pelas receitas orçamentárias realizadas durante o exercício, e refletem a variação patrimonial aumentativa. Já as **variações passivas**, resultantes da execução orçamentária, são representadas pelas despesas orçamentárias realizadas durante o exercício e expressam a variação patrimonial diminutiva.

As variações ativas orçamentárias, representadas pelas interferências ativas, apresentam valores oriundos da movimentação financeira decorrente da execução orçamentária (cotas, repasses e sub-repasses recebidos). Já **as variações passivas orçamentárias**, representadas pelas interferências passivas, apresentam valores que têm origem na movimentação financeira decorrente da execução do orçamento (cotas, repasses e sub-repasses concedidos).

As variações ativas orçamentárias que não provocam alterações patrimoniais são denominadas de mutações ativas e demonstram as aquisições de bens e direitos e reduções de obrigações decorrentes da execução orçamentária. As variações passivas orçamentárias que não causam alterações patrimoniais são denominadas de mutações passivas e demonstram as alienações de bens e direitos e assunção de obrigações e outros casos decorrentes do orçamento.

As variações ativas independentes da execução orçamentária são sempre originadas por fatos supervenientes ativos ou de insubsistências passivas, isto em fatos que surgem aumentando o Ativo ou diminuindo o Passivo, porém sempre de forma ativa. Por sua vez **as variações passivas, independentes da execução orçamentária**, são sempre originadas por fatos supervenientes passivos ou de insubsistências ativas, isto é, fatos que surgem aumentando o passivo ou diminuindo o Ativo, porém de forma passiva.

Dentro das variações ativas extra-orçamentárias, encontramos as interferências ativas, que apresentam valores oriundos da movimentação financeira para atender o pagamento de restos a pagar e de bens entre Unidades Gestoras de mesmo Órgão ou Gestão (valores recebidos). As variações passivas extra-orçamentárias, representadas pelas interferências passivas, apresentam valores decorrentes, também, da movimentação financeira e de bens entre Unidades Gestoras de mesmo Órgão ou Gestão.

Nas variações ativas extra-orçamentárias encontramos um terceiro grupo, denominado de mutações ativas, que guarda valores de incorporações de ativos, ajustes de bens, valores e créditos, desincorporação de passivos e ajustes de obrigações e outros. Da mesma forma, nas variações passivas extra-orçamentárias encontramos o grupo das mutações passivas, onde

estão representados os valores de desincorporação de ativos, ajustes de bens, valores e créditos, incorporação de passivos, ajustes de obrigações e outros.

O **Resultado Patrimonial** é apurado procedendo-se ao somatório das variações ativas e, destas, diminuindo-se o somatório das variações passivas. A diferença existente será o resultado patrimonial do exercício. Será considerado déficit patrimonial, ou resultado econômico negativo, sendo registrado na coluna de variações ativas, o resultado negativo das operações. Será considerado superávit patrimonial, ou resultado econômico positivo, sendo registrado na coluna das variações passivas, o resultado positivo das operações.

Vale ressaltar que o Resultado Patrimonial, passando a constituir o saldo patrimonial existente, pode ser: o Ativo Real Líquido, ou seja, o ativo patrimonial maior que o passivo patrimonial; ou o Passivo Real a Descoberto, demonstrando que os valores passivos do patrimônio superam os valores ativos. A discriminação das variações ativas e passivas permite facilmente identificar a posição do resultado distribuído, dependente ou independente da execução orçamentária, e o Resultado Patrimonial do exercício (superávit ou déficit).

A elaboração da demonstração das variações patrimoniais tem por base os saldos acumulados durante o exercício nas contas representativas de resultado, as quais estão estruturadas no Plano de Contas da Administração Federal de forma a permitir, com maior facilidade, o levantamento da demonstração, devendo corresponder exatamente aos saldos das contas pertencentes às classes “5” (Resultado Diminutivo do Exercício - que correspondem as variações passivas) e “6” (Resultado Aumentativo do Exercício – que correspondem as variações ativas).

Os saldos das contas de resultado de Despesa (classe “3”) e Receita (classe “4”) orçamentárias, ao final do exercício, são transferidos para as classes “5 – Resultado Diminutivo do Exercício” (variações passivas) e “6 – Resultado Aumentativo do Exercício” (variações ativas), respectivamente, a fim de possibilitar a apuração do resultado.

Deverão ser distinguidas as variações orçamentárias ativas e passivas das extra-orçamentárias, de modo a possibilitar o levantamento do resultado orçamentário do exercício (não confundir com o orçamento apurado no Balanço Orçamentário, posto que este não sofre a influência das interferências e das mutações ativas e passivas, que são de origem orçamentária, ocorridas no patrimônio durante a execução do orçamento da despesa e da receita, respectivamente).

A segregação das variações ativas e passivas extra-orçamentárias tem a intenção de propiciar o conhecimento do resultado extra-orçamentário do exercício. O somatório dos

resultados orçamentários e extra-orçamentários representará o resultado global do exercício (denominado de econômico ou patrimonial) que deverá ficar patente nesta demonstração.

A apuração do resultado é simples: através da operação de subtração entre o total das variações ativas e passivas (classe “6” menos classe “5”), já incluídas nestas o montante da receita orçamentária e da despesa orçamentária. Essa diferença deverá ser igual àquela apurada entre o total do ativo e passivo (diferença entre as classes “1” e “2”).

A demonstração das variações patrimoniais funciona como a Demonstração do Resultado do Exercício exigida pela Lei 6404/76, pois todas as contas de resultado, ao final do exercício, são contrapostas a fim de se apurar o resultado. Entretanto, como a Demonstração das Variações Patrimoniais, por exigência da Lei 4320/64, deve ser apresentada em duas colunas, cujos totais deverão ser iguais, ou seja, caso haja superávit, este ficará do lado das variações passivas; sendo déficit deverá ser informado do lado das variações ativas. De forma que essa demonstração se apresentará sempre em equilíbrio.

1.4 Indicadores Contábeis

Indicadores são ferramentas úteis, para auxiliar a medir o que se deseja gerenciar. “Um indicador é um instrumento empírico que permite representar a dimensão teórica de uma variável-chave (GOMES e SALAS, 1997, p.77)”. Para a elaboração de qualquer indicador, alguns parâmetros devem ser observados como os sugeridos por Caldas (2001):

- a) Comparabilidade – Os indicadores devem permitir a comparação temporal e espacial;
- b) Disponibilidade da informação – as bases de dados devem ser acessíveis e, de preferência, devem constituir séries históricas, para permitir, ao mesmo tempo, a comparação entre fatores (fotografias de empresas diferentes), e evolução, no tempo, do desempenho (fotografia de uma mesma empresa em diferentes épocas);
- c) Normalizados – Os resultados dos indicadores devem ser traduzidos para uma escala adimensional. Esse procedimento permite uma mescla entre diferentes indicadores;
- d) Quantificáveis – Os indicadores devem ser traduzidos em números, sem o demérito da análise qualitativa. Aliás, os indicadores quantitativos devem facilitar uma análise qualitativa do desempenho da gestão;
- e) Simplicidade – O indicador deve ser de fácil compreensão. Deve-se observar, entretanto, que os indicadores são tentativas até pretensiosas de retratar ou expressar de maneira muito sintética determinados fenômenos e processos complexos.

Na área privada, os indicadores para a análise das demonstrações contábeis são de uso comum e estão relativamente padronizados, já na área pública não existe uma fórmula comumente aceita, mas estudos estão sendo realizados nessa área, como o de Solà (2003), que inclui entre as classes de indicadores, os orçamentários e contábeis, sobre os quais afirma: “partindo do orçamento da entidade se obtém uma série de indicadores que permitem ver de forma fácil, a proporção e os índices que completarão a informação obtida da liquidação do orçamento”.

Indicadores são instrumentos importantes para controle de gestão e verificação de eficiência e eficácia na administração pública, por permitirem comparar situações entre Entidades ou períodos diferentes de uma mesma Entidade, podendo-se fazer comparações ao observar as modificações ocorridas.

Os indicadores contábeis são avaliados por meio da técnica contábil denominada Análise de Balanços. Segundo o dicionário Aurélio de língua portuguesa (2006), análise é: “a separação ou desagregação das diversas partes constituintes de um todo”, enquanto análise de balanços refere-se a “estudo das demonstrações contábeis de uma empresa com o propósito de avaliar uma situação econômico-financeira”.

Para Silva (1995, p. 21), uma análise pode ser entendida como um processo de decomposição de um todo em suas partes constituintes, visando ao exame das partes para entendimento do todo ou para identificação de suas características ou de possíveis anormalidades.

Por seu turno, Matarazzo (2003, p.15) afirma que “[...] a análise de balanços objetiva extrair informações das demonstrações financeiras para a tomada de decisões”. Mais importante ainda, esclarece que: “As demonstrações financeiras fornecem uma série de dados sobre a empresa, de acordo com regras contábeis. A análise de balanços transforma esses dados em informações e será tanto mais eficiente, quanto melhor informação produzir”.

As técnicas de análise mais comumente empregadas são: análise por quocientes, análise vertical e análise horizontal. A **Análise por Quociente** corresponde à extração de índices das demonstrações contábeis, sendo um dos principais meios de se obter uma visão ampla da situação econômica da empresa. Essa técnica consiste em selecionar determinadas contas ou grupos de contas que, relacionadas entre si, possam produzir algum significado relevante e passível de interpretação.

A **Análise Vertical** consiste em definir um valor-base na demonstração objeto de análise e, a partir desse valor, calcular os percentuais das demais contas ou grupos de contas em relação a esse valor-base. Essa técnica visa permitir ao analista conhecer detalhes

referentes à distribuição de valores da demonstração contábil, o que facilita, por exemplo, visualizar se existe algum valor fora dos padrões considerados normais.

Na **Análise Horizontal** é escolhida uma demonstração contábil para que funcione como base (normalmente a mais antiga da série) e, a partir dela, calculam-se os percentuais das contas ou grupos de contas das séries seguintes em relação às contas ou grupo de contas da demonstração-base. O propósito dessa técnica é conseguir a evolução ou variação de cada componente dentro de um período de tempo.

O resultado dessas análises são indicadores que sintetizam a informação de um conjunto de acontecimentos e têm a capacidade de fornecer ao tomador de decisões os elementos e sinais para agir, seja proativa ou reativamente, tanto na área privada como na pública. Nesse contexto, a análise de demonstrações contábeis compreende uma série de técnicas que auxiliam os analistas a inferirem acerca dos diversos aspectos de interesse das entidades avaliadas.

Assim, como primeiro passo, o analista deve escolher os índices a serem aplicados nas demonstrações contábeis da entidade. Essa escolha deve ser baseada no objetivo da análise, o qual depende das necessidades de cada usuário. Nesse contexto, as recomendações de Gitman (1997) para análise de balanços privados, podem ser perfeitamente aplicadas às entidades públicas:

- um único índice geralmente não fornece informações suficientes para se julgar o empenho da instituição. Somente quando um grupo de índices for usado é que se podem emitir julgamentos razoáveis;
- ao se compararem as demonstrações entre instituições, deve-se considerar o mesmo período de encerramento;
- os dados financeiros que estão sendo comparados devem ter sido elaborados com os mesmos critérios. O uso de tratamentos contábeis diferentes pode distorcer os resultados apurados.

No caso de entidades públicas brasileiras, não se pode deixar de considerar a legislação financeira que elas têm que seguir. Nesse sentido, destaca-se o modelo de Kohama (2006) que apresenta uma série de indicadores para serem aplicados aos balanços públicos, baseado na Lei 4.320/64 e na LRF.

Kohama (2006) alerta que nem sempre as condições ideais de análise estarão presentes, quer por falta de informações adequadas disponíveis, quer pelas dificuldades técnicas em obtê-las. Há que se agir com extrema cautela, buscando fontes de informações

fidedignas. Destaca também o cuidado com as críticas, que não devem ser utilizadas no sentido de censurar, tampouco julgar os resultados apurados.

A análise dos balanços públicos deve ser construtiva para alertar e orientar quando for verificado algum erro de procedimento. Este modelo propõe um conjunto de 25 indicadores, sendo 5 para o balanço orçamentário, 7 para o balanço financeiro, 6 para o balanço patrimonial e 7 para a demonstração das variações patrimoniais, os quais são apresentados a seguir.

1.4.1 Análise e interpretação do Balanço Orçamentário

O balanço orçamentário, conforme art. 102, da Lei nº. 4.320/64, demonstrará: “[...] as receitas e despesas orçamentárias previstas em confronto com as realizadas” e o art. 91, da mesma Lei dispõe: “O registro contábil da receita e da despesa far-se-á de acordo com as especificações constantes da Lei de Orçamento e dos créditos adicionais”.

Desse aspecto legal, pode-se deduzir que o Balanço orçamentário deverá ser o instrumento pelo qual se demonstra a execução orçamentária em atendimento e, de acordo com as especificações da Lei de Orçamento, ou seja, é o instrumento que demonstra o controle do cumprimento das determinações constantes da Lei do Orçamento.

1.4.1.1 Quocientes sobre o balanço orçamentário

Kohama (2006) propõe para análise e interpretação dos resultados que são apresentados pelos Balanços Orçamentários, os seguintes quocientes:

1. Quociente de execução da receita

Base de Cálculo	Significado do Quociente
$\frac{\text{Receita Executada}}{\text{Receita Prevista}}$	<p>= 1 - Receita Executada é igual à Receita Prevista.</p> <p>> 1 - Receita Executada é maior do que a Prevista, portanto a diferença apresenta o excesso de arrecadação.</p> <p>< 1 - Receita Executada é menor do que a Prevista, portanto a diferença representa a falta de arrecadação em relação à previsão.</p>

Quadro 5 – Quociente de execução da receita
Fonte Kohama (2006)

Segundo o referido autor, esse quociente deve representar o quanto foi realizado de Receita Executada em comparação com a Receita Prevista, e o resultado normal deverá ser 1 ou maior ou menor do que 1, porém próximo de 1, caso seja muito acima ou abaixo de 1, deve-se procurar as causas possíveis e possíveis justificativas convincentes.

2 Quociente de equilíbrio orçamentário

Fórmula	Significado do Quociente
$\frac{\text{Despesa Fixada}}{\text{Receita Prevista}}$	<p>= 1 - Despesa Fixada é igual à Receita Prevista.</p> <p>>1 - Despesa Fixada é maior do que a Receita Prevista, portanto, a diferença representa o montante de Créditos Adicionais Abertos.</p> <p><1 - Despesa Fixada é menor do que a Receita Prevista, portanto, a diferença representa o montante de Receita Prevista superior à Despesa Fixada. Essa situação, embora dificilmente ocorra, deve refletir o fato de que a Lei de Orçamento pode ter sido aprovada com “superávit” e não com equilíbrio orçamentário.</p>

Quadro 6 – Quociente de equilíbrio orçamentário
Fonte Kohama (2006)

Esse quociente deve demonstrar o quanto a Despesa Fixada é maior que a Receita Prevista, pois revelará também o quanto foi aberto de Crédito Adicional, e o resultado normal será 1 ou pouco maior que 1. Caso seja menor do que 1, a tendência é de considerá-lo normal, desde que os registros estejam corretos. Entretanto, deverá ser uma hipótese, na atualidade atípica, que precisa ser verificada.

3 Quociente de cobertura de créditos adicionais

Base de Cálculo	Significado do Quociente
$\frac{\text{Despesa Executada}}{\text{Despesa Fixada}}$	<p>= 1 - Excesso de Arrecadação é igual aos Créditos Adicionais Abertos.</p> <p>> 1 - Excesso de Arrecadação é maior do que os Créditos Adicionais Abertos. Nessa hipótese, o montante de Créditos Adicionais Abertos possui cobertura total do Excesso de Arrecadação.</p> <p>>1 - Excesso de Arrecadação é menor do que os Créditos Adicionais Abertos. Nessa hipótese, a diferença demonstra o quanto dos Créditos Adicionais Abertos não possui cobertura do Excesso de Arrecadação.</p>

Quadro 7 – Quociente de cobertura de créditos adicionais
Fonte Kohama (2006).

Segundo o autor, esse quociente deve demonstrar quanto o Excesso de Arrecadação representa de cobertura para os Créditos Adicionais Abertos, e o resultado considerado normal será 1 ou maior do que 1. Caso seja menor do que 1, há que se verificar se foram feitas as demonstrações mensais da receita arrecadada, de acordo com o art. 29 da Lei nº4.320/64, para servir de base para a abertura de créditos adicionais que se utilizam de excesso de arrecadação e, qual o motivo que deu causa ao quociente negativo.

O autor destaca, ainda, que créditos adicionais abertos, para efeito desse quociente, são aqueles que acrescem às dotações da Lei Orçamentária. Portanto, não devem ser

considerados os créditos adicionais abertos oriundos de anulação total ou parcial de dotações da Lei Orçamentária ou de créditos adicionais, como cobertura.

4 Quociente de execução da despesa

Base de Cálculo	Significado do Quociente
$\frac{\text{Despesa Executada}}{\text{Despesa Fixada}}$	<p>= 1 - Despesa Executada é igual à Despesa Fixada.</p> <p>> 1 - Despesa Executada maior do que a Despesa Fixada. Essa hipótese jamais poderá ocorrer, porquanto demonstrará a utilização de dotação orçamentária, sem a devida autorização legal.</p> <p>< 1 - Despesa Executada menor do que a Despesa Fixada. Essa hipótese representará o quanto da Despesa Fixada (autorizada legalmente) foi utilizado como Despesa Executada. E, a diferença, representará a economia orçamentária.</p>

Quadro 8 – Quociente de execução da despesa
Fonte Kohama (2006)

Esse quociente deve demonstrar quanto da Despesa Fixada foi utilizado em Despesa Executada, e o resultado menor do que 1 será considerado normal. Dificilmente ocorrerá um resultado 1 e jamais poderá ser maior do que 1, porque nesse caso, executar-se-á despesa sem autorização.

5 Quociente do resultado orçamentário

Base de Cálculo	Significado do Quociente
$\frac{\text{Receita Executada}}{\text{Despesa Executada}}$	<p>= 1 - Receita Executada é igual a Despesa Executada.</p> <p>> 1 - Receita Executada é maior do que a Despesa Executada. Essa hipótese demonstrará a existência de um “superávit” orçamentário de execução, entretanto, se acontecer, geralmente, será proveniente de operação de crédito (empréstimo ou financiamento), que causará aumento da dívida fundada, ou sua ocorrência deverá ser casual e de limitada verificação.</p> <p>< 1 - Receita Executada menor do que a Despesa Executada. Essa hipótese demonstrará a existência de um “déficit” orçamentário de execução, e tenderá a ser de normal realização.</p>

Quadro 9 – Quociente do resultado orçamentário
Fonte Kohama (2006)

Esse quociente deve demonstrar quanto da Receita Executada serve de cobertura para a Despesa Executada. Aqui, o autor propõe algumas considerações para reflexão, como segue:

Caso o Balanço Orçamentário se apresente como um “déficit” orçamentário de execução é obvio que traduz uma situação negativa, do ponto de vista da execução da Lei Orçamento do exercício. Entretanto, há que agir com muita cautela em sua análise e interpretação. A legislação sobre o assunto é clara, porém, em razão da ambigüidade que apresenta, pode ser a indutora do resultado quando diz, no art. 35, da Lei 4.320/64, que “[...]”

pertencem ao exercício financeiro: as receitas nele arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas”.

A ambigüidade está no fato de que se deve considerar somente a receita arrecadada no exercício, portanto, correspondendo ao regime de caixa, enquanto consideram-se as despesas, legalmente, empenhadas no exercício, o que equivale a dizer que para a despesa utiliza-se o regime de competência. Pode-se inferir que o balanço Orçamentário refletirá, conseqüentemente, essa dicotomia de tratamento legal.

O que se deve observar nesse momento é o fato de que as informações necessárias ao correto entendimento desse resultado não serão encontradas somente no Sistema Orçamentário. Eis porque Kohama (2006) recomenda consultar o Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária, apresentado a seguir, no subitem 1.4.2 - Quociente Receita Orçamentária x Despesa Orçamentária Paga (quociente nº. 7), o qual objetiva igualar a escrituração da receita orçamentária e despesa orçamentária, pelo regime de caixa, o que será feita retirando-se os restos a pagar inscritos no exercício.

Por outro lado, na Demonstração das Variações Patrimoniais, será apresentado como 24 – Quociente Patrimonial da Execução Orçamentária Patrimonial (quociente nº. 24), com o objetivo de igualar a escrituração da receita orçamentária e despesa orçamentária, pelo regime de competência, o que será feito incluindo-se a dívida exercício e acrescentando-se, ainda, os direitos contratuais, representados pelas operações de crédito, convênios e outros, cujas despesas tenham sido empenhadas no exercício, mas que, por algum motivo, não foram recebidos os recursos financeiros necessários à sua cobertura.

Segundo o autor destacado, observar esses outros dois quocientes será de extrema utilidade para se entender, com maiores condições, o resultado do Balanço Orçamentário, quando nele se demonstrar déficit orçamentário de execução.

1.4.2 Análise e interpretação do balanço financeiro

O teórico Kohama (2006) destaca algumas questões importantes a respeito do Balanço Financeiro, no sentido de instruir e orientar o trabalho de análise e interpretação desse relatório. Nesse sentido, sobre o Balanço Financeiro, a Lei 4.320/64, art. 103, dispõe:

O Balanço Financeiro demonstrará a receita e 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 transferem para o exercício seguinte.

Por outro lado, a respeito do tratamento dado aos restos a pagar, menciona a lei: “Os Restos a Pagar do exercício serão computados na receita extra-orçamentária para compensar

sua inclusão na despesa orçamentária”. Essa determinação legal, em realidade, pelo menos do ponto de vista financeiro, procura igualar o regime de escrituração, pois, ao proceder à inclusão dos restos a pagar do exercício na receita extra-orçamentária, faz com que a despesa orçamentária seja considerada como se fosse registrada pelo regime de caixa, compensando o tratamento dicotômico que a própria lei nº. 4.320/64 impõe pelo art. 35.

No que diz respeito à questão de operações financeiras, não provenientes da execução orçamentária, a Lei 4.320/64, em seu art. 93, indica: “Todas as operações de que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não compreendidas na execução orçamentária, serão também objeto de registro, individualização e controle contábil”.

Ao se observar a composição e o conteúdo da parte extra-orçamentária do Balanço Financeiro, se pode concluir que as contas ali mencionadas constituem a chamada dívida fluante. Para comprovar essa afirmativa o art. 92, da Lei 4.320/64 diz:

A dívida fluante compreende:
I – os restos a pagar, excluídos os serviços da dívida;
II – os serviços da dívida a pagar;
III – os depósitos;
IV – os débitos de tesouraria.

Ainda sobre os restos a pagar, diz a Lei 4320/64: “O registro dos restos a pagar far-se-á por exercício e por credor, distinguindo-se as despesas processadas das não processadas”.

O autor coloca que essa informação tem como objetivo esclarecer dúvidas a respeito da vigência dos restos a pagar, pois, não havendo nenhuma restrição legal no âmbito do poder público em que se estiver procedendo a análise e a interpretação dos balanços e da demonstração das variações patrimoniais, deve-se aplicar a regra da prescrição quinquenal, ou seja, a manutenção dos restos a pagar por até cinco anos, daí por que a legislação determina que o registro seja feito por exercício e por credor.

Por ultimo, deve-se observar que no Balanço Financeiro são demonstrados os “movimentos financeiros do exercício”, isto é, a somatória das operações realizadas durante o exercício, e não o saldo das contas.

1.4.2.1 Quocientes da execução financeira

Para análise e interpretação dos resultados apresentados pelos Balanços Financeiros, o autor apresenta os seguintes quocientes:

6 Quociente da execução orçamentária

Base de Cálculo	Significado do Quociente
$\frac{\text{Receita Orçamentária}}{\text{Despesa Orçamentária}}$	<p>= 1 - Receita Orçamentária igual à Despesa Orçamentária.</p> <p>>1 - Receita Orçamentária é maior do que a Despesa Orçamentária. Essa hipótese apresentará a existência de um superávit orçamentário na execução e movimentação financeira.</p> <p><1 - Receita Orçamentária menor do que a Despesa Orçamentária. Essa hipótese apresentará a existência de um déficit orçamentário na execução e movimentação financeira.</p>

Quadro 10 – Quociente da execução orçamentária

Fonte Kohama (2006)

Esse quociente deve demonstrar quanto a receita orçamentária representa para o pagamento da despesa orçamentária. (vide esclarecimentos feitos no quociente nº. 5).

7. Quociente financeiro real da execução orçamentária

Base de cálculo	Significado do Quociente
$\frac{\text{Receita Orçamentária}}{\text{Despesa Orçamentária Paga}}$	<p>= 1 - Receita Orçamentária igual à Despesa Orçamentária menos (os Restos a Pagar inscritos no exercício somados com o Serviço da Dívida a Pagar que passa para o exercício seguinte). Essa hipótese demonstrará haver a igualdade na execução orçamentária e financeira, se fosse utilizado o regime de caixa também para a Despesa Orçamentária.</p> <p>> 1 - Receita Orçamentária é maior do que a Orçamentária menos (os Restos a Pagar inscritos no exercício somados com o Serviço da Dívida a Pagar que passa para o exercício seguinte). Essa hipótese refletirá que existe superávit na execução orçamentária e financeira, se for utilizado o regime de caixa também para a Despesa Orçamentária.</p> <p>< 1 - Receita Orçamentária menor do que a Despesa Orçamentária (os Restos a Pagar inscritos no exercício somados com o Serviço da Dívida a Pagar que passa para o exercício seguinte). Essa hipótese significará que, mesmo sendo utilizado o regime de caixa também para a Despesa Orçamentária, haverá déficit na execução orçamentária e financeira.</p>

Quadro 11 – Quociente financeiro real da execução orçamentária

Fonte Kohama (2006)

O autor em destaque frisa que esse quociente deve demonstrar quanto à receita orçamentária recebida representa em relação à despesa orçamentária paga. Esse quociente procura demonstrar a relação da receita orçamentária e despesa orçamentária, consideradas pelo regime de caixa, mesmo porque, quando se aborda o quociente da soma da receita e despesa (orçamentária + extra-orçamentária), haverá a equiparação efetiva em virtude da aplicação de outro dispositivo legal, que será apontado, aliás, repetido, porém, buscando maior objetividade na compreensão do assunto.

Dever-se-á considerar normal o resultado 1 e bom o maior do que 1, caso o resultado seja menor do que 1, deve ser considerado preocupante, pois a receita arrecadada será menor do que a despesa paga, pressupondo-se a utilização de recursos financeiros provenientes da receita extra-orçamentária para sua cobertura.

8 Quociente da execução orçamentária corrente

Base de cálculo	Significado do Quociente
<u>Receita Corrente</u> Despesa Corrente	<p>= 1 - Receita Corrente recebida no exercício, igual à Despesa Corrente realizada no exercício. Esse quociente demonstrará haver equilíbrio, pois, para cada 1,00 de receita corrente, foi realizado 1,00 de despesa corrente.</p> <p>> 1 - Receita Corrente recebida maior no exercício do que a Despesa Corrente realizada no exercício. Esse quociente demonstrará haver um “superávit” corrente, pois haverá mais do que 1,00 de receita corrente para cada 1,00 de despesa corrente realizada.</p> <p>< 1 - Receita Corrente recebida no exercício menor, do que a Despesa Corrente realizada. Esse quociente demonstrará haver um déficit corrente, pois, haverá menos do que 1,00 de receita corrente para cada 1,00 de Despesa Corrente realizada, o que, fatalmente provocará alienação de bens ou valores e conseqüente diminuição do patrimônio, ou operações de crédito (empréstimo) legalmente autorizadas.</p>

Quadro 12 – Quociente execução orçamentária corrente

Fonte Kohama (2006)

Caso o quociente demonstre um resultado menor do que 1,00, seguramente, este deverá ser considerado negativo, pois estará exprimindo que a receita corrente não será suficiente para cobrir as despesas corrente e, portanto, haverá necessidade de se utilizar receita de capital para supri-la dos recursos necessários. Em se tratando de receita de capital, obviamente, será proveniente da alienação de bens ou valores que, em qualquer desses dois casos, representará diminuição patrimonial, ou de operações de crédito (empréstimo) legalmente autorizadas.

Esse quociente deve demonstrar quanto à receita corrente recebida representa em relação à despesa corrente paga. O desejável será que o quociente apresente um resultado maior que 1,00. Assim, estará representado que a receita corrente recebida é superior à despesa corrente considerada como paga, para efeito do balanço financeiro.

9 Quociente da execução orçamentária de capital

Base de cálculo	Significado do Quociente
<u>Receita de Capital</u> Despesa de capital	<p>= 1 - Receita de Capital recebida no exercício, igual à Despesa de capital realizada no exercício. Esse quociente demonstrará haver equilíbrio, pois, para cada 1,00 de receita de capital, foi realizado 1,00 de despesa de capital.</p> <p>> 1 - Receita de Capital recebida maior no exercício do que a Despesa de Capital realizada no exercício. Esse quociente demonstrará haver um superávit de capital, pois haverá mais do que 1,00 de receita de capital, para cada 1,00 de despesa de capital realizada, o que e, portanto, diminuição do patrimônio, ou operação de crédito (empréstimo) legalmente autorizada.</p> <p>< 1 - Receita de Capital recebida no exercício menor do que a Despesa de Capital realizada. Esse quociente demonstrará haver um déficit de Capital, pois haverá menos do que 1,00 de receita de capital para cada um de Despesa de Capital realizada. Essa relação será considerada normal, uma vez que representará a utilização de receita corrente para cobertura de capital.</p>

Quadro 13 – Quociente execução orçamentária de capital

Fonte Kohama (2006)

O autor observa que na hipótese de o resultado apresentado ser menor do que 1, em parte, tenderá a ser considerado normal, uma vez que se pressupõe e se admite que o eventual superávit do orçamento corrente sirva como recurso de cobertura para as despesas de capital. O que se deve sempre evitar é que essa relação provoque ou agrave um déficit orçamentário.

Por outro lado, caso o resultado apresentado seja maior do que 1, o resultado deverá ser considerado negativo, pois retratará uma diminuição patrimonial, vez que demonstrará que se utilizou da alienação de bens/valores ou operações de crédito (empréstimo) legalmente autorizadas.

Esse quociente deve demonstrar quanto à receita de capital recebida representa em relação à despesa de capital paga. Nesse quociente, o que se espera é que o resultado seja menor do que 1, porém, o mais próximo possível de 1.

10 Quociente da execução extra-orçamentária

Base de cálculo	Significado do Quociente
$\frac{\text{Receita Extra-orçamentária}}{\text{Despesa Extra-orçamentária}}$	<p>=1 - Receita Extra-orçamentária igual à Despesa Extra-orçamentária. Essa hipótese demonstra haver equilíbrio entre a Receita Extra-orçamentária e a Despesa Extra-orçamentária.</p> <p>> 1 - Receita Extra-orçamentária maior do que a Despesa Extra-orçamentária. Essa hipótese reflete que a Receita Extra-orçamentária é maior do que a Despesa Extra-orçamentária, isto é, recebimentos superiores aos pagamentos de ordem extra-orçamentária.</p> <p>< 1 - Receita Extra-orçamentária menor do que a Despesa Extra-orçamentária. Essa hipótese mostra que a Receita Extra-orçamentária é menor do que a Despesa Extra-orçamentária, isto é, recebimentos inferiores aos pagamentos de ordem extra-orçamentária.</p>

Quadro 14 – Quociente da execução extra-orçamentária
Fonte Kohama (2006)

Segundo Kohama (2006), em qualquer das hipóteses, o resultado tenderá a ser considerado normal, se as disponibilidades (saldo de caixa/bancos) refletirem a movimentação financeira de origem extra-orçamentária ocorrida no exercício, ou seja, aumento ou diminuição dos saldos das disponibilidades compatível com essa movimentação.

Esse quociente deve demonstrar quanto de Receita Extra-orçamentária foi recebido, em confronto com a Despesa Extra-orçamentária paga. Quanto mais próximo de 1 estiver, mais será o desejável. Se for maior do que 1, representará aumento da dívida flutuante, o que provocará, em consequência, aumento do Passivo Financeiro, no Balanço Patrimonial.

Entretanto, se houver o correspondente aumento dos recursos financeiros das disponibilidades (caixa/bancos), a situação será considerada normal. Porém, se ocorrer a diminuição dos recursos financeiros das disponibilidades em caixas/bancos, isso indicará que

a diferença financiou o pagamento de despesas orçamentárias e a situação deverá ser considerada preocupante. Quando for menor do que 1, por outro lado, refletirá uma diminuição da dívida flutuante e, por consequência, diminuição do Passivo Financeiro, no Balanço Patrimonial, mas, por outro lado, refletirá a utilização de recursos financeiros, reduzindo as disponibilidades (caixa/bancos) existentes.

11. Quociente do resultado da execução financeira

Base de cálculo	Significado do Quociente
$\frac{\text{Receita (Orçam + Extra-orçam)}}{\text{Despesa (Orçam + extra-orçam)}}$	<p>1 = Receita (Orçamentária + Extra-orçamentária) igual à Despesa (Orçamentária + Extra-orçamentária) demonstrará equilíbrio.</p> <p>> 1 = Receita (Orçamentária + Extra-orçamentária) maior do que a Despesa (Orçamentária + Extra-orçamentária). Essa hipótese demonstrará que a Receita (Orçamentária + Extra-orçamentária) é maior do que a Despesa (Orçamentária + Extra-orçamentária), isto é a soma total dos recebimentos do exercício é maior do que a soma total dos pagamentos do exercício e, portanto, houve um superávit financeiro.</p> <p>< 1 = Receita (Orçamentária + Extra-orçamentária) menor do que a Despesa (Orçamentária + Extra-orçamentária). Essa hipótese refletirá que a Receita (Orçamentária + Extra-orçamentária) é menor do que a Despesa (Orçamentária + Extra-orçamentária), isto é, a soma total dos recebimentos do exercício é menor do que a soma total dos pagamentos do exercício e, portanto, houve um déficit financeiro.</p>

Quadro 15 – Quociente do resultado da execução financeira
Fonte Kohama (2006)

Por esse quociente se verificará o resultado do exercício financeiro que está sendo demonstrado pelo balanço financeiro. Esta é uma das formas de analisar e interpretar o resultado apresentado no balanço financeiro. Nesse quociente é relacionada, de um lado, a somatória da receita orçamentária com a receita extra-orçamentária e, de outro, a somatória da despesa orçamentária com a despesa extra-orçamentária. Tal instrumento representa, na realidade, a soma dos recebimentos e a soma dos pagamentos ocorridos no exercício.

O autor argumenta que se deve atentar para o fato de que, ao se analisar a execução orçamentária, isoladamente, estar-se-á, simplesmente, trazendo o resultado já exibido pelo Balanço Orçamentário, pois se trata da mesma operação. Nesse caso, é vista sob a ótica da movimentação financeira causada pela execução orçamentária. Em tese, isso quer demonstrar que essa transposição vem acompanhada da ambigüidade legal já apontada, anteriormente, (receita escriturada pelo regime de caixa e despesa escriturada pelo regime de competência).

Quando trazemos para a análise a incorporação da movimentação financeira proveniente da receita e despesa extra-orçamentária, adicionando-a à receita e à despesa

orçamentária, observa-se que o resultado deixa de apresentar o tratamento dicotômico aludido em razão da aplicação de outro dispositivo legal que dispõe: “Os Restos a Pagar do exercício serão computados na receita extra-orçamentária para compensar sua inclusão na despesa orçamentária.

Assim, ao incluir os restos a pagar do exercício como receita extra-orçamentária, para compensar sua inclusão na despesa orçamentária, o dispositivo legal faz a equiparação da receita como despesa, do ponto de vista da movimentação financeira constante no balanço financeiro. Com esse procedimento, deixa de existir a necessidade de se realizar qualquer outra providência, relativa à questão financeira, pois a própria legislação se incumbiu de fazê-la.

Tal quociente deve demonstrar a somatória das Receitas (Orçamentária + Extra-orçamentária) em confronto com a somatória das Despesas (Orçamentária + Extra-orçamentária). Esse quociente, por meio dessa relação, consoante já foi alertado, indicará o resultado do Balanço Financeiro.

Nesse quociente, o que se considera normal é o resultado de 1, ou pouco maior do que 1. Caso seja menor do que 1, deve-se verificar se as disponibilidades (saldo de caixa/bancos) refletem a movimentação financeira de origem extra-orçamentária, para se ter melhor base de análise e interpretação.

12. Quociente do resultado dos saldos financeiros

Base de cálculo	Significado do Quociente
<p><u>Saldo que passa ao Exercício Seguinte</u> Saldo do Exercício Anterior</p>	<p>=1 Saldo que passa para o exercício seguinte igual ao saldo do exercício anterior, demonstrando equilíbrio entre os recebimentos e os pagamentos ocorridos no exercício.</p> <p>> 1 Saldo que passa para o exercício seguinte maior do que o saldo do exercício anterior. Essa hipótese demonstrará que o saldo que passa para o exercício seguinte, sendo maior do que o saldo do exercício anterior, constitui-se num “superávit” financeiro, ou seja, os recebimentos do exercício foram maiores do que os pagamentos do exercício.</p> <p>< 1 Saldo que passa para o exercício seguinte menor do que o saldo do exercício anterior. Essa hipótese demonstrará que o saldo que passa para o exercício seguinte, sendo menor do que o saldo do exercício anterior, identificará que houve um déficit financeiro, isto é, os recebimentos do exercício foram menores do que os pagamentos do exercício.</p>

Quadro 16 – Quociente do resultado dos saldos financeiros

Fonte Kohama (2006)

O autor afirma que esta é outra forma de se obter o resultado do exercício financeiro. Pois o resultado será idêntico ao quociente 11.

1.4.3 Análise e interpretação do balanço patrimonial

O autor apresenta algumas informações importantes a respeito do Balanço Patrimonial, com o objetivo de instruir e orientar o trabalho de análise e interpretação dos resultados nele apresentados. Iniciando pelo que dispõe a Lei 4.320/64, art. 105 e §§ 1º ao 5º, como segue:

O Balanço Patrimonial demonstrará:

I – o Ativo Financeiro;

II – o Ativo Permanente;

III – O passivo Financeiro;

IV – o Passivo Permanente;

V – o Passivo Patrimonial;

VI – as Contas de Compensação.

O Ativo Financeiro compreende os créditos e valores realizáveis independentemente da autorização orçamentária e dos valores numerários.

O Ativo Permanente compreenderá os bens, créditos e valores cuja mobilização ou alienação dependa da autorização legislativa.

O Passivo Financeiro compreenderá as divisas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para autorização ou resgate.

Nas contas de compensação, serão registrados “os bens, valores, obrigações e situações não compreendidas nos parágrafos anteriores e que, mediata ou imediatamente, possam a vir a afetar o patrimônio.

Por meio de uma simples leitura desse texto, pode-se verificar que as Contas de Compensação, por representarem bens, valores, obrigações e situações não compreendidas nas outras partes, mas que, mediata ou, imediatamente, possam vir a afetar o patrimônio, não são consideradas para determinação de seus resultados, embora façam parte do balanço patrimonial. Como se pode observar, o balanço patrimonial é uma das peças mais importantes no trabalho de análise e interpretação dos Balanços Públicos.

1.4.3.1 Quocientes sobre o balanço patrimonial

A seguir, serão apresentados os quocientes que Kahoma (2006) julga adequados e importantes para a análise e interpretação dos resultados apresentados nos Balanços Patrimoniais.

13 Quociente da situação financeira

Base de cálculo	Significado do Quociente
$\frac{\text{Ativo Financeiro}}{\text{Passivo Financeiro}}$	<p>= 1 - Ativo Financeiro igual ao Passivo Financeiro.</p> <p>> 1 - Ativo Financeiro maior do que Passivo Financeiro. Essa hipótese reflete que o Ativo Financeiro é superior ao Passivo Financeiro, isto é, há um excesso de recursos financeiros, representados pela soma das disponibilidades, mais direitos realizáveis, sobre as obrigações de curto prazo, portanto, um “superávit” financeiro apurado no balanço patrimonial que pode servir como recurso de cobertura para a abertura de créditos adicionais.</p> <p>< 1 - Ativo Financeiro menor do que Passivo Financeiro. Essa hipótese reflete que o Ativo Financeiro é insuficiente para cobrir o Passivo Financeiro, ou seja, a soma das disponibilidades mais os direitos realizáveis não são suficientes para cobrir as obrigações financeiras de curto prazo, portanto, representa um “déficit” financeiro apurado no balanço patrimonial.</p>

Quadro 17 – Quociente da situação financeira
Fonte Kohama (2006)

O referido teórico afirma que esse quociente é de extrema utilidade para se verificar a existência, ou não, de “superávit” financeiro apurado em balanço patrimonial, atendendo à determinação legal, inserida no § 2º, do art. 43, da Lei nº. 4.320/64, pois, se o resultado for maior do que 1, haverá excesso de recursos financeiros que poderá ser utilizado para cobertura de créditos adicionais.

Assim, esse quociente demonstrará o quanto de crédito, valores realizáveis e valores numerários existem em relação aos compromissos e obrigações exigíveis em curto prazo. Nesse sentido, será considerado normal o resultado 1 ou maior que 1, desde que não seja conseguido mediante a constituição de dívida fundada.

Entretanto, sendo menor do que 1, será considerado negativo, todavia, há que se verificar se existe, por exemplo, algum convênio registrado nas contas de compensação como direito contratual que não tenha sido realizado no exercício, mas com potencial para ser recebido em curto prazo, já que esse registro não consta do ativo financeiro e cuja despesa já tenha sido empenhada causando a distorção no resultado desse quociente. Essa informação é importante, pois ajudará na análise e interpretação mais correta desse resultado.

14 Quociente da situação permanente

Base de cálculo	Significado do Quociente
$\frac{\text{Ativo Permanente}}{\text{Passivo Permanente}}$	<p>=1 - Ativo Permanente igual ao Passivo Permanente.</p> <p>>1 - Ativo Permanente maior do que o Passivo Permanente. Essa hipótese reflete que o Ativo Permanente é superior ao Passivo Permanente, ou seja, que a soma dos bens, créditos e valores, de caráter permanente, é superior à soma das dívidas fundadas e, portanto, que há um “superávit” na parte permanente do balanço patrimonial.</p> <p><1 - Ativo Permanente menor do que Passivo Permanente. Essa hipótese reflete que o Ativo Permanente é inferior ao Passivo Permanente, isto é que a soma dos bens, créditos e valores, de caráter permanente, é inferior à soma da dívida fundada (obrigações de longo prazo) e, portanto, há um “déficit” na parte permanente do balanço patrimonial</p>

Quadro 18 – Quociente da situação permanente

Fonte Kohama (2006)

Segundo Kohama (2006), a importância desse quociente reside no fato de que seu resultado demonstrará, por meio da relação entre a soma dos bens, créditos e valores, ou seja, bens e direito de longo prazo e a soma das obrigações de longo prazo, o nível e endividamento apresentado no balanço patrimonial.

Esse quociente demonstrará o resultado da relação entre o ativo permanente e o passivo permanente. O resultado esperado é que seja maior do que 1 ou, pelo menos, 1. Portanto, se o quociente for maior do que 1, expressará que o endividamento é inferior à soma dos bens, créditos e valores que compõem os bens e direitos de longo prazo e, que, geralmente, o saldo patrimonial é positivo representado através da conta ATIVO REAL LÍQUIDO.

Porém, se for menor que 1, identificará que o endividamento é superior a essa soma dos bens, créditos e valores que compõem os bens direitos de longo prazo e, geralmente, que o saldo patrimonial é negativo, situação extremamente preocupante, representada através da conta PASSIVO REAL DESCOBERTO

15. Quociente do limite de endividamento I

Base de cálculo	Significado do Quociente
<p style="text-align: center;"><u>Dívida Fundada</u> Receita Líquida Real</p>	<p>=1 - Soma da Dívida Fundada igual à soma da Receita Líquida Real arrecadada no exercício.</p> <p>>1 - Soma da Dívida Fundada maior do que a Soma da Receita Líquida Real arrecadada no exercício. Essa hipótese demonstrará que a soma da dívida fundada, é superior à soma da receita líquida real arrecadada no exercício, isto é, que a soma das obrigações de longo prazo, representadas pela dívida fundada, é superior à soma dos recebimentos de origem orçamentária líquidos, realizados no exercício.</p> <p>< 1 - Soma da Dívida Fundada menor do que a Soma da Receita Líquida Real arrecadada no exercício. Essa hipótese demonstrará que a soma da dívida fundada é inferior à soma da receita líquida real arrecadada no exercício, ou seja, que a soma das obrigações de longo prazo, representadas pela dívida fundada, é inferior à soma dos recebimentos de origem orçamentária líquidos, realizados no exercício.</p>

Quadro 19 – Quociente do limite de endividamento I
Fonte: Kohama (2006)

A Receita Líquida Real é entendida da seguinte forma: Receita Realizada + ICMS (inciso II do §3º do art. 6º da Resolução do Senado) + Superávit Financeiro de Autarquias e Fundações (excluídas as de caráter previdenciário) – (operações de crédito + anulação de restos a pagar + alienação de bens + transferências vinculadas + transferências de capital – no caso dos Estados - + transferências constitucionais e legais aos Municípios).

O que é considerado normal é o resultado 1. Caso o resultado seja maior do que 1, há que se atentar para o fato de que o Senado Federal, por meio da Resolução nº. 78/98, admite que o saldo total da dívida não poderá superar o valor equivalente ao dobro da Receita Líquida Real anual, para os pleitos analisados no ano de 1998, decrescendo esta relação a base de um décimo por ano, até atingir o valor equivalente a uma Receita Líquida Real anual para os pleitos analisados no ano de 2008 em diante.

Isto equivale dizer que, em 1998, o resultado normal do quociente poderá ser maior do que 1, até o máximo de 2. O resultado deverá ser decrescente, considerando-se normal em 1999 o resultado 1 ou maior do que 1, até o máximo de 1,9, ou seja, decrescendo um décimo por ano, até o ano de 2008, quando o resultado normal deverá ser 1. Deve-se verificar também se os quocientes 16 e 17 atendem aos limites fixados pelo Senado Federal.

Nesse ponto, o autor faz algumas considerações no sentido de se refletir sobre a questão do endividamento, sob o ponto de vista dos registros e escrituração contábil, utilizando os detalhes e informações importantes.

A questão da dívida pública possui alguns aspectos constitucionais que devem ser mencionados, como o disposto no art. 52, incisos VI e VII, da Constituição Federal:

Compete privativamente ao Senado Federal:

...

VI – fixar, por proposta do Presidente da República, limites globais para o montante da dívida consolidada da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

VII – dispor sobre limites globais e condições para as operações de crédito externo e interno da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de suas autarquias e demais entidades controladas pelo Poder Público Federal.

Para cumprir essas determinações constitucionais, o Senado Federal aprovou e promulgou a Resolução nº. 69, de 1995, que dispõe sobre as operações de crédito interno e externo dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e de suas respectivas autarquias, inclusive concessão de garantias, seus limites e condições de autorização. Na seqüência, verifica-se o que dispõe o art. 7º, incisos I e II, e §§ 1º, 2º e 3º, da Lei 4.320/64:

A lei de Orçamento poderá conter autorização ao Executivo para:

I – abrir créditos suplementares até determinada importância, obedecidas as disposições do artigo 43;

II – realizar em qualquer mês do exercício financeiro operações de crédito por antecipação da receita, para atender insuficiências de caixa;

Em casos de déficit, a Lei de Orçamento indicará as fontes de recursos que o Poder Executivo fica autorizado a utilizar para atender à sua cobertura.

O produto estimado de operações de crédito e de alienação de bens e imóveis somente se incluirá na receita quando umas e outras forem especificamente autorizadas pelo Poder Legislativo em forma que juridicamente possibilite o Poder Executivo realizá-las no exercício. A autorização legislativa, a que se refere o parágrafo anterior, no tocante a operações de crédito poderá constar da própria Lei de Orçamento.

Consoante se observa na leitura dessas determinações constitucionais e legais, há todo um procedimento de autorizações do Senado Federal que estabelece os limites das Assembleias Legislativas e Câmaras Municipais, ou seja, autorizações do Poder Legislativo em forma que, juridicamente, possibilite o Poder Executivo realizá-las.

As operações de crédito, relativas a financiamentos e empréstimos, de longo prazo, serão consideradas pela contabilidade como dívida (pública) fundada ou consolidada, e, contrariamente ao que muitos pensam, não causam efeitos negativos ao patrimônio. Senão vejamos:

Ao se receber o recurso do empréstimo ou financiamento, do ponto de vista das variações patrimoniais, serão registradas: a) Variação Ativa – Resultante da Execução Orçamentária, pela entrada do numerário; b) Variação Passiva – Mutação Patrimonial pela

constituição da dívida fundada. Portanto, há uma situação em que a constituição da dívida, é compensada pela entrada de numerário, provocando uma igualdade em termos patrimoniais.

Quando se resgata a dívida fundada ou consolidada, também do ponto de vista das variações patrimoniais, registra-se: a) Variações Passivas – Resultante da Execução Orçamentária, pelo pagamento realizado; b) Variação Ativa – Mutação Patrimonial, pelo resgate com a conseqüente diminuição da dívida fundada ou consolidada. Verifica-se que o pagamento é compensado com a diminuição da dívida fundada, fazendo com que haja uma igualdade em termos patrimoniais.

Nas relações expostas, pressupondo-se a existência de recursos financeiros para cobertura do pagamento da dívida oriunda das receitas fiscais do exercício, haverá, ainda, mais uma repercussão favorável do ponto de vista das variações patrimoniais, pois a entrada da receita utilizada será registrada, junto com todas as demais receitas, como Variação Ativa – Resultante da Execução Orçamentária, sem nenhuma outra compensação. É óbvio que essa hipótese demonstrará que houve uma poupança forçada para cobertura do pagamento da dívida.

O problema surge quando não se consegue recursos nas receitas fiscais para efetuar o resgate da dívida, pois, nesta hipótese, fatalmente, haverá a rolagem da dívida ou a substituição de credores, com a obtenção de recursos por meio de operação de crédito para cobrir o pagamento da dívida. Ainda, aqui não haverá reflexo negativo em termos de variação patrimonial.

No contexto nacional, em razão das medidas econômicas vigentes no Brasil, há uma preocupação de se alongar o perfil da dívida fundada interna e externa, e estudos apontam para um prazo de 30 anos, o que, teoricamente, exigirá um pagamento anual de 3,33% do valor da dívida, o que se espera seja plenamente aceitável e factível.

Pelo exposto, pode-se concluir que do ponto de vista contábil, a questão da dívida (pública) fundada ou consolidada, desde que, devidamente, autorizada pelo Poder Legislativo e dentro dos limites fixados, causa dois efeitos opostos e compensatórios, interferindo, duplamente, no resultado patrimonial por meio das variações patrimoniais, ou seja, um ativo Resultante da Execução Orçamentária e outro Passivo Pela Mutação Patrimonial que produz, no caso do recebimento do valor da dívida (empréstimo), um passivo resultante da Execução Orçamentária e outro ativo pela Mutação Patrimonial que produz, no caso do pagamento do valor da dívida (amortização).

16 Quociente do limite de endividamento II

Base de cálculo	Significado do Quociente
$\frac{\text{Soma das Operaç. de Crédito}}{\text{Receita Líquida Real}}$	<p>=1 A Soma das Operações de Crédito é igual ao valor da receita Líquida Real.</p> <p>> 1 A Soma das Operações de Crédito é maior do que o valor da Receita Líquida Real. Essa hipótese demonstrará que o montante global das operações de crédito realizadas no exercício é superior ao valor da Receita Líquida Real.</p> <p>< 1 A Soma das operações de crédito realizadas no exercício é menor do que o valor da Receita Líquida Real, ou seja, o montante das operações de crédito realizadas no exercício é inferior ao valor da Receita Líquida Real.</p>

Quadro 20 – Quociente do limite de endividamento I

Fonte Kohama (2006)

Esse quociente é básico para se determinar, ainda que a posteriori, o nível de operações de crédito realizadas no exercício em relação à Receita Líquida Real, pois a Resolução nº. 78/98 do Senado Federal, em seu art. 6º, inciso I, determina que o montante global das operações realizadas em um exercício financeiro não poderá ser superior a 18% (dezoito por cento) da Receita Líquida anual.

Serão computadas para fins de cálculos da Receita Líquida Real, conforme Inciso II dos §§ 3º e 4º, do art. 6º, da Resolução nº. 78/79, do Senado Federal “[...] as receitas oriundas do ICMS destinado à concessão de favores fiscais e financeiros, concedidas com base no referido imposto e que resulte em redução ou eliminação direta ou indireta, do respectivo ônus e o superávit financeiro das autarquias e fundações, excluídas as de caráter previdenciário”. Portanto, o resultado terá que ser inferior a 1 e no máximo de 0,18, que corresponderá aos 18% acima mencionados.

Deverá ser utilizado somente no caso de análise e interpretação de balanços dos Estados. Em seguida, deve-se proceder ao cálculo dos 18% (dezoito por cento) da Receita Líquida Real, para se verificar se o resultado do quociente atende o limite estabelecido pela Resolução nº78/98 do Senado Federal, da seguinte forma:

$$\text{Receita Líquida} \times (18\% ; 100) 0,18 = \$$$

17. Quociente do dispêndio da dívida –II

Base de cálculo	Significado do Quociente
$\frac{\text{Soma da Amortiz+ Encargos}}{\text{Receita Líquida Real}}$	<p>=1 – A soma da Amortização + Encargos (da dívida) é igual ao valor da Receita Líquida.</p> <p>>1 – A Soma da Amortização + Encargos (da dívida) é maior do que o valor da receita Líquida real, ou seja, a soma dos pagamentos relativos à amortização, mais juros e encargos da dívida, é superior à soma dos recebimentos da Receita Líquida Real, realizadas no exercício.</p> <p><1 – A Soma da Amortização + Encargos (da dívida) é menor do que o valor da Receita Líquida Real, isto é, a soma dos pagamentos relativos à amortização, mais juros e encargos da dívida, é inferior à soma dos recebimentos da Receita Líquida Real, realizados no exercício.</p>

Quadro 21 – Quociente do dispêndio da dívida –II

Fonte: Kohama (2006)

Esse quociente é básico para se determinar, ainda que a posteriori, o nível de dispêndio anual que as amortizações, mais os juros e encargos da dívida, representam em relação à Receita Líquida Real, de vez que, o resultado terá que ser de no máximo 0,13. Isto quer dizer que a soma das amortizações, mais juros e encargos da dívida deverá ser no máximo de $0,13 = 13\%$ da Receita Líquida Real arrecadada no exercício, ou seja, o resultado terá que ser menor do que $0,13 = 13\%$ ou no máximo $0,13 = 13\%$ da receita líquida no exercício.

Sobre esse assunto, o autor apresenta a determinação legal, contida no inciso II do art. 6º da Resolução nº78/98 do Senado Federal, nos seguintes termos:

O dispêndio anual máximo com as amortizações, juros e demais encargos de todas as operações de crédito, já contratadas e as a contratar, inclusive o originário de débitos renegociados ou parcelados, acrescido, ainda o valor devido, vencido e não pago, não poderá exceder a 13% (treze por cento) da Receita Líquida Real.

Portanto, o quociente demonstrará o resultado da relação entre a soma da Amortização, juros e demais encargos de todas as operações de crédito e a Receita Líquida Real do exercício. O Resultado esperado é que seja menor do que 1, mas, que seja menor ou no máximo de até 0,13, isto é, o resultado deverá demonstrar que a soma das amortizações, juros e demais encargos (da dívida) seja 0,13, que equivale a 13% (treze por cento) de dispêndio máximo da Receita Líquida Real.

18 Quociente do resultado patrimonial

Base de cálculo	Significado do Quociente
$\frac{\text{Soma do Ativo Real}}{\text{Soma do Passivo Real}}$	<p>= 1 - Soma do Ativo Real igual à Soma do Passivo Real.</p> <p>> 1 – Soma do Ativo Real maior do que a Soma do passivo Real. Essa hipótese demonstrará que a Soma do Ativo Real é superior à Soma do Passivo Real, isto é, que a soma dos bens, créditos e valores realizáveis é superior à soma dos compromissos exigíveis mais as dívidas fundadas e, portanto, que há “superávit” patrimonial.</p> <p>< 1 Soma do Ativo Real menor do que a Soma do Passivo Real. Essa hipótese refletirá que a Soma do Ativo Real é inferior à Soma do passivo Real, ou seja, que a Soma dos bens, créditos e valores realizáveis é inferior à soma dos compromissos exigíveis mais as dívidas fundadas e, portanto, que há “déficit” patrimonial.</p>

Quadro 22 – Quociente do resultado patrimonial

Fonte: Kohama (2006)

A soma do Ativo Real compreende o Ativo Financeiro mais o Ativo Permanente. A Soma do Passivo Real compreende o Passivo Financeiro mais o Passivo Permanente. Por esse quociente será verificado o resultado apresentado pelo Balanço Patrimonial. Segundo Kohama (2006), no caso do quociente apresentar o resultado menor do que 1, há que se verificar na Demonstração das Variações Patrimoniais as causas que originaram esse efeito patrimonial negativo. As mais prováveis tenderão a ser:

- As baixas Patrimoniais que deverão estar sendo apresentadas nas Variações Patrimoniais Passivas – Independentes da Execução Orçamentária, do tipo Insubstituições Ativas ou Superveniências Passivas como:

a) insubstituições ativas - Baixas de Bens Móveis ou imóveis, por permuta, doação, sinistro ou demolição, consumo, quebra ou inservível, furto, entre outros;

b) ou superveniências passivas – Inscrição de dívidas passivas; aumento de dívida por elevação da taxa cambial, dentre outros.

Essas duas possibilidades demonstram causas possíveis a serem verificadas no trabalho de análise e interpretação, para obtenção de elementos e informações bastante úteis. Nota-se que o quociente demonstrará o resultado do balanço patrimonial. Caso a Soma do Ativo real seja maior do que a Soma do passivo Real, estaremos diante de um “superávit” patrimonial.

Se, entretanto, a Soma do Ativo Real for menor do que a Soma do Passivo Real, estaremos diante de um “déficit” patrimonial. O resultado que se considera normal, para esse quociente, será o maior do que 1. O resultado 1 demonstrará equilíbrio patrimonial, e o menor do que 1, preocupante conforme já descrito.

1.4.4 Análise e interpretação das variações patrimoniais

Iniciando a abordagem sobre as Variações Patrimoniais, o autor apresenta alguns aspectos importantes, com o objetivo de instruir e orientar o trabalho de análise e interpretação dos resultados apresentados. Nesse sentido, o art. 104 da Lei nº. 4.320/64, diz: “[...] a demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício”.

De outro modo, o art. 100, da mesma Lei: “[...] as alterações da situação líquida patrimonial, que abrangem os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistências ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial”.

Por meio da leitura desses textos legais, observa-se que a demonstração das Variações Patrimoniais, que registrará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, é que indicará o resultado patrimonial do exercício. Nas instituições públicas, a preocupação converge para as contas patrimoniais, dando mostras claras de que a importância recai nas alterações do patrimônio, que deverão ser apresentadas pela demonstração das Variações Patrimoniais.

1.4.4.1 Quocientes da demonstração das variações patrimoniais

Os quocientes sugeridos pelo autor para análise e interpretação dos resultados dessa demonstração são os seguintes :

19 Quociente da mutação patrimonial passiva

Base de cálculo	Significado do Quociente
<u>Receita Ambivalente</u> Mutação patrim. Passiva	<p>=1 - A Receita Ambivalente é igual à Mutação patrimonial Passiva.</p> <p>>1 - A receita Ambivalente é maior do que a Mutação Patrimonial Passiva. Essa hipótese demonstrará que a Receita Ambivalente é superior à Mutação Patrimonial Passiva, isto é, que a receita arrecadada e que provocará a diminuição dos bens, créditos e valores da parte permanente, ou o aumento das dívidas fundadas interna ou externa é superior à Mutação Patrimonial Passiva que deveria produzir.</p> <p><1 - A Receita Ambivalente é menor do que a Mutação Patrimonial Passiva. Essa hipótese refletirá que a Receita Ambivalente é inferior à Mutação Patrimonial Passiva, ou seja, a receita recebida relativa à cobrança da dívida ativa, mais operações de crédito, mais alienação de bens e valores e amortização das baixas dos bens e valores e créditos e das incorporações da dívida fundada interna e externa que provoca por Mutação patrimonial Passiva.</p>

Quadro 23 – Quociente da mutação patrimonial passiva

Fonte: Kohama (2006)

O autor conceitua Receita Ambivalente, como segue: “[...] entenda-se por Receita Ambivalente aquela que provém de fatos que causam, ao mesmo tempo, dois aspectos opostos, do ponto de vista das Variações Patrimoniais, ou seja, um ativo Resultante da Equação Orçamentária e outro passivo pela Mutação Patrimonial que produz”. A Receita Ambivalente deverá ser composta pelos seguintes recebimentos: Cobrança da dívida Ativa, Operações de crédito, Alienação de Bens e Valores, Amortização de Empréstimos (concedidos).

Deve-se interpretar por Mutação patrimonial Passiva a permuta produzida, quer diminuindo o ativo permanente quer aumentando o passivo permanente do Balanço Patrimonial pela receita ambivalente recebida.

20. Quociente da mutação patrimonial ativa

Base de cáculo	Significado do Quociente
$\frac{\text{Despesa Ambivalente}}{\text{Mutação patrimon. Ativa}}$	<p>=1 - A Despesa Ambivalente é igual � Mutação Patrimonial Ativa.</p> <p>>1 - A Despesa Ambivalente � maior do que a Mutação Patrimonial Ativa. Essa hipótese demonstrara que a Despesa Ambivalente é superior a Mutação Patrimonial Ativa, isto é, que a despesa realizada, e que provocará aumento dos bens, créditos e valores da parte permanente, ou a diminuição das d�vidas fundadas interna ou externa, é superior � Mutação Patrimonial Ativa que deveria produzir.</p> <p><1 - A Despesa Ambivalente � menor do que a Mutação Patrimonial Ativa. Essa hipótese refletirá que a Despesa Ambivalente é inferior a Mutação Patrimonial Ativa, ou seja, a despesa realizada no exercício e que causa incorporação no ativo permanente, ou baixa no passivo permanente, é inferior ao valor da Mutação Patrimonial Ativa.</p>

Quadro 24 – Quociente da mutação patrimonial ativa
Fonte: Kohama (2006)

Segundo o autor, deve-se entender por Despesa Ambivalente aquela que prov m de fatos que causam, ao mesmo tempo, dois aspectos opostos, do ponto de vista das Variações Patrimoniais, ou seja, um passivo Resultante da Equa o Orçamentária e outro ativo pela Mutação Patrimonial que produz. Assim, a Despesa Ambivalente constitui-se, geralmente, de: material de consumo, investimentos, inversões financeiras, amortização de dívida interna e externa.

21. Quociente do resultado das mutações patrimoniais

Base de cálculo	Significado do Quociente
<u>Mutação Patrimonial Ativa</u> Mutação Patrimon. Passiva	<p>=1 - A mutação Patrimonial Ativa é igual a Mutação Patrimonial Passiva.</p> <p>> 1 - A Mutação Patrimonial Ativa é maior do que a Mutação patrimonial Passiva. Essa hipótese demonstrará que a variação patrimonial que a Mutação Patrimonial Ativa provocou é maior do que a causada pela Mutação Patrimonial Passiva, isto é, houve uma incorporação de bens, créditos e valores e baixa de dívida fundada do que baixa de bens, créditos e valores e incorporação da dívida fundada.</p> <p><1 - A Mutação Patrimonial Ativa é menor do que a Mutação Patrimonial Passiva. Essa hipótese demonstrará a variação patrimonial que a Mutação Patrimonial Ativa provocou é menor o que a causada pela Mutação Patrimonial Passiva, ou seja, houve mais baixas de bens, créditos e valores e incorporação da dívida fundada, do que incorporação de bens, créditos e valores e baixa de dívida fundada.</p>

Quadro 25 – Quociente do resultado das mutações patrimoniais

Fonte: Kohama (2006)

O autor argumenta que o resultado desse quociente para ser considerado positivo deve ser maior do que 1, porque refletirá que a Mutação Patrimonial Ativa será maior do que a Mutação Patrimonial Passiva. Sendo 1, demonstrará que houve um equilíbrio patrimonial, provocado pelas variações ativas e passivas, resultantes da execução orçamentária, o que poderá ser considerado normal. No caso do resultado ser menor do que 1, tenderá a ser considerado negativo, pois estará identificando que houve uma diminuição patrimonial, provocado pelas variações ativas e passivas, decorrente da execução orçamentária.

22. Quociente do resultado das variações patrimoniais IEO

Base de cálculo	Significado do Quociente
<u>Independ. da Exec. Orçam. Ativa</u> Independ. Exec. Orçam. Passiva	<p>= 1 - A Variação Independente da Execução Orçamentária Ativa é igual à Variação Independente da Execução Orçamentária Passiva.</p> <p>> 1 - A Variação Independente da Execução Orçamentária Ativa é maior do que a Variação Independente da Execução Orçamentária Passiva, isto é, as incorporações de bens, créditos e valores e baixas da dívida fundada, corresponde às Superveniências Ativas ou Insustentáveis Passivas, são superiores às baixas de bens, créditos e valores e incorporações de dívida fundada, compreendida nas Insustentáveis Ativas e Superveniências Passivas.</p> <p>< 1 - A Variação Independente da Execução Orçamentária Ativa é menor do que a Variação Independente da Execução Orçamentária Passiva, ou seja, as incorporações de bens, créditos e valores e baixas da dívida fundada, correspondentes às Superveniências Ativas ou Insustentáveis Passivas, são inferiores às baixas de bens, créditos e valores e incorporações de dívida fundada, compreendidas nas Insustentáveis Ativas e Superveniências Passivas.</p>

Quadro 26 – Quociente do resultado das variações patrimoniais IEO

Fonte: Kohama (2006)

O resultado que deverá ser considerado positivo é o maior do que 1, porque refletirá que as variações patrimoniais independentes da execução orçamentária ativa, por ser superior variações patrimoniais independentes da execução orçamentária passiva, contribuirá para a ocorrência de aumento do patrimônio por meio de acréscimos nas contas do ativo permanente (bens, créditos e valores) ou diminuição nas contas do passivo permanente (dívida fundada).

Caso o resultado seja 1, demonstrará que as variações patrimoniais independentes da execução orçamentária, ativas e passivas, foram iguais, ou seja, que as variações patrimoniais não provenientes da execução orçamentária foram equivalentes, podendo ser considerado normal.

No caso do resultado ser menor do que 1, indicará que as variações patrimoniais independentes da execução orçamentária ativa são variações patrimoniais independentes da execução orçamentária passiva, isto é, que as variações patrimoniais ativas foram menor que as variações patrimoniais passivas que não provêm da execução orçamentária.

23 Quociente do resultado das variações na parte permanente

Base de cálculo	Significado do Quociente
Soma das Mutações Patrimoniais Ativas + Independentes da Execução Orçamentária Ativa / Soma das Mutações Patrimoniais Passivas + Independentes da Execução Orçamentária Passiva	<p>= 1 - A Soma das Mutações Patrimoniais Ativas + Independentes da Execução Orçamentária Ativa é igual à Soma das Mutações Patrimoniais Passivas + Independentes da Execução Orçamentária Passiva.</p> <p>> 1 - A Soma das Mutações Patrimoniais Ativas + Independentes da Execução Orçamentária Ativa é maior do que a Soma das Mutações Patrimoniais Passivas + Independentes da Execução Orçamentária Passiva, isto é, os aumentos do ativo permanente somados à diminuição do passivo permanente são superiores às baixas do ativo permanente somadas às incorporações do passivo permanente.</p> <p>< 1 - A Soma das Mutações Patrimoniais Ativas + Independentes da Execução Orçamentária Ativa é menor do que a Soma das Mutações Patrimoniais Passivas + Independentes da Execução Orçamentária Passiva, ou seja, os aumentos do ativo permanente somados à diminuição do passivo permanente, são inferiores às baixas do ativo permanente, identificando uma situação patrimonial negativa.</p>

Quadro 27 – Quociente do resultado das variações na parte permanente
 Fonte: Kohama (2006)

O resultado desse quociente que será ser considerado positivo é o maior do que 1, pois identificará uma situação patrimonial em que houve aumento do ativo patrimonial e diminuição do passivo permanente, causados na mutação patrimonial ativa + independente da execução orçamentária passiva, em confronto com a mutação patrimonial passiva + independente da execução orçamentária ativa.

Caso o quociente apresente resultado 1, refletirá igualdade na parte do ativo permanente e do passivo permanente, de vez que as variações patrimoniais ocorridas do ponto de vista ativo e passivo foram iguais. Esse resultado pode ser considerado normal.

Se o quociente for menor do que 1, será considerado negativo, em razão de demonstrar que houve diminuição do ativo permanente ou aumento do passivo permanente, causado na mutação patrimonial ativa + independente da execução orçamentária ativa, em confronto com a mutação patrimonial passiva + independente da execução orçamentária passiva.

24 Quociente patrimonial da execução orçamentária

Base de cálculo	Significado do Quociente
$\frac{\text{Receita Orçamentária} + (\text{Dívida Ativa do Exercício} + \text{Direitos Contratuais})}{\text{Despesa Orçamentária}}$	<p>= 1 - Receita Orçamentária, acrescida da dívida Ativa do Exercício mais os Direitos Contratuais, igual á Despesa Orçamentária. Essa hipótese demonstrará que se a Receita Orçamentária for escriturada pelo regime de competência, haverá igualdade com a Despesa Orçamentária.</p> <p>> 1 - Receita Orçamentária, acrescida da dívida Ativa do Exercício mais os Direitos Contratuais, será maior do que a Despesa Orçamentária. Essa hipótese reflete que, se a Receita Orçamentária for escriturada pelo regime de competência, haverá “superávit” orçamentário de execução, em relação à Despesa Orçamentária.</p> <p>< 1 - Receita Orçamentária, acrescida da Dívida Ativa do Exercício mais os Direitos Contratuais, será menor do que a Despesa Orçamentária. Essa hipótese representara que se a Receita Orçamentária for escriturada pelo regime de competência, haverá “déficit” orçamentário de execução em relação à Despesa Orçamentária.</p>

Quadro 28 – Quociente patrimonial da execução orçamentária

Fonte: Kohama (2006)

O autor argumenta que esse quociente deve demonstrar quanto da Receita Orçamentária mais Dívida Ativa Inscrita e menos a Dívida Ativa cobrada no exercício, acrescida dos direitos contratuais relativos à Operação de Crédito e de Convênios que, eventualmente, devem servir de cobertura para despesas empenhadas, serve para cobertura da Despesa Orçamentária. Essa operação, em realidade, procura igualar a Receita Orçamentária à Despesa Orçamentária pelo regime de competência. Em teoria, esse quociente servirá para ajudar a elucidar e explicar os resultados apresentados pela execução orçamentária, tendo em vista, as prescrições legais que determinam tratamento dicotômico na escrituração da receita orçamentária.

25 Quociente do resultado das variações patrimoniais

Base de cálculo	Significado do Quociente
$\frac{\text{Total das Variações Ativas}}{\text{Tot. das Variações Passivas}}$	<p>= 1 - Total das Variações Ativas é igual ao Total das Variações Passivas.</p> <p>> 1 - Total das Variações Ativas é maior do que o Total das Variações Passivas. Essa hipótese reflete que o Total das Variações Ativas é superior ao Total das Variações Passivas, ou seja, que o resultado representa um “superávit” na relação entre as variações patrimoniais onde as ativas são superiores às passivas.</p> <p>< 1 - Total das Variações Ativas é menor do que o Total das Variações Passivas. Essa hipótese reflete que o Total das Variações Ativas é inferior ao Total das Variações Passivas, ou seja, que o resultado representa um “déficit” na relação entre as variações patrimoniais onde as ativas são inferiores às passivas.</p>

Quadro 29 – Quociente patrimonial da execução orçamentária

Fonte: Kohama (2006)

O autor afirma que em razão de esse quociente demonstrar o resultado patrimonial do exercício, considera-se positivo quando for maior do que 1, pois demonstrará que houve no exercício um superávit patrimonial. Caso o resultado seja 1, deve-se considerá-lo normal, de vez que traduzirá que a situação patrimonial se manteve estável, não tendo aumentado nem diminuído, simplesmente, permaneceu inalterado em termos de resultado.

Se o resultado for menor do que 1 será considerado negativo, uma vez que refletirá que a situação apresentou um déficit patrimonial no exercício, em que as variações patrimoniais ativas foram menores do que as variações patrimoniais passivas.

2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A metodologia empregada em um trabalho científico é derivada do objeto da pesquisa, ou seja, a metodologia é o meio, a sistemática que vai possibilitar a estruturação consistente da pesquisa. Ante a essa constatação e, ainda, considerando o referencial teórico que subsidiou a investigação em tela, expõe-se a seguir, o processo adotado para a realização da investigação.

2.1 Questões Norteadoras

Para perquirir a questão formulada pretende-se desdobrá-la nas seguintes questões norteadoras:

- a) Quais os relatórios contábeis elaborados em entidades públicas e que são adotados como base informacional no modelo de análise apresentado na literatura estudada?
- b) Como tabular os dados contidos nos referidos relatórios de modo a facilitar o processo de extração de índices?
- c) Quais os possíveis indicadores a serem extraídos dos relatórios contábeis obrigatórios e como os agrupar de modo a facilitar o procedimento de análise?
- d) Como interpretar os resultados encontrados oriundos dos indicadores decorrentes das aludidas informações, à luz da teoria pertinente, de modo a evidenciar o desempenho da gestão pública nas entidades pesquisadas?

2.2 Delineamento da Pesquisa

Consoante as colocações de Gil (2006), há várias formas de se classificar as pesquisas, dentre as quais destacam:

➤ Quanto à abordagem do problema: **a) Pesquisa Quantitativa**, a qual considera que tudo pode ser traduzido em números, opiniões e informações para classificá-la e analisá-la. Requer o uso de recursos e de técnicas estatísticas (percentagem, média, moda, mediana, desvio-padrão, coeficiente de correlação, análise de regressão, etc.); **b) Pesquisa Qualitativa**, que considera a existência de uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números. A interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas no processo de pesquisa qualitativa. O ambiente natural é a fonte direta para coleta de dados e o pesquisador é o instrumento-chave.

➤ Quanto aos seus objetivos: **a) Pesquisa Exploratória**, que visa a proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo explícito ou a construir hipóteses. Envolve levantamento bibliográfico; entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado; análise de exemplos que estimulem a compreensão; **b) Pesquisa Descritiva**: visa a descrever as características de determinada população ou fenômeno, ou o estabelecimento de relações entre variáveis. Contempla o uso de técnicas padronizadas de coleta de dados: questionário e observação sistemática; **c) Pesquisa Explicativa**: objetiva identificar os fatores que determinam ou contribuem para a ocorrência dos fenômenos. Aprofunda o conhecimento da realidade porque explica a razão, o “porque” das coisas. Quando realizada nas ciências naturais, requer o uso do método experimental e nas ciências sociais, o uso do método observacional.

➤ Quanto aos procedimentos técnicos: **a) Pesquisa Bibliográfica**, quando elaborada a partir de material já publicado, constituído principalmente de livros, artigos de periódicos e, atualmente, com material disponibilizado na Internet. **b) Pesquisa Documental**, que se baseia em documentos primários, originais, os quais são chamados de primeira mão, por ainda não terem sido utilizados em nenhum estudo ou pesquisa; **c) Pesquisa Experimental**, a qual tem a finalidade de observar e interpretar as reações e as modificações ocorridas no objeto da pesquisa (efeito, variável dependente); **d) Levantamento**, quando a pesquisa envolve a interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer; **e) Estudo de caso**, quando envolve o estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que se permita o seu conhecimento amplo e detalhado; **f) Pesquisa ex post facto**, quando o “experimento” se realiza posteriormente aos fatos; **g) Pesquisa-Ação**, quando concebida e realizada em estreita associação com uma ação ou com a resolução de um problema coletivo.

Após esta explanação dos conceitos de pesquisa e suas tipologias, infere-se que esta pesquisa pode ser classificada como:

Quanto à abordagem do problema, **pesquisa qualitativa**, devido à utilização da forma básica de interpretação e atribuição de significados aos fenômenos estudados, na qual o ambiente natural é a fonte direta para coleta de dados e o pesquisador é o instrumento-chave, não havendo, portanto, a formulação de hipóteses e, conseqüentemente, a necessidade de aplicação de métodos estatísticos para a sua comprovação.

Quanto aos objetivos, **descritiva**, por dedicar-se à descrição das características de determinada população, qual seja, as Entidades Federais Indiretas do Município de Manaus;

Quanto aos procedimentos, **estudo de caso**, porque envolve o estudo profundo e exaustivo relativo à avaliação de relatórios contábeis elaborados em entidades indiretas do governo federal. Segundo Yin (2005), os estudos de caso têm um lugar de destaque na pesquisa de avaliação. Nesta pesquisa, a aplicação foi descrever uma intervenção e o contexto na vida real.

2.3 Unidades de Análise

As Unidades de análise compõe-se de 4 (quatro) Entidades, sendo 3 (três) instituições de ensino federal e 1 (uma) autarquia vinculada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC). O critério de seleção dessas Entidades levou em consideração os seguintes aspectos:

- a) Que todas as entidades selecionadas fossem vinculadas à Administração Indireta do Governo Federal situadas na cidade de Manaus;
- b) Partícipes do orçamento fiscal e de seguridade social;
- c) Enquadradas como Órgão Individual, contemplados com um orçamento específico na lei orçamentária.

As instituições selecionadas foram: o Centro Federal de Educação Tecnológica (CEFET/AM), a Escola Agrotécnica Federal de Manaus (EAF/MNS), a Universidade Federal do Amazonas (UFAM) e a Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA).

2.4 Procedimentos de Coleta e Análise de Dados

Os dados coletados durante a realização desta pesquisa foram do tipo secundário, isto é, aqueles já disponíveis em livros e demonstrações contábeis e relatórios complementares, produzidos pela Contabilidade Pública, por meio do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI). Tais dados foram coletados através de pesquisa documental. Esse tipo de pesquisa é caracterizado por Marconi e Lakatos (2002) como restrito a documentos escritos, ou não.

Em se tratando dos procedimentos de análise dos dados, adotou-se a análise documental e de conteúdo. Esse primeiro tipo de análise consiste em uma série de operações que visam a estudar um ou vários documentos para descobrir as circunstâncias sociais e econômicas com as quais podem estar relacionados. Seus aspectos metodológicos fundamentam-se, primeiramente, em caracterizar os documentos que serão usados para, em seguida, efetuar a análise propriamente dita, para a qual se deve recorrer à análise de conteúdo (RICHARDSON, 1999).

Já a análise de conteúdo é definida por Bardin (apud TRIVIÑOS, 1992, p. 160) como sendo um conjunto de técnicas de análise das comunicações, visando, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, obter indicadores quantitativos ou não, que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) das mensagens.

Os procedimentos desse tipo de análise ocorrem em três etapas básicas, a saber: pré-análise, descrição analítica e interpretação inferencial. Na primeira (pré-análise), organiza-se o material coletado, na segunda (descrição analítica), procede-se à codificação, classificação e categorização do citado material e na terceira (interpretação inferencial), apoiando-se nos materiais de informações trabalhados na pré-análise, efetuando-se a reflexão intensiva, na busca do sentido mais amplo das respostas, mediante ligação com conhecimentos já assimilados (BARDIN apud TRIVIÑOS, 1992, p. 161-162).

No caso deste estudo, inicialmente efetuou-se uma busca junto ao SIAFI com o intuito de identificar os relatórios contábeis elaborados em entidades públicas e que são adotados como base informacional no modelo de análise apresentado por Kohama (2006).

Em seguida, tabulou-se os dados contidos nos referidos relatórios, para, em um terceiro momento, extrair-se os indicadores de análise formulados pelo autor referenciado acima. Posteriormente, adotando-se o método de análise de conteúdo, agrupou-se os referidos dados nas seguintes categorias: **a) *Análise e interpretação do Balanço Orçamentário***; **b) *Análise e interpretação do balanço financeiro***; **c) *Análise e interpretação do balanço patrimonial***; e **d) *Análise e interpretação das variações patrimoniais***. Por último, efetuou-se a interpretação dos dados empíricos contidos das categorias mencionadas, cotejando-os com os conceitos integrantes do arcabouço teórico que subsidiou a investigação.

2.5 Limitações da Pesquisa

Este estudo centrou o seu foco na análise de indicadores de desempenho da gestão pública em 4 (quatro) entidades federais indiretas do Município de Manaus, por intermédio de indicadores de análise de Relatórios Contábeis. Por essa razão, os resultados decorrentes da pesquisa não poderão ser extrapolados para o restante de entidades federais indiretas, restringindo-se, portanto, às Entidades pesquisadas. Além disso, a proposta restringiu-se aos aspectos econômicos e legais.

Não obstante ao fato mencionado, de conformidade com as regras científicas, os resultados encontrados poderão servir como referência e orientação para comparações com dados coletados em outras pesquisas. Dessa forma, acredita-se que as limitações apresentadas

não invalidam os resultados a serem obtidos, vez que a pesquisa visa a aprofundar os conhecimentos sobre o assunto abordado e, conseqüentemente, fornecer subsídios para novos estudos.

3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Esta seção contém a descrição e a análise dos dados coletados durante a realização da pesquisa, estando estruturada em duas subseções. Na primeira consta a descrição sumária das entidades pesquisadas e na segunda a análise geral e individual das categorias identificadas no estudo que são: *a) Análise e interpretação do Balanço Orçamentário; b) Análise e interpretação do balanço financeiro; c) Análise e interpretação do balanço patrimonial; e d) Análise e interpretação das variações patrimoniais.*

3.1 Descrição do perfil das entidades pesquisadas

Com o propósito de fornecer uma visão geral das entidades pesquisadas apresenta-se a seguir, a descrição sumária das mesmas no que tange à localização, natureza jurídica, infraestrutura científica e tecnológica e missão.

3.1.1 Centro Federal de Educação Tecnológica (CEFET/AM)

O Sistema CEFET-AM é constituído por três Unidades de Ensino: a Unidade Sede e a Uned-Manaus, situadas na cidade de Manaus (AM) e a Uned-Coari situada no Município de Coari/AM. É uma autarquia mantida pelo Governo Federal, vinculada ao Ministério da Educação, criada em 23 de setembro de 1909. O CEFET-AM possui um quadro de 268 docentes e 135 técnico-administrativos, um Centro de Documentação e Informação (C.D.I), bibliotecas, um parque computacional de 750 microcomputadores, 70 laboratórios, além de vários ambientes de aprendizagem e possui como missão “Promover a Educação de Excelência através do Ensino, Pesquisa e Extensão, visando à formação do cidadão crítico, autônomo e empreendedor, comprometido com o desenvolvimento, científico e tecnológico do País”.

3.1.2 Universidade Federal do Amazonas (UFAM)

A história da Universidade Federal do Amazonas inicia em 17 de janeiro de 1909, quando um grupo de homens, idealistas e ousados, irmanados de um forte espírito de construção coletiva, fundou a primeira universidade brasileira, a Escola Universitária Livre de Manáos, mais tarde denominada Universidade de Manáos, no coração da Amazônia, enfrentando todas as hostilidades que o amazônida aprendeu a vencer.

Foram grandes as dificuldades pelas quais passou a Universidade de Manáos, até a sua desintegração em cursos isolados. Maior, ainda, foi a determinação da sociedade amazonense

de refundar a sua universidade em 12 de junho de 1962, por força da lei federal 4.069-A, de autoria do seu idealizador, o senador Arthur Virgílio Filho, sendo rebatizada com o nome de Universidade do Amazonas, e constituída pela reintegração das instituições de ensino superior isoladas que atuavam em nosso Estado. Com a Lei Federal 10.468, de junho de 2002, passou a ser denominada Universidade Federal do Amazonas.

Hoje, a UFAM oferece 51 cursos de graduação e 19 de pós-graduação em nível de mestrado, sendo 13 credenciados pela Capes, um em nível de doutorado e cerca de 30 na modalidade *lato sensu*. Dos 766 professores que atuam nas 11 unidades acadêmicas, 218 são doutores, 344 são mestres, 119, especialistas, e 85, graduados.

3.1.3 Escola Agrotécnica Federal de Manaus (EAF/MNS)

Criada como *Aprendizado Agrícola Rio Branco*, em 1940, no Acre, foi transferida para Manaus em 1941, recebendo a atual designação, Escola Agrotécnica Federal de Manaus em 1979, e, finalmente, por meio da Lei 8.731/1993, foi transformada em Autarquia Federal vinculada ao Ministério da Educação e do Desporto, à Secretaria de Educação Média e Tecnológica – SETEC, nos termos do art. 2º do anexo I do Decreto 2.147/1997.

Tem como missão desenvolver educação profissionalizante, média e básica de excelente qualidade, promovendo através do ensino, da pesquisa e da extensão, a construção de uma sociedade justa e de elevado padrão de vida, formando cidadãos aptos a gerarem, difundirem e aplicarem conhecimentos adequados ao desenvolvimento sustentável da Amazônia.

Seus objetivos e metas coadunam-se à Lei Federal de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (Lei 9.394/1996), regulamentada pelo Decreto 2.208/1997 e à Portaria MEC 646/1997, quanto aos objetivos da educação profissional, quais sejam:

I - promover a transição entre a escola e o mundo do trabalho, capacitando jovens e adultos com conhecimentos e habilidades gerais e específicas para o exercício de atividades produtivas;

II - proporcionar a formação de profissionais, aptos a exercerem atividades específicas no trabalho, com escolaridade correspondente aos níveis médio, superior e de pós-graduação;

III - especializar, aperfeiçoar e atualizar o trabalhador em seus conhecimentos tecnológicos;

IV - qualificar, reprofissionalizar e atualizar jovens e adultos trabalhadores, com qualquer nível de escolaridade, visando a sua inserção e melhor desempenho no exercício do trabalho.

Trata-se de uma autarquia educacional voltada para o ensino tecnológico, contribuindo para a formação integral do indivíduo preparando-o, enquanto agente de transformação, para o desenvolvimento da sociedade. Tem o compromisso de contribuir com atitudes socialmente transformadoras, atendendo as demandas técnico-científicas da produção com amplo domínio tecnológico, sem deixar de considerar seus valores sócio-culturais.

Essa autarquia atende necessidades de qualificação básica, técnica, tecnológica, requalificação, aperfeiçoamento técnico, assessoramento técnico e prestação de serviço, criando cursos em função das exigências de mercado, intensificando pesquisa tecnológica em parcerias com segmentos públicos e privados, buscando diversificar alternativas de formação na região do Rio Negro.

3.1.4 Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA)

Autarquia, vinculada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior que administra a Zona Franca de Manaus - ZFM, com a responsabilidade de construir um modelo de desenvolvimento regional que utilize de forma sustentável os recursos naturais, assegurando viabilidade econômica e melhoria da qualidade de vida das populações locais.

Em 40 anos de existência, a SUFRAMA viabilizou a implantação dos três pólos que compõem a ZFM - comercial, industrial e agropecuário - e promove a interiorização do desenvolvimento por todos os estados da área de abrangência do modelo, identificando oportunidades de negócios e atrai investimentos para a região tanto para o Pólo Industrial de Manaus quanto para os demais setores econômicos da sua área de atuação.

Com recursos arrecadados com a prestação de serviço das empresas beneficiadas com os incentivos fiscais do modelo ZFM, a SUFRAMA faz parcerias com governos estaduais e municipais, instituições de ensino e pesquisa e cooperativas; financia projetos de apoio à infra-estrutura econômica, produção, turismo, pesquisa & desenvolvimento e de formação de capital intelectual. O objetivo é minimizar o custo amazônico, ampliar a produção de bens e serviços voltados à vocação regional e, ainda, capacitar, treinar e qualificar trabalhadores.

Após o mapeamento das Unidades, consultou-se o sistema SIAFI para verificar quais relatórios contábeis essas Entidades elaboraram no exercício de 2006 e, confirmou-se que foram elaborados o balanço orçamentário, o balanço financeiro, o balanço patrimonial e a demonstração das variações patrimoniais, conforme exigência da Lei 4.320/64. Verificou-se algumas adaptações em relação aos modelos expostos no item 1.3, contudo, não houve alteração da essência ali exposta. Esses Relatórios compõem os anexos de 1 a 16 desta dissertação.

Verificou-se, também, que o SIAFI atende a Lei 4.320/64, quanto ao fato de permitir que a Contabilidade Pública além dos fatos contábeis, registre, também, os atos contábeis praticados pelo administrador que poderão alterar qualitativa e, quantitativamente, o patrimônio, sejam de natureza orçamentária (Previsão da Receita, Fixação da Despesa, Empenho, Descentralização de Créditos etc.); ou, meramente, administrativos (Contratos, Convênios, Acordos, Ajustes, Avais, Fianças, Valores sob responsabilidade etc.).

Além disso, o SIAFI possibilita consultar as demonstrações contábeis a qualquer momento. Não é necessário o encerramento do exercício para obter essa informação, o administrador pode obtê-la, tempestivamente, sempre que lhe aprouver. Assim, distorções podem ser corrigidas durante o exercício vigente.

Os dados contidos nos referidos relatórios foram tabulados por relatório contábil de forma a facilitar o processo de extração de índices, em seguida foram agrupados em quadros distribuídos em cada categoria selecionada, no qual constam o cálculo e a interpretação de cada indicador.

A avaliação dos indicadores teve como lastro o modelo de Kohama (2006), apresentado no item 1.4, haja vista que os indicadores contábeis propostos por esse modelo têm por base a Lei 4.320/64, cujo teor estabelece normas de finanças públicas que todos os Entes/Entidades nacionais têm que seguir, além disso, verificou-se que os indicadores selecionados vão ao encontro às recomendações de Gitmam (1997), pois possuem um grupo de índices para cada demonstração, foi considerado o mesmo período de encerramento (2006) e as informações financeiras foram elaboradas pelo mesmo critério.

A seguir, são apresentadas as quatro categorias selecionadas, quais sejam: Análise e interpretação do Balanço Orçamentário; Análise e interpretação do balanço financeiro; Análise e interpretação do balanço patrimonial e, Análise e interpretação das variações patrimoniais.

3.2 Análise e interpretação das Categorias

Em cada categoria, as Instituições pesquisadas são avaliadas separadamente, em seguida cada Instituição é avaliada, levando em consideração as quatro categorias e finalmente é feita uma análise comparativa entre elas. Abaixo de cada quadro consta a análise dos resultados encontrados, oriundos dos indicadores decorrentes das aludidas informações, à luz da teoria apresentada, e a avaliação do desempenho da gestão pública nas Entidades pesquisadas está disposta após a análise consolidada.

3.2.1 Análise e interpretação da Categoria Balanço Orçamentário

Essa categoria apresenta os quocientes do balanço orçamentário. Conforme destacado no referencial teórico, o orçamento é peça chave para a administração pública, pois além de possibilitar o controle do legislativo, auxilia o Executivo nas várias etapas do processo administrativo: programação, execução e controle. Assim, o balanço orçamentário possibilita a comparação entre o programado e o executado, como segue:

Receita Prevista (RP) maior que a Receita Arrecadada - RA demonstra que houve **insuficiência de arrecadação** ($RP > RA \rightarrow$ Excesso ou Superávit na Arrecadação); Receita Prevista - RP menor que a Receita Arrecadada - RA demonstra que houve **Excesso ou Superávit na Arrecadação** ($RP < RA \rightarrow$ Excesso ou Superávit na Arrecadação); Receita Prevista igual à Receita Arrecadada demonstra que houve **equilíbrio na arrecadação** ($RP = RA \rightarrow$ Equilíbrio na Arrecadação); Despesa Fixada - DF maior do que Despesa Realizada - DR demonstra que houve **economia na realização de despesa** ($DF > DR \rightarrow$ Economia na Realização da Despesa); e Despesa Fixada menor que a Despesa Realizada demonstra que houve **excesso de despesas**.

O quadro 30 apresenta os indicadores sugeridos por Kohama (2006) para esse balanço com seus respectivos significados, que após tabulação aplicou-se nas Entidades pesquisadas:

QUOCIENTES	SIGNIFICADO
1) Quociente de Execução da Receita $\frac{\text{Receita Executada}}{\text{Receita Prevista}}$	= 1 Receita executada é igual à prevista > 1 A diferença representa excesso de arrecadação < 1 Arrecadação menor do que o previsto
2) Quociente de Equilíbrio Orçamentário $\frac{\text{Despesa Fixada}}{\text{Receita Prevista}}$	= 1 Há equilíbrio orçamentário > 1 A diferença representa o montante de créditos adicionais abertos. < 1 A lei de orçamento pode ter sido aprovada com superávit e não com equilíbrio.
3) Quociente de Cobertura de Créditos Adicionais $\frac{\text{Excesso de Arrecadação}}{\text{Créditos Adicionais Abertos}}$	= 1 Excesso de arrecadação é igual aos créditos adicionais abertos. > 1 O montante dos créditos adicionais abertos possui cobertura total do excesso de arrecadação. < 1 A diferença mostra o quanto dos créditos adicionais abertos não possui cobertura do excesso de arrecadação.
4) Quociente de Execução da Despesa $\frac{\text{Despesa Executada}}{\text{Despesa Fixada}}$	= 1 Equilíbrio na execução da despesa. > 1 Utilização da dotação sem autorização legal. < 1 Economia orçamentária
5) Quociente do Resultado Orçamentário $\frac{\text{Receita Executada}}{\text{Despesa Executada}}$	= 1 Equilíbrio do resultado orçamentário > 1 Superávit orçamentário na execução < 1 Déficit orçamentário na execução

Fonte: Kohama (2006)

Para o cálculo do quociente 2 deve-se considerar o valor da receita aprovada na Lei orçamentária e para a despesa o valor final que consta do balanço, pois sua finalidade é verificar o total dos créditos adicionais abertos. Os créditos adicionais são alterações na previsão de receita e na fixação da despesa, devidamente, autorizados pelo Legislativo, conforme explicitado no subitem 1.3.1.2 da seção 1.

Além da arrecadação de receita própria, as Unidades recebem repasses de outros Órgãos, então para evitar a duplicidade quando da consolidação do Balanço Geral da União (BGU), foi feita uma adaptação no modelo descrito no item 1.3.1.3 para os balanços orçamentários das Entidades Públicas Federais Indiretas. Assim, após a descrição das receitas próprias, as transferências de recursos orçamentários estão identificadas, por meio do título “Movimentação Financeira”. Não se pode identificar a receita orçamentária prevista na Lei Orçamentária Anual - LOA, necessária para o cálculo dos quocientes 1 e 2, por isso optou-se por descrever os valores orçamentários das Entidades Pesquisadas previstos na Lei Orçamentária Anual aprovada para 2006 que é a Lei n. 11.306, de 16 de maio de 2006.

Da mesma forma, do lado da despesa há a descrição da movimentação de crédito, que é o somatório dos valores dos recebimentos de créditos orçamentários, por meio de provisão ou destaque. Essa adaptação não invalida o cálculo desses quocientes, haja vista que a LOA é amplamente divulgada e deve ser do conhecimento dos gestores públicos.

3.2.1.1 Análise e interpretação da categoria balanço orçamentário na UFAM

O orçamento da UFAM, para o exercício de 2006, aprovado pela Lei 11.306, de 16 de maio de 2006, totalizou R\$ 184.700.518,00, o qual teve suplementação no valor de R\$ 41.752.541,00, sendo R\$ 1.008.415,00 por excesso de arrecadação e os demais por cancelamento/remanejamento de dotações de outras Unidades. Além disso, foi programada movimentação de créditos no valor de R\$ 31.352.714,82. Assim, ao final do exercício de 2006, a despesa para UFAM foi fixada em R\$ 257.805.773,82.

Os indicadores relativos ao Balanço Orçamentário da UFAM estão demonstrados no quadro 31 a seguir:

INDICADORES	CÁLCULO	RESULTADO
1) Quociente de Execução da Receita <u>Receita Executada</u> Receita Prevista	<u>201.905.797,19</u> 184.700.518,00	1,0932
2) Quociente de Equilíbrio Orçamentário <u>Despesa Fixada</u> Receita Prevista	<u>257.805.773,82</u> 184.700.518,00	1,3958
3) Quociente de Cobertura de Créditos Adicionais <u>Excesso de Arrecadação</u> Créditos Adicionais Abertos	<u>1.008.415,00</u> 73.105.255,82	0,0138
4) Quociente de Execução da Despesa <u>Despesa Executada</u> Despesa Fixada	<u>234.000.789,62</u> 257.805.773,82	0,9077
5) Quociente do Resultado Orçamentário <u>Receita Executada</u> Despesa Executada	<u>201.905.797,19</u> 234.000.789,62	0,8628

Fonte: Elaborado a partir dos dados do Balanço Orçamentário da UFAM

Como se observa na instituição pesquisada, a receita arrecadada foi superior à receita, inicialmente, prevista. Pode-se dizer que foi executada 1,09 para cada 1,00 de Receita Orçamentária Prevista. Assim, o confronto da receita executada de R\$ 201.905.797,19 em confronto com a receita prevista de R\$ 184.700.518,00, demonstra que houve excesso de arrecadação de R\$ 17.205.279,19, o qual, conforme modelo estudado deve ser considerado como potencial para a cobertura de créditos adicionais abertos no exercício. Todavia, a dotação por excesso de arrecadação registrada na conta contábil 19217.03.00 – Dotação por excesso de arrecadação da UFAM totalizou R\$ 1.008.415,00.

Investigando essa divergência, inferiu-se que o fato de a receita não ser, totalmente, arrecadada pela Unidade, impossibilita afirmar que esse quociente traduz excesso de arrecadação, todavia pode ser afirmado que a UFAM executou R\$ 17.205.279,19 a mais que a receita, inicialmente, prevista.

Tratando-se do quociente 2, verificou-se que a UFAM não apresentou equilíbrio orçamentário. A interpretação desse quociente demonstra que para cada 1,00 de Receita Orçamentária Prevista foram utilizados 1,40 de Despesa Orçamentária Fixada. Isso significa que o orçamento da UFAM, em 2006, apresentou um déficit de previsão da receita de R\$ 73.105.255,82, segundo o modelo estudado esse valor deveria corresponder ao montante de créditos adicionais abertos no exercício, não oriundos de anulação total ou parcial de dotações orçamentárias, anteriormente, autorizadas.

No caso das Entidades Federais isso não ocorre, tendo em vista que está incluso nesse total, o valor da previsão da movimentação de crédito, que neste caso correspondeu a R\$ 31.352.714,82, logo o valor dos créditos adicionais abertos foi de R\$ 41.752.541,00. Contudo, isso não invalida o cálculo desse quociente, pois R\$ 73.105.255,82 corresponde ao déficit de previsão orçamentário da UFAM.

Para o cálculo do quociente 3, foi consultada a conta contábil 19217.03.00 – Dotação por excesso de arrecadação, cujo total foi de R\$ 1.008.415,00. A interpretação desse quociente mostra que para cada 1,00 de crédito adicional aberto existe 0,01 de excesso de arrecadação apresentado, ou seja, o valor de R\$ 1.008.415,00 representa 1,38% dos créditos adicionais abertos, o que indica que 98,62% foi coberto com outros recursos.

Conforme verificado na literatura estudada, se esse quociente for menor que 1, há que se verificar se foram feitas as demonstrações mensais da receita arrecadada, de acordo com o art. 29 da Lei 4.320/64, para servir de base para a abertura de créditos adicionais que utilizam de excesso de arrecadação e qual o motivo que deu causa ao quociente negativo. Nesse caso, não é possível fazer essa verificação, haja vista ao exposto acima. Assim, deduz-se que esse quociente não acrescenta informação útil aos usuários das Entidades da Administração Indireta, devendo ser utilizado somente quando se estiver avaliando os Entes federativos.

Quanto ao quociente 4, o resultado está dentro da normalidade, pois segundo o exposto no item 1.4, o normal será menor que 1, ou igual a 1, sendo que esta segunda hipótese dificilmente ocorrerá. Não poderá ser maior que 1, pois, nesse caso, a despesa estará sendo executada sem autorização, ou seja, ilegalmente.

A execução da receita e da despesa pode ser visualizada nos gráficos abaixo:

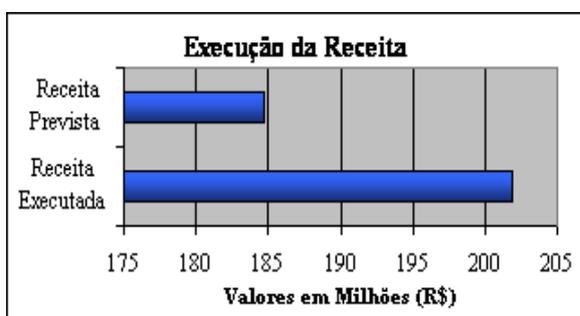


Gráfico 01- Execução da Receita da UFAM

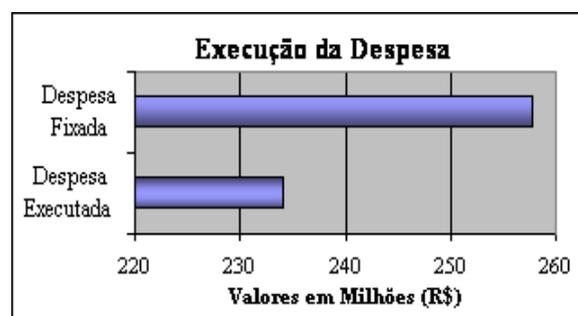


Gráfico 02 - Execução da Despesa da UFAM

FONTE: Elaborado pela autora com base no Balanço Orçamentário da UFAM de 2006

Quanto ao quociente 5, verificou-se déficit orçamentário, todavia, conforme literatura estudada, a tendência desse quociente é apresentar-se por meio de déficit em virtude do regime contábil misto. Assim, deve-se observar o resultado do quociente financeiro real

(quociente 7 do balanço financeiro) e o quociente patrimonial de execução orçamentária (quociente 24 da DVP), que igualam o regime contábil em caixa e de competência, respectivamente, para verificar se o déficit não se deve a dicotomia do tratamento legal. Essa observação foi efetuada quando da análise consolidada no item 3.2.5.1.

O gráfico 3 mostra o comparativo da receita e da despesa executada em valores absolutos e o gráfico 4 mostra em valores percentuais o déficit orçamentário de 14%, haja vista que a receita executada representou somente 86% da despesa executada.

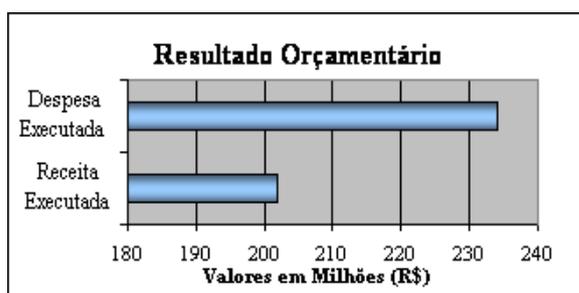


Gráfico 3 - Resultado Orçamentário da UFAM em milhões de reais FONTE: Elaborado com base no Balanço Orçamentário da UFAM Gráfico 4 - % de diferença entre a receita e a despesa FONTE: Elaborado com base no quociente 5 da UFAM

Para facilitar o entendimento, o resultado orçamentário da UFAM pode ser apresentado como no quadro 32 a seguir:

INDICADORES	CÁLCULO	RESULT	INTERPRETAÇÃO
Execução da Receita (1)	$\frac{201.905.797,19}{184.700.518,00}$	1,0932	A arrecadação foi superior ao previsto
Equilíbrio Orçamentário (2)	$\frac{257.805.773,82}{184.700.518,00}$	1,3958	Houve déficit de Previsão
Cobertura de Créditos Adicionais (3)	$\frac{1.008.415,00}{73.105.255,82}$	0,0138	Total de crédito adicional aberto com excesso de arrecadação.
Execução da Despesa (4)	$\frac{234.000.789,62}{257.805.773,82}$	0,9077	Houve economia orçamentária
Resultado Orçamentário (5)	$\frac{201.905.797,19}{234.000.789,62}$	0,8628	Déficit orçamentário na execução

Fonte: Elaborado a partir dos dados do Balanço Orçamentário de 2006 da UFAM

3.2.1.2 Análise e interpretação da categoria balanço orçamentário na SUFRAMA

O orçamento da SUFRAMA, para o exercício de 2006, aprovado por meio da Lei n. 11.306, de 16 de maio de 2006, totalizou R\$ 319.512.209,00, o qual teve suplementação no valor de R\$ 28.094.576,00, sendo: R\$ 8.117.271,00 aprovado pelo Decreto n.º. 1.021, de 12/09/2006; R\$ 4.060.688,00 aprovado pelo Decreto n.º. 4.418, de 28/11/2006; R\$ 14.880.500,00, aprovado por meio da Lei 11.394, de 15/12/2006 e R\$ 1.036.117,00, aprovado

pelo Decreto nº. 4.546, de 15/12/2006. Além disso, houve a abertura de crédito extraordinário, por meio da Medida Provisória nº. 333, de 14.12.2006 e a movimentação de crédito no valor de R\$ 763.502,21. Assim, ao final do exercício de 2006, o orçamento totalizou R\$ 378.370.287,21.

O quadro 33 a seguir mostra a aplicação dos quocientes relativos ao Balanço Orçamentário da SUFRAMA:

INDICADORES	CÁLCULO	RESULTADO
1) Quociente de Execução da Receita <u>Receita Executada</u> Receita Prevista	<u>112.824.088,11</u> 319.512.209,00	0,3531
2) Quociente de Equilíbrio Orçamentário <u>Despesa Fixada</u> Receita Prevista	<u>378.370.287,21</u> 319.512.209,00	1,1842
3) Quociente de Cobertura de Créditos Adicionais <u>Excesso de Arrecadação</u> Créditos Adicionais Abertos	<u>0,00</u> 58.094.576,00	0,0000
4) Quociente de Execução da Despesa <u>Despesa Executada</u> Despesa Fixada	<u>157.330.889,01</u> 378.370.287,21	0,4158
5) Quociente do Resultado Orçamentário <u>Receita Executada</u> Despesa Executada	<u>112.824.088,11</u> 157.330.889,01	0,7171

Fonte: Elaborado a partir dos dados do Balanço Orçamentário da SUFRAMA

Tratando-se do quociente 1, a SUFRAMA apresentou um resultado muito abaixo do esperado, cerca de 35%, ou seja, houve a importância de R\$ 0,35 de receita orçamentária arrecadada no exercício, para cada 1,00 de Receita Orçamentária prevista. Segundo a literatura estudada, devem-se buscar as razões para essa diferença tão acentuada.

Buscando essas razões, identificou-se que a principal receita da SUFRAMA, a Taxa de Serviços Administrativos - TSA, cobrada pelo ingresso de mercadorias no Pólo Industrial de Manaus - PIM e nas demais áreas incentivadas não transita pela contabilidade da SUFRAMA, por força do Decreto n. 4950, de 9/01/2004, esta taxa é arrecadada diretamente ao Tesouro Nacional, havendo somente a conta 199961903 – Controle de Arrecadação de Receitas – GRU, no Ativo Compensado, para controle da Unidade. Segundo informação do Relatório de Gestão (fls. 72), no exercício de 2006, essa receita totalizou R\$ 240.266.674,45.

Essa receita é levada em consideração para elaboração do orçamento da Entidade pesquisada, de forma que influenciou o resultado dos quocientes 1 e 4 para baixo. Essa

situação atípica prejudicou a avaliação do desempenho da Entidade, no exercício de 2006. Vale ressaltar que, a partir de 2008, essa situação já se regularizou.

A interpretação do quociente 2 demonstra que para cada 1,00 de Receita Orçamentária Prevista foram utilizados 1,40 de Despesa Orçamentária Fixada. Isso significa que o orçamento da SUFRAMA, em 2006, apresentou um déficit de previsão da receita de R\$ 58.858.078,21. Como foi explicado na análise da Entidade anterior, segundo o modelo estudado esse valor deveria corresponder ao montante de créditos adicionais abertos no exercício, não oriundos de anulação total ou parcial de dotações orçamentárias, anteriormente, autorizadas, contudo, consta incluso nesse valor a previsão de movimentação de crédito, que no caso da SUFRAMA foi de R\$ R\$ 763.502,21.

Sendo assim, o montante de créditos adicionais abertos no exercício corresponde a R\$ 58.094.576,00. Já o quociente 3, calculado a título de ilustração, mostra que não houve participação de excesso de arrecadação da Entidade nos créditos adicionais abertos.

O quociente 4 mostra que houve economia orçamentária, a interpretação objetiva desse quociente é de que houve 0,42 de despesa orçamentária executada, para cada 1,00 de despesa orçamentária fixada, ocasionando essa alta economia orçamentária. Vale ressaltar, porém, o que foi exposto no quociente 1. Essa diferença acentuada entre a previsão e a execução tanto da receita quanto da despesa pode ser visualizada nos gráficos abaixo:



Gráfico 5 - Execução da Receita da SUFRAMA

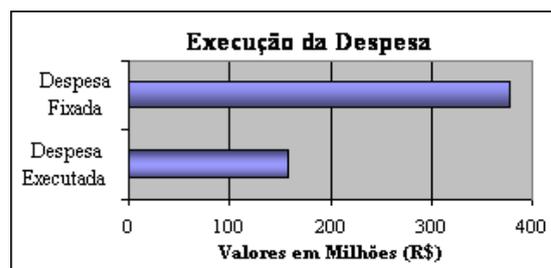


Gráfico 6 - Execução da Despesa da SUFRAMA

FONTE: Elaborado pela autora com base no Balanço Orçamentário da SUFRAMA de 2006

Quanto ao quociente 5, também na SUFRAMA verificou-se déficit orçamentário, indicando que há somente 0,72 de Receita Executada para cada 1,00 de Despesa Orçamentária Executada. Contudo, conforme explicado anteriormente, deve-se observar o resultado do quociente financeiro real (balanço financeiro) e o quociente patrimonial de execução orçamentária (DVP). Essa observação foi efetuada na da análise consolidada.

O gráfico 7 mostra o comparativo da receita e da despesa executada em valores absolutos e o gráfico 8 mostra o déficit de 28% na execução orçamentária, haja vista que a receita executada representou somente 72% da despesa executada.

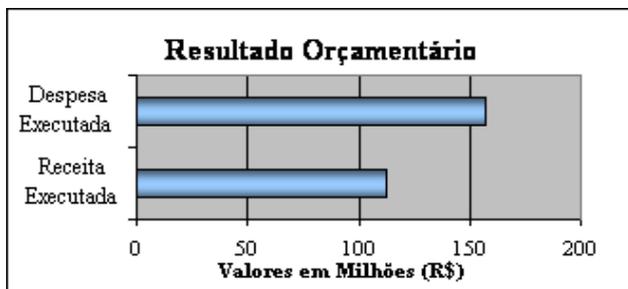


Gráfico 7- Resultado Orçamentário em milhões de reais
FONTE: Elaborado c/ base no Bal. Orçamentário da SUFRAMA

Gráfico 8 - % de diferença entre a receita e a despesa
FONTE: Elaborado com base no quociente 5

O resultado orçamentário da SUFRAMA pode ser apresentado como no quadro 34 a seguir:

INDICADORES	CALCULO	RESULT.	INTERPRETAÇÃO
Execução da Receita (1)	$\frac{112.824.088,11}{319.512.209,00}$	0,3531	A arrecadação foi muito inferior ao Previsto
Equilíbrio Orçamentário (2)	$\frac{378.370.287,21}{319.512.209,00}$	1,1842	Houve déficit de previsão
Execução da Despesa (4)	$\frac{157.330.889,01}{378.370.287,21}$	0,4158	Houve economia orçamentária
Resultado Orçamentário (5)	$\frac{112.824.088,11}{157.330.889,01}$	0,7171	Déficit orçamentário na execução

Fonte: Elaborado a partir dos dados do Balanço Orçamentário da SUFRAMA

3.2.1.3 Análise e interpretação da categoria balanço orçamentário no CEFET/AM

O orçamento do CEFET/AM, para o exercício de 2006, aprovado por meio da Lei n.º 11.306, de 16 de maio de 2006, totalizou R\$ 37.990.091,00, o qual teve suplementação no valor de R\$ 4.145.283,00 por cancelamento/remanejamento. Além disso, houve movimentação de crédito no valor de R\$ 873.179,69. Assim, ao final do exercício de 2006, a despesa orçamentária foi fixada em R\$ 43.008.553,69.

O quadro 35 abaixo mostra a aplicação dos quocientes relativos ao Balanço Orçamentário do CEFET/AM:

INDICADORES	CÁLCULO	RESULTADO
1) Quociente de Execução da Receita <u>Receita Executada</u> Receita Prevista	<u>34.144.063,08</u> 37.990.091,00	0,8988
2) Quociente de Equilíbrio Orçamentário <u>Despesa Fixada</u> Receita Prevista	<u>43.008.553,69</u> 37.990.091,00	1,1321
3) Quociente de Cobertura de Créditos Adicionais <u>Excesso de Arrecadação</u> Créditos Adicionais Abertos	<u>0,00</u> 873.179,89	0,0000
4) Quociente de Execução da Despesa <u>Despesa Executada</u> Despesa Fixada	<u>37.304.073,91</u> 43.008.553,69	0,8674
5) Quociente do Resultado Orçamentário <u>Receita Executada</u> Despesa Executada	<u>34.144.063,08</u> 37.304.073,91	0,9153

Fonte: Elaborado a partir dos dados do Balanço Orçamentário do CEFET/AM

O quociente 1 demonstra que para cada 1,00 de Receita Orçamentária Prevista houve 0,90 de Receita Executada, ou seja, a Receita foi inferior ao previsto. Segundo o modelo estudado, o resultado normal é 1, ou maior ou menor que 1, porém próximo de 1, haja vista que há somente uma previsão da receita e essa pode não se concretizar. Assim, esse resultado pode ser considerado normal.

O quociente 2 exprime a seguinte relação

Despesa Orçamentária Fixada: 43.008.553,69 - 113%

Receita Orçamentária Prevista: 37.990.091,00 - 100%

Diferença: 5.018.462,69 - 13%

A interpretação desse quociente demonstra que para cada 1,00 de Receita Orçamentária Prevista foram utilizados 1,13 de Despesa Orçamentária Fixada. Isso significa que o orçamento do CEFET/AM, em 2006, apresentou um déficit de previsão da receita de R\$ 5.018.462,69.

Como já foi explicado, anteriormente, esse valor não corresponde ao montante de créditos adicionais abertos no exercício, que nesse caso foi de R\$ 4.145.283,00. Já o quociente 3, calculado a título de ilustração, mostra que não houve participação de excesso de arrecadação da Entidade nos créditos adicionais abertos.

O quociente 4 mostra que houve economia orçamentária, do total fixado de R\$ 37.990.091,00 foram executados R\$ 34.144.063,08, ou seja, a interpretação objetiva desse

quociente é de que para cada 1,00 de despesa orçamentária fixada, houve 0,87 de despesa orçamentária executada.

O comparativo entre o que foi previsto e o que foi executado da receita e da despesa podem ser visualizados, respectivamente, nos gráficos 9 e 10 a seguir:

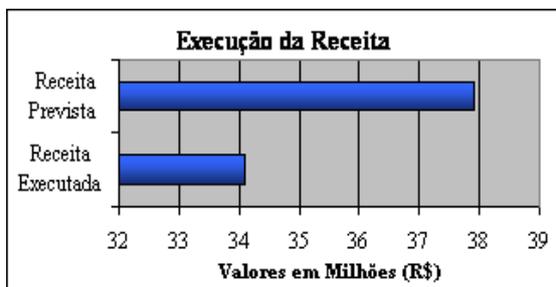


Gráfico 9 - Execução da Receita do CEFET/AM

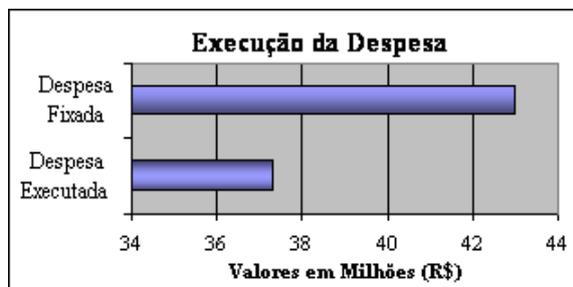


Gráfico 10 - Execução da Despesa do CEFET/AM

FONTE: Elaborado pela autora com base no Balanço Orçamentário do CEFET/AM de 2006

Quanto ao quociente 5, também no CEFET verificou-se déficit orçamentário, indicando que há 0,92 de Receita Executada para cada 1,00 de Despesa Orçamentária Executada. Contudo, conforme explicado, anteriormente, deve-se observar o resultado do quociente financeiro real (balanço financeiro) e o quociente patrimonial de execução orçamentária (DVP).

O gráfico 3 mostra o comparativo da receita e da despesa executada em valores absolutos e o gráfico 4 mostra em valores percentuais o déficit orçamentário de 8%, haja vista que a receita executada representou somente 92% da despesa executada.

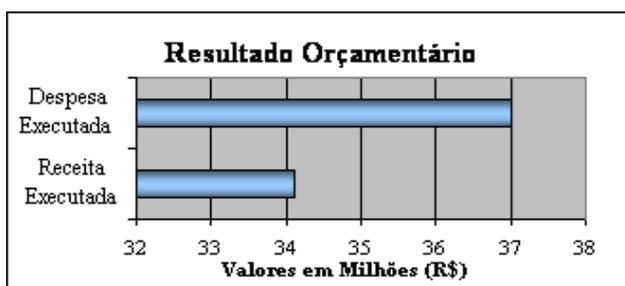


Gráfico 11 - Resultado Orçamentário em milhões de reais



Gráfico 12 - % de diferença entre a receita e a despesa

FONTE: Elaborado c/ base no Balanço Orçamentário do CEFET/AM FONTE: Elaborado com base no quociente 5

O resultado orçamentário do CEFET/AM pode ser apresentado de forma simplificada, como no quadro 36 a seguir:

INDICADORES	CALCULO	INTERPRETAÇÃO
Execução da Receita (1)	$\frac{34.144.063,08}{37.990.091,00}$ 0,8988	A arrecadação foi inferior ao previsto
Equilíbrio Orçamentário (2)	$\frac{43.008.553,69}{37.990.091,00}$ 1,1321	Houve déficit de Previsão
Execução da Despesa (4)	$\frac{37.304.073,91}{43.008.553,69}$ 0,8674	Houve economia orçamentária
Resultado Orçamentário (5)	$\frac{34.144.063,08}{37.304.073,91}$ 0,9153	Déficit orçamentário na execução

Fonte: Elaborado a partir dos dados do Balanço Orçamentário de 2006 do CEFET/AM

3.2.1.4 Análise e interpretação da categoria balanço orçamentário na EAF/MNS

O orçamento da EAF/MNS, para o exercício de 2006, aprovado por meio da Lei Nº. 11.306, de 16 de maio de 2006, totalizou R\$ 9.120.580,00, o qual teve suplementação no valor de R\$ 1.034.803,00 por cancelamento/remanejamento. Além disso, houve movimentação de crédito no valor de R\$ 998.982,46. Assim, ao final do exercício de 2006, o total da despesa fixada foi de R\$ 11.154.365,46.

A aplicação dos quocientes relativos ao Balanço Orçamentário da EAF/MNS está demonstrada no quadro 37 a seguir:

INDICADORES	CÁLCULO	RESULTADO
1) Quociente de Execução da Receita $\frac{\text{Receita Executada}}{\text{Receita Prevista}}$	$\frac{8.086.687,36}{9.120.580,00}$	0,8866
2) Quociente de Equilíbrio Orçamentário $\frac{\text{Despesa Fixada}}{\text{Receita Prevista}}$	$\frac{11.154.365,46}{9.120.580,00}$	1,2230
3) Quociente de Cobertura de Créditos Adicionais $\frac{\text{Excesso de Arrecadação}}{\text{Créditos Adicionais Abertos}}$	$\frac{0,00}{998.982,46}$	0,0000
4) Quociente de Execução da Despesa $\frac{\text{Despesa Executada}}{\text{Despesa Fixada}}$	$\frac{10.527.740,17}{11.154.365,46}$	0,9438
5) Quociente do Resultado Orçamentário $\frac{\text{Receita Executada}}{\text{Despesa Executada}}$	$\frac{8.086.687,36}{10.527.740,17}$	0,7681

Fonte: Elaborado a partir dos dados do Balanço Orçamentário da EAF/Manaus

Para a EAF/MNS, também houve uma arrecadação inferior à prevista, o quociente 1 demonstra que para cada 1,00 de Receita Orçamentária Prevista houve 0,87 de Receita Arrecadada, de forma que não houve excesso de arrecadação, conforme pode ser observado pelo resultado do quociente 3.

A interpretação do quociente 2 demonstra que para cada 1,00 de Receita Orçamentária Prevista foram utilizados 1,22 de Despesa Orçamentária Fixada. A diferença entre a Receita Orçamentária Prevista de R\$ 9.120.580,00 e a Despesa Orçamentária Fixada de R\$ 11.154.365,46 apresentou um déficit de previsão da receita de R\$ 2.033.785,46. Como já foi explicado nas demais Entidades, esse valor não corresponde ao montante de créditos adicionais abertos no exercício.

Já o quociente 3, calculado a título de ilustração, mostra que não houve participação de excesso de arrecadação da Entidade nos créditos adicionais abertos. Do total fixado de R\$ 11.154.365,46 foram executados R\$ 10.527.740,17, assim, o resultado do quociente 4 mostra que houve economia orçamentária. A interpretação objetiva desse quociente é de que para cada 1,00 de despesa orçamentária fixada, houve 0,87 de despesa orçamentária executada.

O comparativo entre o que foi previsto e o que foi executado da receita e da despesa podem ser visualizados, respectivamente, nos gráficos 9 e 10 a seguir:

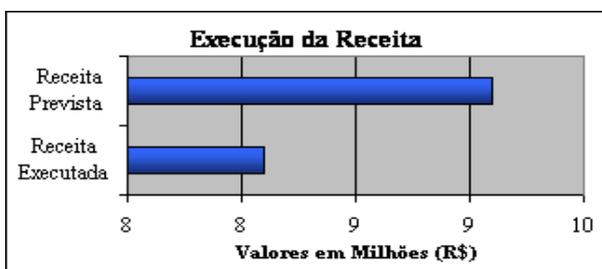


Gráfico 13 - Execução da Receita da EAF/MNS

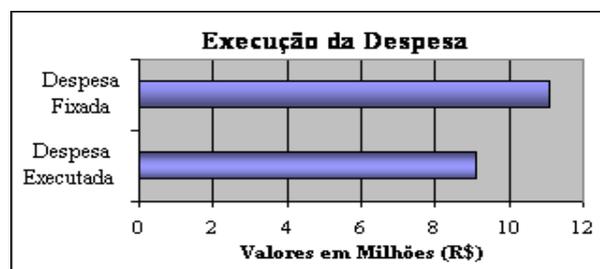


Gráfico 14 - Execução da Despesa da EAF/MNS

Fonte: Elaborado pela autora com base no Balanço Orçamentário da EAF de 2006

Quanto ao quociente 5, também na Escola Agrotécnica de Manaus verificou-se déficit orçamentário, cuja interpretação é de que há 0,77 de Receita Orçamentária Executada para cada 1,00 de Despesa Orçamentária Executada. Contudo, conforme explicado, anteriormente, deve-se observar o resultado do quociente financeiro real (balanço financeiro) e o quociente patrimonial de execução orçamentária (DVP).

O gráfico 15 mostra o comparativo da receita e da despesa executada em valores absolutos e o gráfico 16 mostra em valores percentuais o déficit orçamentário de 23%, haja vista que a receita executada representou somente 77% da despesa executada.

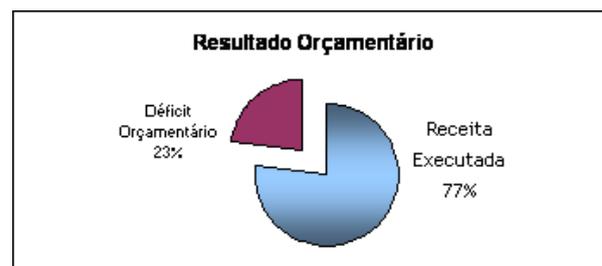
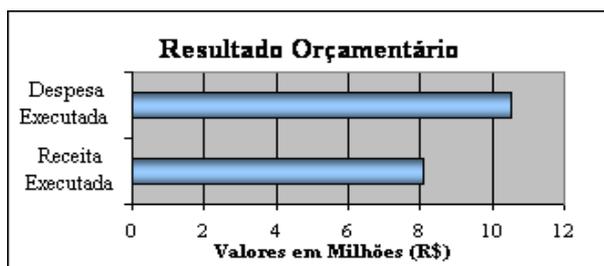


Gráfico 15 - Resultado Orçamentário em milhões de reais FONTE: Elaborado com base no Balanço Orçamentário
Gráfico 16 - % de diferença entre a receita e a despesa FONTE: Elaborado com base no quociente 5

O resultado orçamentário da EAF/MNS pode ser apresentado como no quadro 38 a seguir:

INDICADORES	CALCULO	RESULT.	INTERPRETAÇÃO
Execução da Receita (1)	$\frac{8.086.687,36}{9.120.580,00}$	0,8866	A arrecadação foi inferior ao previsto
Equilíbrio Orçamentário (2)	$\frac{11.154.365,46}{9.120.580,00}$	1,2230	Houve Déficit de Previsão
Execução da Despesa (4)	$\frac{10.527.740,17}{11.154.365,46}$	0,9438	Houve economia orçamentária
Resultado Orçamentário (5)	$\frac{8.086.687,36}{10.527.740,17}$	0,7681	Déficit orçamentário na execução

Fonte: Elaborado a partir dos dados do Balanço Orçamentário de 2006 da EAF/MNS

3.2.3 Análise e Interpretação da Categoria Balanço Financeiro

Conforme visto na fundamentação teórica, o balanço financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentárias realizadas, 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.

O quadro 39, a seguir, apresenta os indicadores sugeridos por Kohama (2006) para esse balanço com seus respectivos significados, os quais após tabulação dos dados foram aplicados nas Entidades pesquisadas:

INDICADORES	SIGNIFICADO
6) Quociente da Execução Orçamentária $\frac{\text{Receita Orçamentária}}{\text{Despesa Orçamentária}}$	= 1 Equilíbrio da execução orçamentária > 1 Existência de Superávit orçamentário na execução e movimentação financeira < 1 Existência de Déficit orçamentário na execução e movimentação financeira.
7) Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária $\frac{\text{Receita Orçamentária}}{\text{Despesa Orçamentária Paga}}$	= 1 Equilíbrio da execução orçamentária e financeira, considerando regime de caixa também para despesa. > 1 Existência de Superávit orçamentário na execução e movimentação financeira, considerando regime de caixa também para despesa. < 1 Existência de Déficit orçamentário na execução e movimentação financeira, considerando regime de caixa também para despesa.
8) Quociente da Execução Orçamentária Corrente $\frac{\text{Receita Corrente}}{\text{Despesa Corrente}}$	= 1 Equilíbrio da execução orçamentária corrente > 1 Existência de Superávit orçamentário corrente < 1 Existência de Déficit orçamentário corrente, indicando que haverá necessidade de se utilizar receita de capital para supri-la dos recursos necessários.
9) Quociente da Execução Orçamentária de Capital $\frac{\text{Receita de Capital}}{\text{Despesa de Capital}}$	= 1 Equilíbrio da execução orçamentária de capital > 1 Existência de Superávit orçamentário de capital, demonstrando ter havido alienação de bens e valores e, portanto, diminuição do patrimônio, ou operação de crédito. < 1 Existência de Déficit orçamentário de capital, indicando que houve utilização de receita corrente para cobertura de despesa de capital.
10) Quociente da Execução Extra-orçamentária $\frac{\text{Receita Extra-orçamentária}}{\text{Despesa Extra-orçamentária}}$	= 1 Equilíbrio da execução extra-orçamentária > 1 Existência de Superávit extra-orçamentária < 1 Existência de Déficit extra-orçamentária
11) Quociente do Resultado da Execução Financeira $\frac{\text{Receita (Orçamentária + Extra-orçamentária)}}{\text{Despesa (Orçamentária + Extra-orçamentária)}}$	= 1 Equilíbrio da execução financeira > 1 Existência de Superávit financeiro < 1 Existência de Déficit financeiro
12) Quociente do Resultado dos Saldos Financeiros $\frac{\text{Saldo que Passa para o Exercício Seguinte}}{\text{Saldo do Exercício Anterior}}$	= 1 Equilíbrio entre recebimentos e pagamentos do período > 1 Existência de Superávit financeiro < 1 Existência de Déficit financeiro

Fonte: Kohama (2006)

Os balanços financeiros das Entidades Federais que integram o SIAFI não distinguem as transferências orçamentárias correntes das de capital, conforme pode ser observado nos Anexos 2, 6, 10 e 14. Dessa forma, não foi possível o cálculo dos quocientes 8 e 9 somente com as informações do balanço financeiro. Deixou-se de aplicar esses dois quocientes nas Unidades pesquisadas.

Conforme visto na literatura estudada, as transferências correntes são para custear as despesas correntes e as transferências de capital, as despesas de capital. O fato de o SIAFI

registrar as transferências somente como orçamentária, sem separá-las em correntes e de capital, prejudicou o cálculo dos quocientes 8 e 9. Isso permitiria verificar se houve pagamento de despesa corrente com receita de capital e/ou pagamento de despesa de capital com receita corrente, que é uma informação importante, pois ofereceria condições de verificar se houve diminuição patrimonial para custear as despesas correntes, o que é vedado por lei.

O cálculo desses dois indicadores por categoria econômica; corrente e de capital, permitiria identificar o comportamento da execução das receitas e despesas. O objetivo de se fazer essa distinção é o de verificar se, na execução da despesa corrente e de capital, a unidade está se capitalizando ou descapitalizando, como segue:

Quando o total da receita corrente realizada supera o da despesa realizada há Superávit do orçamento corrente, quando for inferior, há déficit do orçamento corrente. Neste caso, se a execução da receita de capital for superavitária, esta estará financiando a despesa corrente, caracterizando uma descapitalização.

Quando o total da receita de capital realizada supera o da despesa de capital realizada, há superávit do orçamento de capital. Quando for inferior, há déficit do orçamento de capital. Se houver superávit corrente, este financiará o déficit de capital, ocorrendo uma capitalização.

Ao realizar a aplicação do quociente 6 nas quatro Unidades, verificou-se uma diferença entre os valores da receita e despesa orçamentária constantes dos balanços orçamentários e financeiros. Isso se deve ao fato do balanço orçamentário considerar somente o que foi executado pela própria Unidade e o balanço financeiro levar em consideração as transferências recebidas, mas que foram concedidas para execução por outra Unidade, haja vista que o recurso transitou pela conta de disponibilidade da Unidade.

Para o cálculo do quociente 7, considerou-se como Despesa Orçamentária Paga, o valor da Despesa Orçamentária – o valor da conta Obrigações em Circulação, visto que essa conta agrupa os valores empenhados e não pagos no exercício.

3.2.3.1 Análise e interpretação da categoria balanço financeiro na UFAM

O quadro 40 mostra a aplicação dos quocientes relativos ao Balanço Financeiro da UFAM:

INDICADORES	CÁLCULO	RESULTADO
6) Quociente da Execução Orçamentária <u>Receita Orçamentária</u> Despesa Orçamentária	<u>203.857.576,58</u> 235.952.569,21	0,8640
7) Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária <u>Receita Orçamentária</u> Despesa Orçamentária Paga	<u>203.857.576,58</u> 193.406.760,26	1,0540
10) Quociente da Execução Extra-orçamentária <u>Receita Extra-orçamentária</u> Despesa Extra-orçamentária	<u>132.469.840,03</u> 100.249.760,09	1,3214
11) Quociente do Resultado da Execução Financeira <u>Receita (Orçamentária + Extra-orçamentária)</u> Despesa (Orçamentária + Extra-orçamentária)	<u>336.327.416,61</u> 336.202.329,30	1,0004
12) Quociente do Resultado dos Saldos Financeiros <u>Saldo que Passa para o Exercício Seguinte</u> Saldo do Exercício Anterior	<u>653.899,83</u> 528.812,52	1,2365

Fonte: Elaborado a partir dos dados do Balanço Financeiro de 2006 da UFAM

A composição da receita e da despesa usada no cálculo dos quocientes está demonstrada, percentualmente, nos gráficos 17 e 18 a seguir:

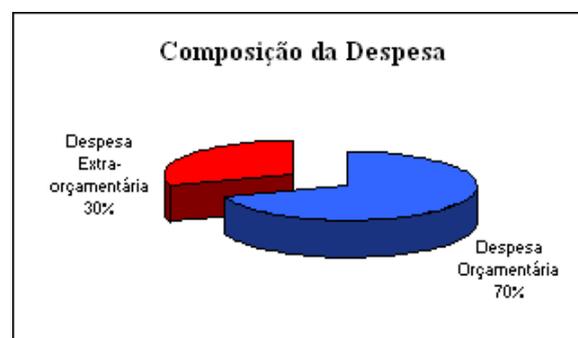
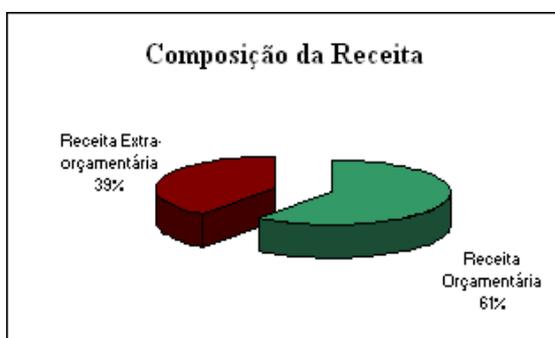


Gráfico 17 - Composição da Receita da UFAM

Gráfico 18 - Composição da Despesa da UFAM

FONTE: Elaborado pela autora com base no Balanço Financeiro da UFAM de 2006

O resultado menor que 1 do quociente 6 mostra que houve déficit orçamentário, o que significa que houve utilização de receita extra-orçamentária para cobertura de despesa orçamentária, ou seja, a receita orçamentária corresponde a 86,4%, em relação à despesa orçamentária e o déficit orçamentário equivale a 13,6% da soma das despesas orçamentárias.

Igualando os valores para o regime de caixa, ou seja, considerando somente a despesa paga para cálculo do quociente 7, o resultado demonstra que para cada 1,00 de despesa orçamentária paga, existe 1,05 de receita orçamentária recebida. Assim, ao igualar a receita e

a despesa pelo regime de caixa, verifica-se que o déficit apontado no quociente 6 de R\$ 32.094.992,63 passa para o superávit de R\$ 10.450.816,32.

Tratando do quociente 10, o resultado demonstra que foram recebidos 1,32 de receita extra-orçamentária para cada 1,00 de despesa extra-orçamentária paga. Já o quociente 11, mostra que houve um pequeno superávit, ou seja, a soma das receitas recebidas superou a soma das despesas pagas. Pode-se observar que a soma da receita (orçamentária + extra-orçamentária) representa 100,04% da soma da despesa (orçamentária + extra-orçamentária).

O quociente do Resultado dos Saldos Financeiros (12) da UFAM demonstra que existe 1,24 de saldo que passa para exercício seguinte para cada 1,00 do saldo do exercício anterior. O resultado financeiro da UFAM pode ser simplificado no quadro 41 a seguir:

INDICADORES	CÁLCULO	RESULT.	INTERPRETAÇÃO
Execução Orçamentária (6)			
<u>Receita Orçamentária</u>	<u>203.857.576,58</u>	0,8640	Déficit orçamentário na movimentação financeira
Despesa Orçamentária	235.952.569,21		
Financeiro Real da Execução Orçamentária (7)			
<u>Receita Orçamentária</u>	<u>203.857.576,58</u>	1,0540	Superávit Orçamentário na execução financeira (com regime de caixa para a despesa)
Despesa Orçamentária Paga	193.406.760,26		
Execução Extra-orçamentária (10)			
<u>Receita Extra-orçamentária</u>	<u>132.469.840,03</u>	1,3214	Superávit extra-orçamentário na movimentação financeira.
Despesa Extra-orçamentária	100.249.760,09		
Resultado da Execução Financeira (11)			
<u>Receita (Orçamentária + Extra-orçamentária)</u>	<u>336.327.416,61</u>	1,0004	Superávit na execução financeira.
Despesa (Orçamentária + Extra-orçamentária)	336.202.329,30		
Resultado dos Saldos Financeiros (12)			
<u>Saldo que Passa para o Exercício Seguinte</u>	<u>653899,83</u>	1,2365	Houve aumento da disponibilidade.
Saldo do Exercício Anterior	528812,52		

Fonte: Elaborado a partir dos dados do Balanço Financeiro de 2006 da UFAM

3.2.3.2 Análise e interpretação da categoria balanço financeiro na SUFRAMA

O quadro 42 abaixo mostra a aplicação dos quocientes relativos ao Balanço Financeiro da SUFRAMA:

INDICADORES	CÁLCULO	RESULTADO
6) Quociente da Execução Orçamentária <u>Receita Orçamentária</u> Despesa Orçamentária	<u>152.310.427,92</u> 196.817.228,82	0,7739
7) Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária <u>Receita Orçamentária</u> Despesa Orçamentária Paga	<u>152.310.427,92</u> 175.093.888,49	0,8699
10) Quociente da Execução Extra-orçamentária <u>Receita Extra-orçamentária</u> Despesa Extra-orçamentária	<u>129.102.942,85</u> 114.794.157,69	1,1246
11) Quociente do Resultado da Execução Financeira <u>Receita (Orçamentária + Extra-orçamentária)</u> Despesa (Orçamentária + Extra-orçamentária)	<u>281.413.370,77</u> 311.611.386,51	0,9031
12) Quociente do Resultado dos Saldos Financeiros <u>Saldo que Passa para o Exercício Seguinte</u> Saldo do Exercício Anterior	<u>84.560.502,33</u> 114.758.518,07	0,7369

Fonte: Elaborado a partir dos dados do Balanço Financeiro de 2006 da SUFRAMA

A composição da receita e da despesa usada no cálculo dos quocientes está demonstrada, percentualmente, no gráfico 19 e 20 a seguir:

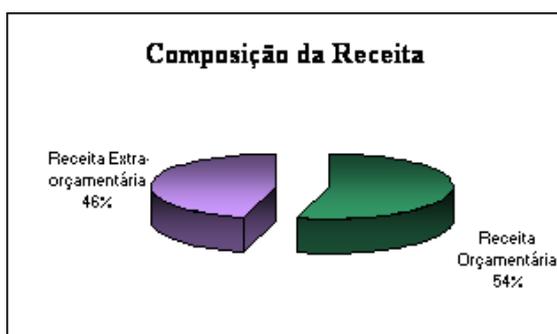


Gráfico 19 - Composição da Receita da SUFRAMA

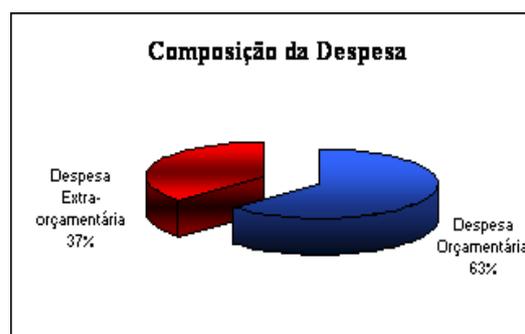


Gráfico 20 - Composição da Despesa da SUFRAMA

FONTE: Elaborado pela autora com base no balanço financeiro da SUFRAMA, de 2006

O resultado do quociente 6 demonstra o quanto a receita orçamentária representa para o pagamento da despesa orçamentária. Observa-se que houve déficit orçamentário. A receita orçamentária corresponde a 77,48%, em relação à despesa orçamentária, de forma que o déficit orçamentário equivale a 22,52% da soma das despesas orçamentárias. O que significa que houve utilização de receita extra-orçamentária para cobertura de despesa orçamentária.

Igualando os valores para o regime de caixa, ou seja, considerando somente a despesa paga para cálculo do quociente 7, o resultado apresentou déficit, indicando que houve pagamento de despesa orçamentária com receita extra-orçamentária. Conforme a literatura estudada, o resultado normal é igual a 1 e bom para maior que 1. Caso seja menor que 1, como nesse caso, indica que a receita arrecadada é menor que a despesa paga, sendo utilizada receita extra-orçamentária para cobri-la.

Tratando do quociente 10, o resultado apresentou superávit, demonstrando que foram recebidos 1,12 de receita extra-orçamentária para cada 1,00 de despesa extra-orçamentária paga. Enquanto o resultado da Execução Financeira (quociente 11), mostra que houve um déficit, ou seja, a soma das receitas recebidas é menor que a soma total dos pagamentos do exercício. Pode-se observar que a soma da receita (orçamentária + extra-orçamentária) representa 90,31% da soma da despesa (orçamentária + extra-orçamentária).

Esse déficit é confirmado pelo quociente 12 que mostra que houve redução da disponibilidade da SUFRAMA, o resultado demonstra que existe 0,74 de saldo que passa para exercício seguinte para cada 1,00 do saldo do exercício anterior.

O Resultado Financeiro da SUFRAMA pode ser apresentado de forma simplificada como no quadro 43 a seguir:

INDICADORES	CÁLCULO	RESULT.	INTERPRETAÇÃO
Execução Orçamentária (6) <u>Receita Orçamentária</u> Despesa Orçamentária	<u>152.310.427,92</u> 196.817.228,82	0,7739	Déficit orçamentário na movimentação financeira.
Financeiro Real da Execução Orçamentária (7) <u>Receita Orçamentária</u> Despesa Orçamentária Paga	<u>152.310.427,92</u> 175.093.888,49	0,8699	Déficit Orçamentário na execução financeira (com regime de caixa para a despesa)
Execução Extra-orçamentária (10) <u>Receita Extra-orçamentária</u> Despesa Extra-orçamentária	<u>129.102.942,85</u> 114.794.157,69	1,1246	Superávit extra-orçamentário Na movimentação financeira.
Resultado da Execução Financeira (11) <u>Receita (Orçamentária + Extra-orçamentária)</u> Despesa (Orçamentária + Extra-orçamentária)	<u>281.413.370,77</u> 311.611.386,51	0,9031	Déficit na execução financeira.
Resultado dos Saldos Financeiros (12) <u>Saldo que Passa para o Exercício Seguinte</u> Saldo do Exercício Anterior	<u>84.560.502,33</u> 114.758.518,07	0,7369	Houve redução da disponibilidade.

Fonte: Elaborado a partir dos dados do Balanço Financeiro de 2006 da SUFRAMA

3.2.3.3 Análise e interpretação da categoria balanço financeiro no CEFET/AM

O quadro 44 abaixo mostra a aplicação dos quocientes relativos ao Balanço Financeiro do CEFET/AM:

INDICADORES	CÁLCULO	RESULTADO
6) Quociente da Execução Orçamentária <u>Receita Orçamentária</u> Despesa Orçamentária	<u>35.971.237,44</u> 39.173.441,79	0,9183
7) Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária <u>Receita Orçamentária</u> Despesa Orçamentária Paga	<u>35.971.237,44</u> 35.224.270,46	1,0212
10) Quociente da Execução Extra-orçamentária <u>Receita Extra-orçamentária</u> Despesa Extra-orçamentária	<u>17.540.078,24</u> 14.337.873,89	1,2233
11) Quociente do Resultado da Execução Financeira <u>Receita (Orçamentária + Extra-orçamentária)</u> Despesa (Orçamentária + Extra-orçamentária)	<u>53.511.315,68</u> 53.511.315,68	1,0000
12) Quociente do Resultado dos Saldos Financeiros <u>Saldo que Passa para o Exercício Seguinte</u> Saldo do Exercício Anterior	<u>0,00</u> 0,00	?

Fonte: Elaborado a partir dos dados do Balanço Financeiro de 2006 do CEFET/AM

A composição da receita e da despesa usada no cálculo dos quocientes está demonstrada percentualmente nos gráficos 21 e 22 a seguir:

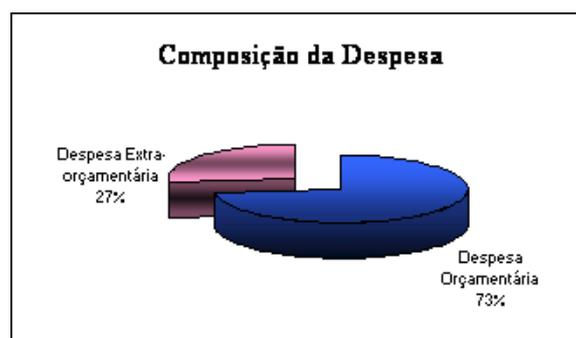
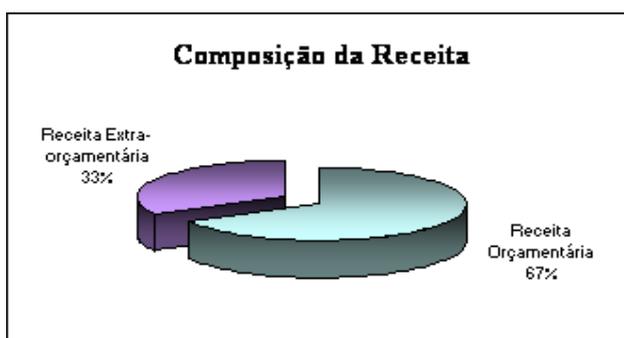


Gráfico 21- Composição da Receita do CEFET/AM

Gráfico 22- Composição da Despesa do CEFET/AM

FONTE: Elaborado pela autora com base no balanço financeiro do CEFET/AM, de 2006.

O resultado do quociente 6 demonstra o quanto a receita orçamentária representa para o pagamento da despesa orçamentária. Observa-se que houve déficit orçamentário equivalente a 8,17% da soma das despesas orçamentárias, haja vista que a receita orçamentária corresponde a 91,83%, em relação à despesa orçamentária. O que significa que houve utilização de receita extra-orçamentária para cobertura de despesa orçamentária.

Para cálculo do quociente 7, igualou-se os valores para o regime de caixa, ou seja, considerou-se somente a despesa paga e o resultado apresentou superávit, indicando que a receita arrecadada é maior que a despesa paga, sendo o déficit do quociente 6 causado pelo empenho de restos a pagar.

Quanto ao quociente 10, o resultado apresentou superávit, demonstrando que foram recebidos 1,22 de receita extra-orçamentária para cada 1,00 de despesa extra-orçamentária paga. Enquanto o resultado da Execução Financeira (quociente 11), mostra que houve equilíbrio orçamentário, ou seja, a soma das receitas recebidas é igual à soma total dos pagamentos do exercício.

As contas de disponibilidade do CEFET/AM não apresentaram saldo oriundo do exercício anterior, nem tampouco no final do exercício examinado. Isso impossibilitou o cálculo do quociente 12. O resultado financeiro do CEFET/AM pode ser apresentado de forma simplificada como no quadro 45 a seguir:

INDICADORES	CÁLCULO	RESULT	INTERPRETAÇÃO
Execução Orçamentária (6) <u>Receita Orçamentária</u> Despesa Orçamentária	<u>35.971.237,44</u> 39.173.441,79	0,9183	Déficit orçamentário na movimentação financeira
Financeiro Real da Execução Orçamentária (7) <u>Receita Orçamentária</u> Despesa Orçamentária Paga	<u>35.971.237,44</u> 35.224.270,46	1,0212	Superávit Orçamentário na execução financeira (regime de caixa para a despesa)
Execução Extra-orçamentária (10) <u>Receita Extra-orçamentária</u> Despesa Extra-orçamentária	<u>17.540.078,24</u> 14.337.873,89	1,2233	Superávit extra-orçamentário na movimentação financeira.
Resultado da Execução Financeira (11) <u>Receita (Orçamentária + Extra-orçamentária)</u> Despesa (Orçamentária + Extra-orçamentária)	<u>53.511.315,68</u> 53.511.315,68	1,0000	Equilíbrio na execução financeira.
Resultado dos Saldos Financeiros (12) <u>Saldo que Passa para o Exercício Seguinte</u> Saldo do Exercício Anterior	<u>0,00</u> 0,00	?	Não houve saldo de disponibilidade no exercício de 2005/6, prejudicando o cálculo do indicador

Fonte: Elaborado a partir dos dados do Balanço Financeiro de 2006 do CEFET/AM

3.2.3.4 Análise e interpretação da categoria balanço financeiro na EAF/MNS

O quadro 46 abaixo mostra a aplicação dos quocientes relativos ao Balanço Financeiro da EAF/AM:

INDICADORES	CÁLCULO	RESULTADO
6) Quociente da Execução Orçamentária <u>Receita Orçamentária</u> Despesa Orçamentária	<u>9.801.502,60</u> 12.242.555,41	0,8006
7) Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária <u>Receita Orçamentária</u> Despesa Orçamentária Paga	<u>9.801.502,60</u> 11.283.612,19	0,8686
10) Quociente da Execução Extra-orçamentária <u>Receita Extra-orçamentária</u> Despesa Extra-orçamentária	<u>10.862.233,62</u> 8.421.180,81	1,2899
11) Quociente do Resultado da Execução Financeira <u>Receita (Orçamentária + Extra-orçamentária)</u> Despesa (Orçamentária + Extra-orçamentária)	<u>20.663.736,22</u> 20.663.736,22	1,0000
12) Quociente do Resultado dos Saldos Financeiros <u>Saldo que Passa para o Exercício Seguinte</u> Saldo do Exercício Anterior	<u>1.842,02</u> 1.842,02	1,0000

Fonte: Elaborado a partir dos dados do Balanço Financeiro de 2006 da EAF/MNS

A composição da receita e da despesa usada no cálculo dos quocientes está demonstrado, percentualmente, nos gráficos 23 e 24 a seguir:

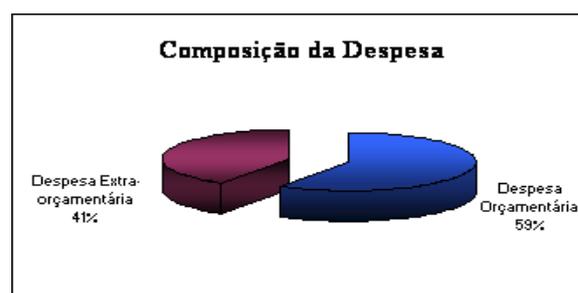
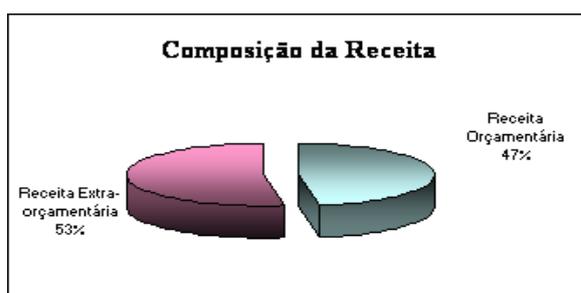


Gráfico 23 - Composição da Receita da EAF/MNS

Gráfico 24 - Composição da Despesa da EAF/MNS

FONTE: Elaborado pela autora com base no balanço financeiro da EAF/MNS

O resultado do quociente 6 demonstra o quanto a receita orçamentária representa para o pagamento da despesa orçamentária. Observa-se que houve déficit orçamentário equivalente a 19,94% da soma das despesas orçamentárias, haja vista que a receita orçamentária corresponde a 80,06%, em relação à despesa orçamentária. O que significa que houve utilização de receita extra-orçamentária para cobertura de despesa orçamentária.

O quociente 7 apresentou déficit, indicando que a receita arrecadada é menor que a despesa paga, sendo utilizada receita extra-orçamentária para cobri-la. Quanto ao quociente

10, o resultado apresentou superávit, demonstrando que foram recebidos 1,29 de receita extra-orçamentária para cada 1,00 de despesa extra-orçamentária paga.

O resultado da Execução Financeira (quociente 11) mostra que houve equilíbrio orçamentário, ou seja, a soma das receitas recebidas é igual a soma total dos pagamentos do exercício, com isso, o saldo das disponibilidades do exercício anterior se manteve igual no exercício de 2006, logo, o resultado do quociente 12 também apresentou equilíbrio.

O resultado financeiro da EAF/MNS pode ser apresentado de forma simplificada como no quadro 47 a seguir:

INDICADORES	CÁLCULO	RESULTADO	INTERPRETAÇÃO
Execução Orçamentária (6) <u>Receita Orçamentária</u> Despesa Orçamentária	<u>9.801.502,60</u> 12.242.555,41	0,8006	Déficit orçamentário na movimentação financeira
Financeiro Real da Execução Orçamentária (7) <u>Receita Orçamentária</u> Despesa Orçamentária Paga	<u>9.801.502,60</u> 11.283.612,19	0,8686	Déficit Orçamentário na execução financeira (com regime de caixa para a despesa)
Execução Extra-orçamentária (10) <u>Receita Extra-orçamentária</u> Despesa Extra-orçamentária	<u>10.862.233,62</u> 8.421.180,81	1,2899	Superávit extra-orçamentário Na movimentação financeira.
Resultado da Execução Financeira (11) <u>Receita (Orçamentária + Extra-orçamentária)</u> Despesa (Orçamentária + Extra-orçamentária)	<u>20.663.736,22</u> 20.663.736,22	1,0000	Equilíbrio na execução Financeira.
Resultado dos Saldos Financeiros (12) <u>Saldo que Passa para o Exercício Seguinte</u> Saldo do Exercício Anterior	<u>1.842,02</u> 1.842,02	1,0000	Houve equilíbrio da disponibilidade.

Fonte: Elaborado a partir dos dados do Balanço Financeiro de 2006 da EAF/MNS

3.2.4 Análise e interpretação da Categoria Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial é o demonstrativo que evidencia a posição das contas que constituem o Ativo e o Passivo. O Ativo é a parte positiva representada pelos bens e os direitos. O passivo representa os compromissos assumidos com terceiros. A diferença é denominada Saldo Patrimonial, que poderá indicar duas situações: (a) Ativo Real Líquido, que indica a superioridade do Ativo sobre o Passivo; e (b) Passivo Real a Descoberto que indica a supremacia das obrigações a pagar, inscritas no passivo sobre os bens e direitos.

O quadro 48 a seguir apresenta os indicadores, segundo o modelo de Kohama (2006) para esse balanço, com seus respectivos significados, os quais após tabulação dos dados foram aplicados nas Entidades pesquisadas:

INDICADORES	SIGNIFICADO
13) Quociente da Situação Financeira $\frac{\text{Ativo Financeiro}}{\text{Passivo Financeiro}}$	= 1 Equilíbrio da Situação Financeira > 1 Existência de Superávit Financeiro < 1 Existência de Déficit Financeiro
14) Quociente da Situação Permanente $\frac{\text{Ativo Permanente}}{\text{Passivo Permanente}}$	= 1 Equilíbrio da Situação Permanente > 1 Existência de Superávit Permanente < 1 Existência de Déficit Permanente
15) Quociente do Limite de Endividamento I $\frac{\text{Dívida Fundada}}{\text{Receita Líquida Real}}$	= 1 Soma da dívida fundada igual à soma da receita líquida real arrecadada no exercício > 1 Soma da dívida fundada maior que a soma da receita líquida real arrecadada no exercício < 1 Soma da dívida fundada menor que a soma da receita líquida real arrecadada no exercício
16) Quociente do Limite de Endividamento II $\frac{\text{Soma de Operações de Créditos}}{\text{Receita Líquida Real}}$	= 1 Soma das operações de crédito é igual à soma da receita líquida real > 1 Soma das operações de crédito maior que a soma da receita líquida real < 1 Soma das operações de crédito menor que a soma da receita líquida real
17) Quociente do Dispendio da Dívida II $\frac{\text{Soma da Amortização + Encargos}}{\text{Receita Líquida Real}}$	= 1 Soma da amortização + encargos é igual à soma da receita líquida real > 1 Soma da amortização + encargos é maior que a soma da receita líquida real < 1 Soma da amortização + encargos é menor que a soma da receita líquida real
18) Quociente do Resultado Patrimonial $\frac{\text{Ativo Real}}{\text{Passivo Real}}$	= 1 Situação Patrimonial Nula > 1 Situação Patrimonial Positiva < 1 Situação Patrimonial Negativa

Fonte: Kohama (2006)

Conforme exposto na fundamentação teórica, os quocientes 15, 16 e 17 servem para analisar o endividamento sob o ponto de vista dos registros e escrituração contábil. As demonstrações do exercício de 2006 das Entidades pesquisadas não apresentaram operações de crédito realizadas no exercício. Também não há dívida fundada oriunda de exercícios anteriores, de forma que nenhuma das Unidades apresentou passivo proveniente de dívida fundada. Dessa feita, não foi possível efetuar o cálculo desses quocientes.

Os balanços patrimoniais das entidades estudadas trazem a expressão Ativo Não Financeiro e Passivo Não Financeiro, ao invés de Ativo Permanente e Passivo Permanente. Assim, para cálculo do quociente 14, substituiu-se o segundo termo pelo primeiro.

Conforme visto na Fundamentação Teórica, o Ativo Não Financeiro é formado pelos componentes do Circulante (exceto os que competem ao Ativo Financeiro), Realizável a Longo Prazo e Ativo Permanente, onde estão demonstrados os valores dos bens imobilizados, os investimentos permanentes e o diferido, isto é, compreendem os bens e direitos cuja mobilização dependa de autorização legislativa e o Passivo Não Financeiro representa os

saldos das obrigações a curto e longo prazos, valores pendentes que não provocaram diretamente efeitos financeiros durante o exercício.

3.2.4.1 Análise e interpretação da categoria balanço patrimonial na UFAM/AM

O quadro 49 abaixo mostra a aplicação dos quocientes relativos ao Balanço Financeiro da UFAM:

INDICADORES	CÁLCULO	RESULTADO
13) Quociente da Situação Financeira <u>Ativo Financeiro</u> Passivo Financeiro	<u>54.183.441,63</u> 42.597.962,22	1,2720
14) Quociente da Situação Não Financeira <u>Ativo Não Financeiro</u> Passivo Não Financeiro	<u>233.553.839,93</u> 327.416,31	713,3238
18) Quociente do Resultado Patrimonial <u>Ativo Real</u> Passivo Real	<u>287.737.281,56</u> 42.925.378,53	6,7032

Fonte: Elaborado a partir dos dados do Balanço Patrimonial de 2006 da UFAM

O resultado do quociente 13 reflete que o Ativo Financeiro é superior ao Passivo Financeiro, ou seja, há excesso de recursos financeiros, representados pela soma das disponibilidades mais direitos realizáveis sobre as obrigações de curto prazo, portanto, um superávit financeiro apurado no balanço patrimonial que pode servir como recurso de cobertura para a abertura de créditos adicionais, de acordo com o disposto no inciso I, do parágrafo 1º do art.43, da Lei 4.320/64.

O resultado do quociente 14 indica que existem 713,32 de Ativo Não Financeiro para cada 1 do Passivo Não Financeiro, ou seja, apresentou um superávit elevado, o qual pode ser mais bem visualizado por meio da seguinte relação:

Ativo Não Financeiro:	233.553.839,93	- 713%
Passivo Não Financeiro:	327.416,31	- 100%
Diferença:	233.226.423,62	- 613%

Pode-se dizer que considerando somente a parte não financeira do balanço patrimonial, o resultado superávit de R\$ 233.226.423,62 deve ser considerado muito positivo, representando 613%, ou seja, a soma dos bens, créditos e valores, de caráter permanente, representa 713%, superior, portanto, à soma da dívida fundada (obrigações de longo prazo) que é de 100%, causando o superávit equivalente a 613%.

O Resultado Patrimonial apresentou superávit, ou seja, a soma dos bens, créditos e valores realizáveis é superior à soma dos compromissos exigíveis. Esse Resultado Patrimonial

representado pelo Ativo Real Líquido, que é o resultado da subtração entre o Ativo Real e o Passivo Real quando o resultado é positivo, pode ser visualizado no gráfico 25 a seguir:

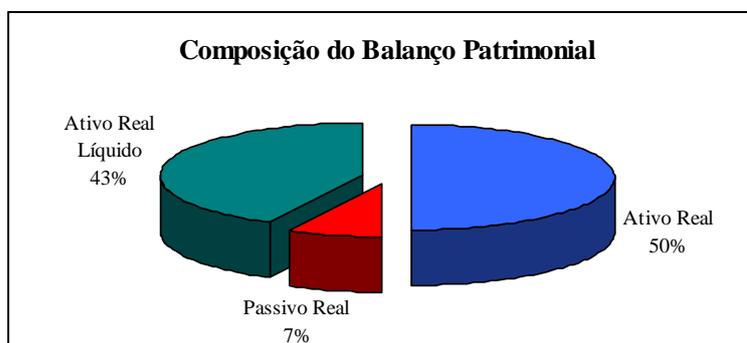


Gráfico 25 - Composição do Balanço Patrimonial da UFAM
 FONTE: Elaborado pela autora com base no quociente 8

O resultado patrimonial da UFAM/AM pode ser apresentado de forma simplificada como no quadro 50 a seguir:

INDICADORES	CÁLCULO	RESULTADO	INTERPRETAÇÃO
Situação Financeira (13) <u>Ativo Financeiro</u> Passivo Financeiro	<u>54.183.441,63</u> 42.597.962,22	1,2720	Superávit Financeiro
Situação Não Financeira (14) <u>Ativo Não Financeiro</u> Passivo Não Financeiro	<u>233.553.839,93</u> 327.416,31	713,3238	Superávit Não Financeiro
Resultado Patrimonial (18) <u>Ativo Real</u> Passivo Real	<u>287.737.281,56</u> 42.925.378,53	6,7032	Situação patrimonial positiva

Fonte: Elaborado a partir dos dados do Balanço Patrimonial de 2006 da UFAM

3.2.4.2 Análise e interpretação da categoria balanço patrimonial na SUFRAMA

O quadro 51 abaixo mostra a aplicação dos quocientes relativos ao Balanço Financeiro da SUFRAMA:

INDICADORES	CÁLCULO	RESULTADO
13) Quociente da Situação Financeira <u>Ativo Financeiro</u> Passivo Financeiro	<u>115.428.251,71</u> 60.683.820,16	1,9021
14) Quociente da Situação Não Financeira <u>Ativo Não Financeiro</u> Passivo Não Financeiro	<u>139.063.471,75</u> 183.041,58	759,7371
18) Quociente do Resultado Patrimonial <u>Ativo Real</u> Passivo Real	<u>254.491.723,46</u> 60.683.820,16	4,1937

Fonte: Elaborado a partir dos dados do Balanço Patrimonial de 2006 da SUFRAMA

O resultado do quociente 13 reflete que há 1,27 de Ativo Financeiro para cada 1,00 de Passivo Financeiro, ou seja, há excesso de recursos financeiros.

O resultado do quociente 14 indica que existem 759,74 de Ativo Não Financeiro para cada 1,00 do Passivo Não Financeiro, ou seja, apresentou um superávit elevado, o qual pode ser mais bem visualizado por meio da seguinte relação:

Ativo Não Financeiro:	139.063.471,75	- 760%
Passivo Não Financeiro:	183.041,58	- 100%
Diferença:	138.880.430,17	- 660%

Pode-se dizer que considerando somente a parte não financeira do balanço patrimonial, o resultado superávit de 138.880.430,17 deve ser considerado muito positivo, representando 660%.

A interpretação desse quociente demonstra que há 4,19 da soma do Ativo Real para cada 1,00 da soma do Passivo Real. Assim, o Resultado Patrimonial apresentou superávit, ou seja, a soma dos bens, créditos e valores realizáveis é superior à soma dos compromissos exigíveis. Esse Resultado Patrimonial, representado pelo Ativo Real Líquido, pode ser visualizado no gráfico 26 a seguir:

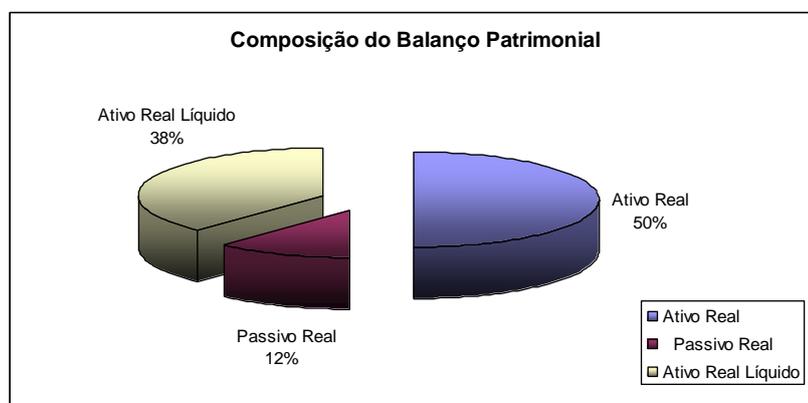


Gráfico 26 - Composição do Balanço Patrimonial da SUFRAMA

FONTE: Elaborado pela autora com base no cálculo da quociente 8

O resultado patrimonial da SUFRAMA pode ser apresentado de forma simplificada como no quadro 52 a seguir:

INDICADORES	CÁLCULO	RESULTADO	INTERPRETAÇÃO
Situação Financeira (13)			
<u>Ativo Financeiro</u>	<u>115.428.251,71</u>	1,9021	Superávit Financeiro
Passivo Financeiro	60.683.820,16		
Situação Não Financeira (14)			
<u>Ativo Não Financeiro</u>	<u>139.063.471,75</u>	759,7371	Superávit Não Financeiro
Passivo Não Financeiro	183.041,58		
Resultado Patrimonial (18)			
<u>Ativo Real</u>	<u>254.491.723,46</u>	4,1937	Situação patrimonial positiva
Passivo Real	60.683.820,16		

Fonte: Elaborado a partir dos dados do Balanço Patrimonial de 2006 da SUFRAMA

3.2.4.3 Análise e interpretação da categoria balanço patrimonial no CEFET/AM

O quadro 53 abaixo mostra a aplicação dos quocientes relativos ao Balanço Financeiro do CEFET/AM:

INDICADORES	CÁLCULO	RESULTADO
13) Quociente da Situação Financeira		
<u>Ativo Financeiro</u>	<u>6.359.863,24</u>	1,1004
Passivo Financeiro	5.779.373,84	
14) Quociente da Situação Não Financeira		
<u>Ativo Não Financeiro</u>	<u>55.482.602,28</u>	695,3923
Passivo Não Financeiro	79.786,05	
18) Quociente do Resultado Patrimonial		
<u>Ativo Real</u>	<u>61.842.465,52</u>	10,5548
Passivo Real	5.859.159,89	

Fonte: Elaborado a partir dos dados do Balanço Patrimonial de 2006 do CEFET/AM

O resultado do quociente 13 reflete que há 1,27 de Ativo Financeiro para cada 1,00 de Passivo Financeiro, ou seja, há excesso de recursos financeiros, representados pela soma das disponibilidades mais direitos realizáveis sobre as obrigações de curto prazo. Portanto, um superávit financeiro apurado no balanço patrimonial que pode servir como recurso de cobertura para a abertura de créditos adicionais.

O resultado do quociente 14 indica que existem 695,39 de Ativo Não Financeiro para cada 1 do Passivo Não Financeiro, ou seja, apresentou um superávit elevado, o qual pode ser mais bem visualizado por meio da seguinte relação:

Ativo Não Financeiro: 55.482.602,28 - 659%

Passivo Não Financeiro: 79.786,05 - 100%

Diferença: 55.402.816,23 - 559%

Pode-se dizer que considerando somente a parte não financeira do balanço patrimonial, o resultado superávit de R\$ 55.402.816,23 deve ser considerado muito positivo, representando 559%.

O Resultado Patrimonial apresentou superávit, ou seja, a soma dos bens, créditos e valores realizáveis é superior à soma dos compromissos exigíveis, pois esse quociente demonstra que há 10,55 da soma do Ativo Real para cada 1,00 da soma do Passivo Real. Esse Resultado Patrimonial representado pelo Ativo Real Líquido pode ser visualizado na composição do Balanço Patrimonial exposto no gráfico 27 a seguir:

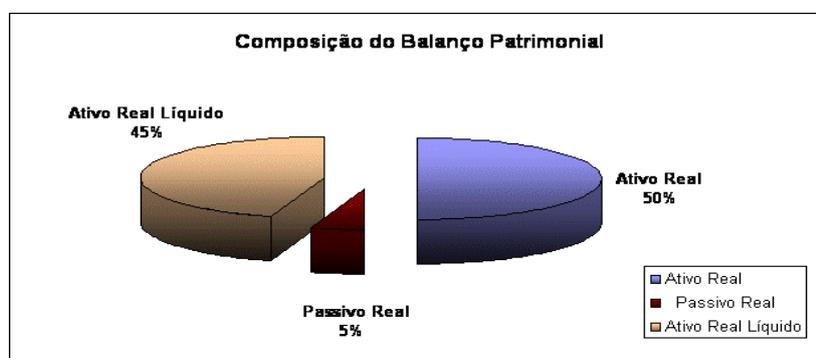


Gráfico 27 - Composição do Balanço Patrimonial do CEFET/AM

FONTE: Elaborado pela autora com base no quociente 8

O resultado patrimonial do CEFET/AM pode ser apresentado de forma simplificada como no quadro 54 a seguir:

INDICADORES	CÁLCULO	RESULTADO	INTERPRETAÇÃO
Situação Financeira (13)			
Ativo Financeiro	6.359.863,24	1,1004	Superávit Financeiro
Passivo Financeiro	5.779.373,84		
Situação Não Financeira (14)			
Ativo Não Financeiro	55.482.602,28	695,3923	Superávit Não Financeiro
Passivo Não Financeiro	79.786,05		
Resultado Patrimonial (18)			
Ativo Real	61.842.465,52	10,5548	Situação patrimonial positiva
Passivo Real	5.859.159,89		

Fonte: Elaborado a partir dos dados do Balanço Patrimonial de 2006 do CEFET/AM

3.2.3.4 Análise e interpretação da categoria balanço patrimonial na EAF/MNS

O quadro 55 abaixo mostra a aplicação dos quocientes relativos ao Balanço Financeiro da EAF/MNS:

INDICADORES	CÁLCULO	RESULTADO
13) Quociente da Situação Financeira <u>Ativo Financeiro</u> Passivo Financeiro	<u>3.506.813,17</u> 2.995.901,54	1,1705
14) Quociente da Situação Não Financeira <u>Ativo Não Financeiro</u> Passivo Não Financeiro	<u>8.651.709,25</u> 52.729,39	164,0776
18) Quociente do Resultado Patrimonial <u>Ativo Real</u> Passivo Real	<u>12.158.522,42</u> 3.048.630,93	3,9882

Fonte: Elaborado a partir dos dados do Balanço Patrimonial de 2006 da EAF/MNS

O resultado do quociente 13 mostra que há 1,17 de Ativo Financeiro para cada 1,00 de Passivo Financeiro, ou seja, há excesso de recursos financeiros, representados pela soma das disponibilidades mais direitos realizáveis sobre as obrigações de curto prazo. Portanto, um superávit financeiro apurado no balanço patrimonial que pode servir como recurso de cobertura para a abertura de créditos adicionais.

O resultado do quociente 14 indica que existem 164,08 de Ativo Não Financeiro para cada 1,00 de Passivo Não Financeiro, ou seja, apresentou um superávit elevado, o qual pode ser mais bem visualizado por meio da seguinte relação:

Ativo Não Financeiro: 8.651.709,25 - 164%
 Passivo Não Financeiro: 52.729,39 - 100%
 Diferença: 8.588.979,86 - 64%

Pode-se dizer que considerando somente a parte não financeira do balanço patrimonial, o resultado superávit de 8.588.979,86 deve ser considerado muito positivo, representando, 64%.

A interpretação desse quociente pode ser expressa no sentido de que há 3,99 da soma do Ativo Real para cada 1,00 da soma do Passivo Real. Assim, o Resultado Patrimonial apresentou superávit, ou seja, a soma dos bens, créditos e valores realizáveis é superior à soma dos compromissos exigíveis. Esse Resultado Patrimonial representado pelo Ativo Real Líquido pode ser visualizado no gráfico 28 a seguir:

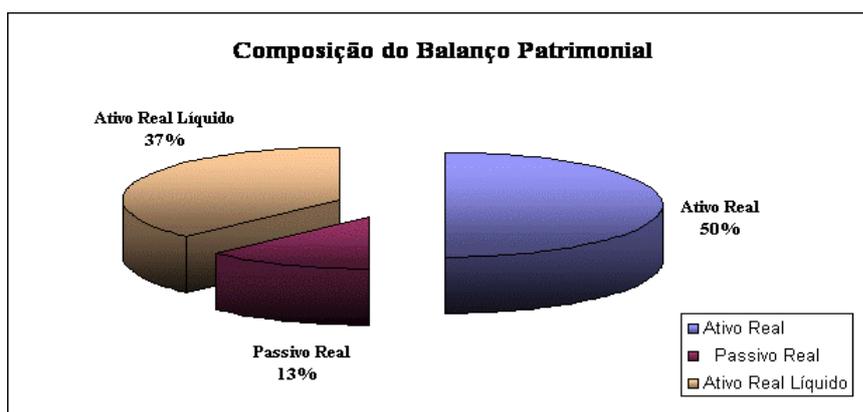


Gráfico 28 - Composição do Balanço Patrimonial da EAF/MNS
 FONTE: Elaborado pela autora com base no quociente 8

O resultado patrimonial da EAF/MNS pode ser apresentado de forma simplificada como no quadro 56 a seguir:

INDICADORES	CÁLCULO	RESULTADO	INTERPRETAÇÃO
Situação Financeira (13) <u>Ativo Financeiro</u> Passivo Financeiro	<u>16.907.429,02</u> 16.907.429,02	1,0000	Superávit Financeiro
Situação Não Financeira (14) <u>Ativo Não Financeiro</u> Passivo Não Financeiro	<u>8.651.709,25</u> 52.729,39	164,0776	Superávit Não Financeiro
Resultado Patrimonial (18) <u>Ativo Real</u> Passivo Real	<u>12.158.522,42</u> 3.048.630,93	3,9882	Situação patrimonial Positiva

Fonte: Elaborado a partir dos dados do Balanço Patrimonial de 2006 da EAF/MNS

3.2.4 Análise e interpretação da Categoria Demonstração das Variações Patrimoniais

A demonstração das Variações Patrimoniais informa as alterações efetivas sofridas pelo patrimônio durante o transcorrer de um período que no caso desse estudo corresponde ao exercício de 2006. Em realidade, esta demonstração indica, por um lado, os recursos financeiros efetivamente obtidos e, por outro, os recursos aplicados e utilizados nas várias atividades executadas pela administração. A partir dela, conforme literatura estudada é possível obter os indicadores apresentados no quadro 57 a seguir, com seus respectivos significados, os quais após tabulação dos dados foram aplicados nas Entidades pesquisadas:

INDICADORES	SIGNIFICADO
19) Quociente da Mutação Patrimonial Passiva $\frac{\text{Receita Ambivalente}}{\text{Mutação Patrimonial Passiva}}$	= 1 A receita ambivalente é igual à mutação patrimonial passiva. > 1 A receita arrecadada é superior a mutação patrimonial passiva que deveria produzir < 1 A receita arrecadada é inferior a baixa dos bens, valores e créditos e das incorporações da dívida fundada que provoca por mutação patrimonial passiva.
20) Quociente da Mutação Patrimonial Ativa $\frac{\text{Despesa Ambivalente}}{\text{Mutação Patrimonial Ativa}}$	= 1 A despesa ambivalente é igual à mutação patrimonial ativa. > 1 A despesa ambivalente realizada é superior à mutação patrimonial ativa que deveria produzir < 1 A despesa ambivalente realizada que causa incorporação no ativo permanente, ou baixa no passivo permanente é inferior ao valor da mutação patrimonial ativa.
21) Quociente do Resultado da Mutação Patrimonial $\frac{\text{Mutação Patrimonial Ativa}}{\text{Mutação Patrimonial Passiva}}$	= 1 Equilíbrio entre as mutações patrimoniais > 1 Superávit por mutação < 1 Déficit por mutação
22) Quociente do Resultado das Variações Patrimoniais Independente da Execução Orçamentária - IEO $\frac{\text{Independente da Execução Orçamentária Ativa}}{\text{Independente da Execução Orçamentária Passiva}}$	= 1 Equilíbrio na execução orçamentária das variações independentes > 1 Superávit na execução orçamentária das variações independentes < 1 Déficit na execução orçamentária das variações independentes
23) Quociente do Resultado das Variações na Parte Permanente $\frac{\text{Mutações Patrimoniais Ativas + IEO Ativa}}{\text{Soma das mutações Patrimoniais Passivas + IEO Passiva}}$	= 1 Equilíbrio entre as mutações patrimoniais orçamentária somada c/ as independentes de exec. Orçamentária. > 1 Os aumentos do ativo permanente somados à diminuição do passivo permanente são superiores às baixas do ativo permanente somadas às incorporações do passivo permanente. < 1 Os aumentos do ativo permanente somados à diminuição do passivo permanente são inferiores às baixas do ativo permanente somadas às incorporações do passivo permanente.
24) Quociente Patrimonial da Execução Orçamentária $\frac{\text{Rec. Orçam.} + (\text{Dívida Ativa do Exerc.} + \text{Direi. Contratuais})}{\text{Despesa Orçamentária}}$	= 1 Igualando a escrituração da receita orçamentária pelo regime de competência, haverá igualdade com a despesa orçamentária. > 1 Igualando a escrituração da receita orçamentária pelo regime de competência, haverá superávit orçamentário de execução, em relação à despesa orçamentária. < 1 Igualando a escrituração da receita orçamentária pelo regime de competência, haverá déficit orçamentário de execução, em relação à despesa orçamentária.
25) Quociente do Resultado das Variações Patrimoniais $\frac{\text{Total das Variações Ativas}}{\text{Total das Variações Passivas}}$	= 1 Situação Patrimonial Equilibrada > 1 Superávit Patrimonial no Exercício < 1 Déficit Patrimonial no Exercício

Fonte: Kohama (2006)

Para entendimento dos quocientes 19 e 20, convém lembrar os conceitos de Receita Ambivalente e Despesa Ambivalente, como segue:

Receita Ambivalente e Despesa Ambivalente são aquelas que provêm de fatos que causam, ao mesmo tempo, dois aspectos opostos, do ponto de vista das Variações Patrimoniais, no caso da primeira, um ativo Resultante da Equação Orçamentária e outro passivo pela Mutação Patrimonial que produz, enquanto a segunda, um passivo Resultante da Equação Orçamentária e outro ativo pela Mutação Patrimonial que produz.

O quociente 24, conforme descrito no modelo, busca ajustar a receita orçamentária ao regime de competência ao acrescentar à receita orçamentária, os valores de dívida ativa mais os direitos contratuais relativos a empréstimos ou financiamentos, todavia nas entidades pesquisadas, no exercício de 2006, somente houve dívida ativa inscrita na SUFRAMA e não houve registro de direitos contratuais. Assim, na UFAM, no CEFET/AM e na EAF/Manaus, não houve alteração do valor da receita orçamentária.

3.2.4.1. Análise e interpretação da categoria demonstração das variações patrimoniais na UFAM

O quadro 58 abaixo mostra a aplicação dos quocientes relativos à DVP da UFAM:

INDICADORES	CÁLCULO	RESULTADO
19) Quociente da Mutação Patrimonial Passiva <u>Receita Ambivalente</u> Mutação Patrimonial Passiva	<u>39.618,32</u> 0,00	?
20) Quociente da Mutação Patrimonial Ativa <u>Despesa Ambivalente</u> Mutação Patrimonial Ativa	<u>12.873.022,21</u> 17.667.215,19	0,7286
21) Quociente do Resultado da Mutação Patrimonial <u>Mutação Patrimonial Ativa</u> Mutação Patrimonial Passiva	17.667.215,19 0,00	?
22) Quociente do Resultado das Variações Patrimoniais IEO <u>Independente da Execução Orçamentária Ativa</u> Independente da Execução Orçamentária Passiva	<u>52.259.459,96</u> 38.695.603,81	1,3505
23) Quociente do Resultado das Variações na Parte Permanente <u>Soma das mutações Patrimoniais Ativas + IEO Ativa</u> Soma das mutações Patrimoniais Passivas + IEO Passiva	<u>69.926.675,15</u> 38.695.603,81	1,8071
24) Quociente Patrimonial da Execução Orçamentária <u>Receita Orçamentária + (Dívida Ativa do Exerc. + Direitos Contratuais)</u> Despesa Orçamentária	<u>203.857.576,58</u> 235.952.569,21	0,8640
25) Quociente do Resultado das Variações Patrimoniais <u>Total das Variações Ativas</u> Total das Variações Passivas	<u>273.784.341,70</u> 274.648.173,02	0,9969

Fonte: Elaborado a partir de dados da DVP de 2006 da UFAM

Apesar de ter havido a entrada de receita ambivalente, representada pela alienação de bens, no valor de R\$ 39.618,32, a UFAM não efetuou a baixa do bem permanente vendido no exercício de 2006, dessa forma, a Mutação Patrimonial Passiva, causada por essa venda, deixou de compor a Demonstrac o das Variações Patrimoniais do exercício de 2006, prejudicando, assim o cálculo do quociente 19 e 21.

A despesa ambivalente para cálculo do quociente 20 é formada por investimentos no valor de R\$ 12.873.022,21. A interpretação desse quociente reflete que há 0,72 de Despesa Ambivalente para cada 1 de Mutação Patrimonial Ativa, ou seja, a despesa realizada no exercício que causou incorporação no ativo permanente é inferior ao valor da Mutação Patrimonial Ativa.

O resultado do quociente 22 mostra que as Variações Patrimoniais Independentes da Execução Orçamentária Ativa são 1,35 para cada 1,00 de Variações Patrimoniais Independentes da Execução Orçamentária Passiva, ou seja, houve aumento do ativo permanente e diminuic o do passivo permanente não decorrente da execução orçamentária.

Já o quociente do Resultado das Variações na Parte Permanente mostra que h  1,81 da Soma das Mutações Patrimoniais Ativas + IEO Ativa para cada 1,00 da Soma das Mutações Patrimoniais Passivas + IEO Passiva, indicando que houve aumento do ativo patrimonial e diminuic o do passivo permanente.

Tratando-se do quociente 24, o Resultado Patrimonial da Execução Orçamentária, apresentou déficit, ou seja, há 0,86 de receita orçamentária para cada 1,00 de despesa orçamentária do exercício.

O resultado das variações patrimoniais apresentou um pequeno déficit. Por esse quociente fica demonstrado que o total das variações ativas foi 0,99 para cada 1,00 do total das variações passivas. Como o resultado patrimonial foi negativo, o déficit patrimonial passa a compor as Variações Ativas para igualar o valor da DVP. Os gráficos 29 e 30 mostram a composic o das Variações Patrimoniais da UFAM:

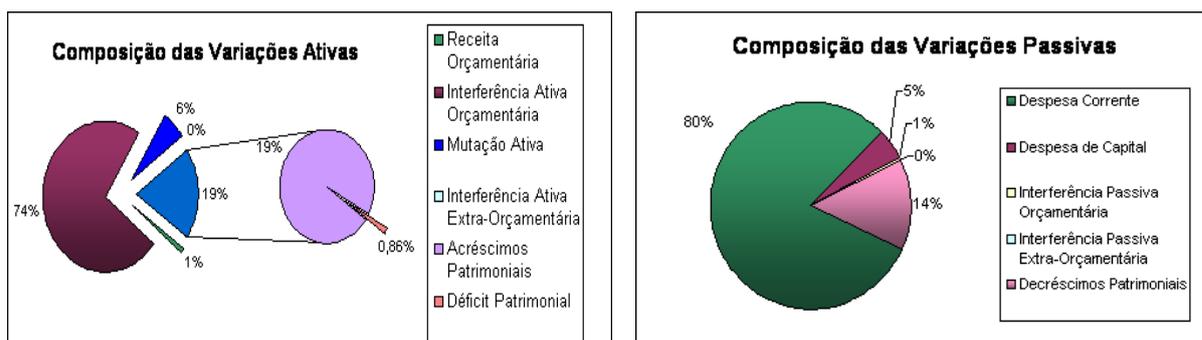


Gráfico 29 - Composição das Variações Ativas da UFAM Gráfico 30 - Composição das Variações Passivas da UFAM
 FONTE: Demonstração das Variações Patrimoniais de 2006 da UFAM

Os indicadores da Demonstração das Variações Patrimoniais da UFAM podem ser apresentados de forma simplificada como no quadro 59 a seguir:

INDICADORES	CÁLCULO	RESULT.	INTERPRETAÇÃO
Mutação Patrimonial Ativa (20)			
<u>Despesa Ambivalente</u>	<u>12.873.022,21</u>	0,7286	Déficit na Mutação Patrimonial Ativa.
Mutação Patrimonial Ativa	17.667.215,19		
Resultado das Variações Patrimoniais IEO (22)			
<u>Independente da Execução Orçamentária Ativa</u>	<u>52.259.459,96</u>	1,3505	Superávit na variação independente da execução orçamentária
Independente da Execução Orçamentária Passiva	38.695.603,81		
Resultado das Variações na Parte Permanente (23)			
<u>Soma das mutações Patrimoniais Ativas + IEO Ativa</u>	<u>69.926.675,15</u>	1,8071	Superávit Patrimonial na parte permanente.
Soma das mutações Patrimon. Passivas + IEO Passiva	38.695.603,81		
Resultado Patrimonial da Execução Orçamentária (24)			
<u>Rec. Orçament. + (Dív. Ativa do Exerc. + Dir. Contrat.)</u>	<u>203.857.576,58</u>	0,8640	Déficit no resultado Patrimonial decorrente da exec. Orçamentária
Despesa Orçamentária	235.952.569,21		
Resultado das Variações Patrimoniais (25)			
<u>Total das Variações Ativas</u>	<u>273.784.341,70</u>	0,9969	Déficit Patrimonial no exercício.
Total das Variações Passivas	274.648.173,02		

Fonte: Elaborado a partir de dados da DVP de 2006 da UFAM

3.2.4.2. Análise e interpretação da categoria demonstração das variações patrimoniais na SUFRAMA

O quadro 60 a seguir mostra a aplicação dos quocientes relativos à Demonstração das Variações Patrimoniais da SUFRAMA. Para cálculo do quociente 24, consultou-se a conta 12211.02.00 – Créditos Inscritos em Dívida Ativa, cuja movimentação totalizou de R\$ 1.898.789,61:

INDICADORES	CÁLCULO	RESULTADO
19) Quociente da Mutação Patrimonial Passiva <u>Receita Ambivalente</u> Mutação Patrimonial Passiva	<u>370.752,97</u> 258.148,97	1,4362
20) Quociente da Mutação Patrimonial Ativa <u>Despesa Ambivalente</u> Mutação Patrimonial Ativa	<u>27.241.132,64</u> 10.366.166,00	2,6279
21) Quociente do Resultado da Mutação Patrimonial <u>Mutação Patrimonial Ativa</u> Mutação Patrimonial Passiva	<u>10.366.166,00</u> 258.148,97	40,1558
22) Quociente do Resultado das Variações Patrimoniais IEO <u>Independente da Execução Orçamentária Ativa</u> Independente da Execução Orçamentária Passiva	<u>75.962.803,59</u> 71.738.641,98	1,0589
23) Quociente do Resultado das Variações na Parte Permanente <u>Soma das mutações Patrimoniais Ativas + IEO Ativa</u> Soma das mutações Patrimoniais Passivas + IEO Passiva	<u>79.157.505,13</u> 60.014.594,26	1,3190
24) Quociente Patrimonial da Execução Orçamentária <u>Receita Orçamentária + (Dívida Ativa do Exerc. + Direitos Contratuais)</u> Despesa Orçamentária	<u>154.209.217,53</u> 196.817.228,82	0,7835
25) Quociente do Resultado das Variações Patrimoniais <u>Total das Variações Ativas</u> Total das Variações Passivas	<u>231.467.933,05</u> 256.831.823,08	0,9012

Fonte: Elaborado a partir de dados da DVP de 2006 da SUFRAMA

A receita ambivalente para cálculo do quociente 19 é composta pelo recebimento de alienação de bens no valor de R\$ 370.752,97. O resultado desse quociente mostra que a receita arrecadada que provocou a diminuição dos bens é superior à mutação patrimonial passiva que produziu, pois para cada 1,00 de mutação passiva, há 1,44 de receita ambivalente.

Já a despesa ambivalente para cálculo da mutação ativa (quociente 20) é oriunda da conta investimentos no valor de R\$ 27.241.132,64. A interpretação desse quociente reflete que há 2,63 de Despesa Ambivalente para cada 1 de Mutação Patrimonial Ativa, o que indica que a despesa realizada no exercício que causou incorporação no ativo permanente é superior ao valor da Mutação Patrimonial Ativa que produziu.

Comparando as duas mutações, o resultado do quociente 21 revela que ocorreram 40,16 de Mutação Patrimonial Ativa para cada 1,00 de Mutação Patrimonial Passiva, no exercício de 2006, considerando-se como um excelente resultado, pois, conforme descrito no modelo, esse resultado expõe o fato de que a despesa orçamentária realizada causou um aumento patrimonial maior do que a receita orçamentária arrecadada.

O resultado das variações patrimoniais independentes da execução orçamentária da SUFRAMA (quociente 22) mostra que as Variações Patrimoniais Independentes da Execução Orçamentária Ativa são 1,06 para cada 1,00 de Variações Patrimoniais Independentes da Execução Orçamentária Passiva, ou seja, houve aumento do ativo permanente e diminuição do passivo permanente não decorrente da execução orçamentária.

Já o quociente do Resultado das Variações na Parte Permanente mostra que há 1,32 da Soma das Mutações Patrimoniais Ativas + IEO Ativa para cada 1,00 da Soma das Mutações Patrimoniais Passivas + IEO Passiva, indicando que houve aumento do ativo patrimonial e diminuição do passivo permanente.

Tratando-se do quociente 24, O Resultado Patrimonial da Execução Orçamentária, apresentou déficit, ou seja, há 0,78 de receita orçamentária para cada 1,00 de despesa orçamentária do exercício.

O resultado das variações patrimoniais apresentou déficit. Por esse quociente fica demonstrado que o total das variações ativas foi 0,90 para cada 1,00 do total das variações passivas. Os gráficos 31 e 32 abaixo mostram a composição das Variações Patrimoniais da SUFRAMA:

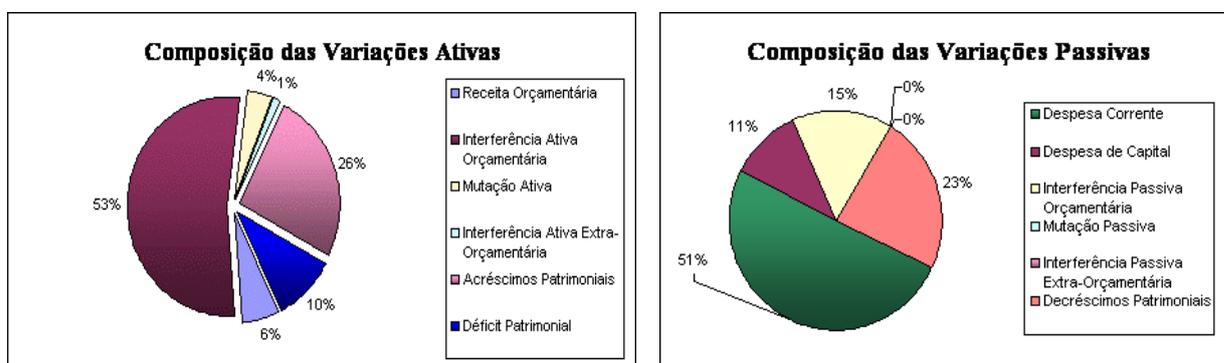


Gráfico 31: Composição das Variações Ativas da SUFRAMA Gráfico 32: Composição das Variações Passivas da SUFRAMA
Fonte: Demonstração das Variações Patrimoniais de 2006 da SUFRAMA

Os indicadores da Demonstração das Variações Patrimoniais da SUFRAMA podem ser apresentados de forma simplificada como no quadro 61 a seguir:

INDICADORES	CÁLCULO	RESULT.	INTERPRETAÇÃO
Resultado da Mutação Patrimonial Passiva (19)			
<u>Receita Ambivalente</u>	<u>370.752,97</u>	1,4362	Superávit na Mutação Patrimonial Passiva.
Mutação Patrimonial Passiva	258.148,97		
Resultado da Mutação Patrimonial Ativa (20)			
<u>Despesa Ambivalente</u>	<u>27.241.132,64</u>	2,6279	Superávit na Mutação Patrimonial Ativa.
Mutação Patrimonial Ativa	10.366.166,00		
Resultado da Mutação Patrimonial (21)			
<u>Mutação Patrimonial Ativa</u>	<u>10.366.166,00</u>	40,1558	Superávit na Mutação Patrimonial
Mutação Patrimonial Passiva	258.148,97		
Resultado das Variações Patrimoniais IEO (22)			
<u>Independente da Execução Orçamentária Ativa</u>	<u>75.962.803,59</u>	1,0589	Superávit na variação independente da execução orçamentária
Independente da Execução Orçamentária Passiva	71.738.641,98		
Resultado das Variações na Parte Permanente (23)			
<u>Soma das mutações Patrimoniais Ativas + IEO Ativa</u>	<u>79.157.505,13</u>	1,3190	Superávit Patrimonial na parte permanente.
Soma das mutações Patrimon. Passivas + IEO Passiva	60.014.594,26		
Resultado Patrimonial da Execução Orçamentária (24)			
<u>Rec. Orçament. + (Dív. Ativa do Exerc. + Dir. Contrat.)</u>	<u>154.209.217,53</u>	0,7835	Déficit no resultado Patrimonial decorrente Da exec. Orçamentária
Despesa Orçamentária	196.817.228,82		
Resultado das Variações Patrimoniais (25)			
<u>Total das Variações Ativas</u>	<u>231.467.933,05</u>	0,9012	Déficit Patrimonial no exercício.
Total das Variações Passivas	256.831.823,08		

Fonte: Elaborado a partir de dados da DVP de 2006 da SUFRAMA

3.2.4.3. Análise e interpretação da categoria demonstração das variações patrimoniais do CEFET

Conforme pode ser verificado no anexo 12, não houve mutação passiva no exercício de 2006, nas contas do CEFET/AM, de forma que não foi possível o cálculo dos quocientes 19 e 21. O quadro 62 a seguir mostra a aplicação dos demais quocientes relativos à Demonstração das Variações Patrimoniais do CEFET/AM:

INDICADORES	CÁLCULO	RESULTADO
20) Quociente da Mutação Patrimonial Ativa <u>Despesa Ambivalente</u> Mutação Patrimonial Ativa	<u>1.759.477,00</u> 2.464.973,91	0,7138
22) Quociente do Resultado das Variações Patrimoniais IEO <u>Independente da Execução Orçamentária Ativa</u> Independente da Execução Orçamentária Passiva	<u>5.055.667,17</u> 2.560.632,63	1,9744
23) Quociente do Resultado das Variações na Parte Permanente <u>Soma das mutações Patrimoniais Ativas + IEO Ativa</u> Soma das mutações Patrimoniais Passivas + IEO Passiva	<u>7.520.641,08</u> 2.560.632,63	2,9370
24) Quociente Patrimonial da Execução Orçamentária <u>Receita Orçamentária + (Dívida Ativa do Exerc. + Direitos Contratuais)</u> Despesa Orçamentária	<u>35.971.237,44</u> 39.173.441,79	0,9183
25) Quociente do Resultado das Variações Patrimoniais <u>Total das Variações Ativas</u> Total das Variações Passivas	43.491.878,52 41.745.229,11	1,0418

Fonte: Elaborado a partir de dados da DVP de 2006 da

A despesa ambivalente para cálculo do quociente 20 é formada por investimentos no valor de R\$ 1.759.477,00. A interpretação desse quociente reflete que há 0,71 de Despesa Ambivalente para cada 1 de Mutação Patrimonial Ativa, ou seja, a despesa realizada no exercício que causou incorporação no ativo permanente é inferior ao valor da Mutação Patrimonial Ativa.

O quociente 22 mostra que as Variações Patrimoniais Independentes da Execução Orçamentária Ativa são 1,97 para cada 1,00 de Variações Patrimoniais Independentes da Execução Orçamentária Passiva, ou seja, houve aumento do ativo permanente e diminuição do passivo permanente não decorrente da execução orçamentária.

Já o quociente 23 que há 2,94 da Soma das Mutações Patrimoniais Ativas + IEO Ativa para cada 1,00 da Soma das Mutações Patrimoniais Passivas + IEO Passiva, indicando que houve aumento do ativo patrimonial e diminuição do passivo permanente.

O Resultado Patrimonial da Execução Orçamentária apresentou déficit. Há 0,92 de receita orçamentária para cada 1,00 de despesa orçamentária do exercício. Já o resultado das variações patrimoniais apresentou superávit. Por esse quociente fica demonstrado que o total das variações ativas foi 1,04 para cada 1,00 do total das variações passivas. Os gráficos 33 e 34 a seguir mostram a composição das Variações Patrimoniais do CEFET/AM:

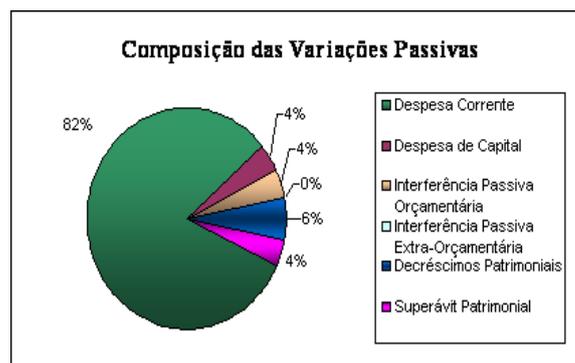
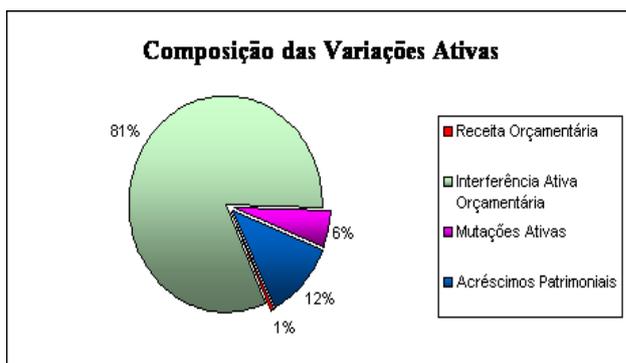


Gráfico 33 - Composição Variações Ativas do CEFET/AM Gráfico 34 - Composição Variações Passivas do CEFET/AM
 FONTE: Demonstração das Variações Patrimoniais de 2006 do CEFET/AM

Os indicadores da Demonstração das Variações Patrimoniais do CEFET/AM podem ser apresentados de forma simplificada como no quadro 63 a seguir:

INDICADORES	CÁLCULO	RESULT.	INTERPRETAÇÃO
Mutação Patrimonial Ativa (20)			
<u>Despesa Ambivalente</u>	<u>1.759.477,00</u>	0,7138	Déficit na Mutação Patrimonial Ativa.
Mutação Patrimonial Ativa	2.464.973,91		
Resultado das Variações Patrimoniais IEO (22)			
<u>Independente da Execução Orçamentária Ativa</u>	<u>5.055.667,17</u>	1,9744	Superávit na variação independente da execução orçamentária
Independente da Execução Orçamentária Passiva	2.560.632,63		
Resultado das Variações na Parte Permanente (23)			
<u>Soma das mutações Patrimoniais Ativas + IEO Ativa</u>	<u>7.520.641,08</u>	2,9370	Superávit Patrimonial na parte permanente.
Soma das mutações Patrimon. Passivas + IEO Passiva	2.560.632,63		
Resultado Patrimonial da Execução Orçamentária (24)			
<u>Rec. Orçament. + (Dív. Ativa do Exerc. + Dir. Contrat.)</u>	<u>35.971.237,44</u>	0,9183	Déficit no resultado Patrimonial.
Despesa Orçamentária	39.173.441,79		
Resultado das Variações Patrimoniais (25)			
<u>Total das Variações Ativas</u>	<u>43.491.878,52</u>	1,0418	Superávit Patrimonial no exercício.
Total das Variações Passivas	41.745.229,11		

Fonte: Elaborado a partir de dados da DVP de 2006 do CEFET/AM

3.2.4.4 Análise e interpretação da categoria demonstração das variações patrimoniais da EAF/MNS

Também nas contas da EAF/MNS, conforme pode ser verificado no anexo 16, não houve mutação passiva no exercício de 2006, de forma que não foi possível o cálculo dos quocientes 19 e 21. O quadro 64 a seguir mostra a aplicação dos demais quocientes relativos à Demonstração das Variações Patrimoniais da EAF/MNS:

INDICADORES	CÁLCULO	RESULTADO
20) Quociente da Mutação Patrimonial Ativa <u>Despesa Ambivalente</u> Mutação Patrimonial Ativa	<u>873.881,01</u> 1.164.913,93	0,7502
22) Quociente do Resultado das Variações Patrimoniais IEO <u>Independente da Execução Orçamentária Ativa</u> Independente da Execução Orçamentária Passiva	<u>4.900.990,88</u> 2.792.195,19	1,7552
23) Quociente do Resultado das Variações na Parte Permanente <u>Soma das mutações Patrimoniais Ativas + IEO Ativa</u> Soma das mutações Patrimoniais Passivas + IEO Passiva	<u>6.065.904,81</u> 2.792.195,19	2,1725
24) Quociente Patrimonial da Execução Orçamentária <u>Receita Orçamentária + (Dívida Ativa do Exerc. + Direitos Contratuais)</u> Despesa Orçamentária	<u>9.801.502,60</u> 12.242.555,41	0,8006
25) Quociente do Resultado das Variações Patrimoniais <u>Total das Variações Ativas</u> Total das Variações Passivas	<u>15.867.407,41</u> 15.034.750,60	1,0554

Fonte: Elaborado a partir de dados da DVP de 2006 da EAF/MNS

A despesa ambivalente para cálculo do quociente 20 é formada por investimentos no valor de R\$ 873.881,01. A interpretação desse quociente reflete que há 0,75 de Despesa Ambivalente para cada 1 de Mutação Patrimonial Ativa, ou seja, a despesa realizada no exercício que causou incorporação no ativo permanente é inferior ao valor da Mutação Patrimonial Ativa.

O resultado das variações patrimoniais independentes da execução orçamentária da EAF/MNS (quociente 22) mostra que as Variações Patrimoniais Independentes da Execução Orçamentária Ativa são 1,76 para cada 1,00 de Variações Patrimoniais Independentes da Execução Orçamentária Passiva, ou seja, houve aumento do ativo permanente e diminuição do passivo permanente não decorrente da execução orçamentária.

Já o quociente do Resultado das Variações na Parte Permanente mostra que há 2,17 da Soma das Mutações Patrimoniais Ativas + IEO Ativa para cada 1,00 da Soma das Mutações Patrimoniais Passivas + IEO Passiva, indicando que houve aumento do ativo patrimonial e diminuição do passivo permanente.

Tratando-se do quociente 24, O Resultado Patrimonial da Execução Orçamentária, apresentou déficit, ou seja, há 0,80 de receita orçamentária para cada 1,00 de despesa orçamentária do exercício.

O resultado das variações patrimoniais apresentou superávit. Por esse quociente fica demonstrado que o total das variações ativas foi 1,06 para cada 1,00 do total das variações

passivas. Os gráficos 35 e 36 abaixo mostram a composição das Variações Patrimoniais da EAF/MNS:

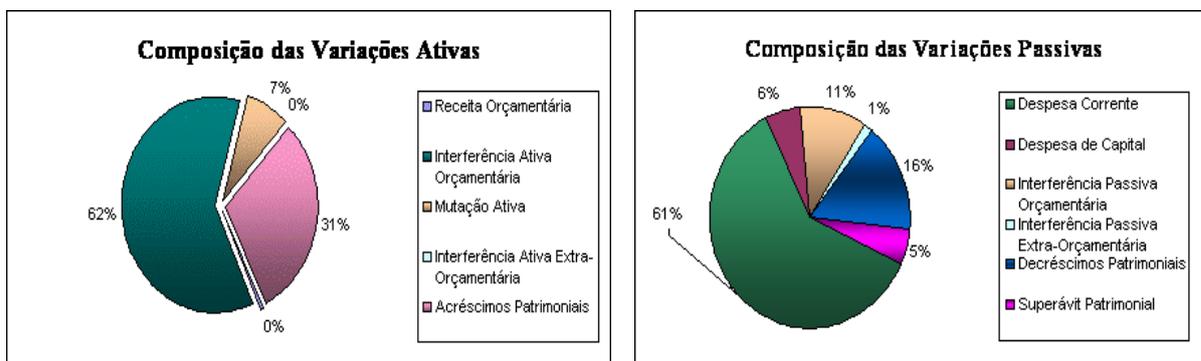


Gráfico 35 - Composição das Variações Ativas da EAF/MNS Gráfico 36 - Composição das Variações Passivas da EAF/MNS
 FONTE: Demonstração das Variações Patrimoniais de 2006 da EAF/MNS

Os indicadores da Demonstração das Variações Patrimoniais da EAF/MNS podem ser apresentados de forma simplificada como no quadro 65 a seguir:

INDICADORES	CÁLCULO	RESULT.	INTERPRETAÇÃO
Mutação Patrimonial Ativa (20)			
<u>Despesa Ambivalente</u>	<u>873.881,01</u>	0,7502	Déficit na Mutação Patrimonial Ativa.
Mutação Patrimonial Ativa	1.164.913,93		
Resultado das Variações Patrimoniais IEO (22)			
<u>Independente da Execução Orçamentária Ativa</u>	<u>4.900.990,88</u>	1,7552	Superávit na variação independente da execução orçamentária
Independente da Execução Orçamentária Passiva	2.792.195,19		
Resultado das Variações na Parte Permanente (23)			
<u>Soma das mutações Patrimoniais Ativas + IEO Ativa</u>	<u>6.065.904,81</u>	2,1725	Superávit Patrimonial na parte permanente.
Soma das mutações Patrimon. Passivas + IEO Passiva	2.792.195,19		
Resultado Patrimonial da Execução Orçamentária (24)			
<u>Rec. Orçament. + (Dív. Ativa do Exerc. + Dir. Contrat.)</u>	<u>9.801.502,60</u>	0,8006	Déficit no resultado Patrimonial.
Despesa Orçamentária	12.242.555,41		
Resultado das Variações Patrimoniais (25)			
<u>Total das Variações Ativas</u>	<u>15.867.407,41</u>	1,0554	Superávit Patrimonial no exercício.
Total das Variações Passivas	15.034.750,60		

Fonte: Elaborado a partir de dados da DVP de 2006 da EAF/MNS

3.2.5 Análise e Interpretação Consolidada das quatro categorias

Conforme descrito na fundamentação teórica, a informação é o resultado da análise dos dados existentes na organização, devidamente registrados, classificados, organizados, relacionados e interpretados em um determinado contexto, para transmitir conhecimento e permitir a tomada de decisão de forma otimizada.

Assim, dependendo da informação que se quer obter, as demonstrações contábeis públicas podem ser analisadas e interpretadas individualmente, contudo o trabalho de análise

e interpretação das quatro peças deve ser apresentado de forma consolidada em seu conjunto. Somente nessa abrangência, se terá melhores condições de análise e interpretação dos resultados apresentados, tanto pelos balanços orçamentário, financeiro e patrimonial, quanto na demonstração das variações patrimoniais.

Nessa perspectiva abrangente, o resultado será muito mais consistente, pois se apoiando nas análises e interpretações individuais, pode-se tecer os comentários e considerações explicativos necessários ao apoio das interpretações. A interpretação de cada demonstração é efetuada levando em consideração os indicadores das outras demonstrações. Portanto, todas as informações utilizadas nas análises e interpretações individuais deverão ser levadas em consideração na análise e interpretação consolidada.

3.2.5.1. Análise e Interpretação Consolidada das Demonstrações Contábeis da UFAM

A análise consolidada analisa cada demonstração levando em conta os indicadores das demais demonstrações. Segue a interpretação da UFAM:

3.2.5.1.1 Indicadores Orçamentários

INDICADORES	CÁLCULO	RESULT.	INTERPRETAÇÃO
Execução da Receita (1)	<u>201.905.797,19</u> 184.700.518,00	1,0932	A arrecadação foi superior ao previsto
Equilíbrio Orçamentário (2)	<u>257.805.773,82</u> 184.700.518,00	1,3958	Houve déficit de Previsão
Execução da Despesa (4)	<u>234.000.789,62</u> 257.805.773,82	0,9077	Houve economia orçamentária
Resultado Orçamentário (5)	<u>201.905.797,19</u> 234.000.789,62	0,8628	Déficit orçamentário na execução

Quadro 32 - Resultado Orçamentário da UFAM

Fonte: Elaborado a partir dos dados do Balanço Orçamentário da UFAM

O resultado do balanço orçamentário apresentou déficit, indicando a existência de 0,86 de receita arrecadada para cada 1,00 de despesa executada. Seguindo o modelo de Kohama (2006) deve-se consultar os quocientes 7 e 24 para investigar algum fato importante que ajude na análise e interpretação correta do resultado orçamentário.

O quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária (7) expõe a relação entre a receita orçamentária e a despesa orçamentária paga, ou seja, equiparando a escrituração da receita orçamentária e a despesa orçamentária pelo regime de caixa. Assim, o que se verifica é que a receita orçamentária de R\$ 203.857.576,58 em contraposição a despesa orçamentária paga de R\$ 193.406.760,26 (despesa orçamentária – obrigações em circulação = 235.952.569,21 - 42.545.808,95) apresentou o superávit de R\$ 10.450.816,32.

O resultado apresentou superávit. Observa-se que existe 1,05 de receita orçamentária para cada 1,00 de despesa orçamentária paga. Dessa feita, com a equiparação da escrituração pelo regime de caixa, verifica-se que o déficit apontado no quociente 6, que era de R\$ 32.094.992,63, passou a ser o superávit de R\$ 10.450.816,32.

O quociente 24 equipara a escrituração da receita pelo regime de competência, acrescentando ao valor da receita orçamentária arrecadada o valor de inscrição de dívida ativa e de direitos contratuais, todavia, no exercício de 2006, a UFAM não apresentou inscrição de dívida ativa, nem houve direitos contratuais, de forma que o registro da receita pelo regime de competência é o mesmo pelo regime de caixa. Dessa forma, o resultado é igual ao do quociente 5, ou seja, déficit de R\$ 32.094.992,63.

Assim, deduz-se que o déficit orçamentário não foi somente em decorrência da dicotomia do sistema misto da contabilidade pública de caixa para a receita e competência para a despesa, haja vista que igualando o regime de escrituração para o regime de caixa (quociente 7) a Unidade apresentou superávit, enquanto pelo regime de competência (quociente 24) a Unidade apresentou déficit.

3.2.5.1.2 Indicadores Financeiros

INDICADORES	CÁLCULO	RESULT.	INTERPRETAÇÃO
Execução Orçamentária (6) <u>Receita Orçamentária</u> Despesa Orçamentária	<u>203.857.576,58</u> 235.952.569,21	0,8640	Déficit orçamentário na movimentação financeira
Financeiro Real da Execução Orçamentária (7) <u>Receita Orçamentária</u> Despesa Orçamentária Paga	<u>203.857.576,58</u> 193.406.760,26	1,0540	Superávit Orçamentário na execução financeira (com regime De caixa para a despesa)
Execução Extra-orçamentária (10) <u>Receita Extra-orçamentária</u> Despesa Extra-orçamentária	<u>132.469.840,03</u> 100.249.760,09	1,3214	Superávit extra-orçamentário Na movimentação financeira.
Resultado da Execução Financeira (11) <u>Receita (Orçamentária + Extra-orçamentária)</u> Despesa (Orçamentária + Extra-orçamentária)	<u>336.327.416,61</u> 336.202.329,30	1,0004	Superávit na execução financeira.
Resultado dos Saldos Financeiros (12) <u>Saldo que Passa para o Exercício Seguinte</u> Saldo do Exercício Anterior	<u>653899,83</u> 528812,52	1,2365	Houve aumento da disponibilidade.

Quadro 41: Resultado Financeiro da UFAM

Fonte: Elaborado a partir dos dados do Balanço Financeiro da UFAM

O resultado do balanço financeiro é apresentado pelos quocientes Resultado da Execução Financeira e Resultado dos Saldos Financeiros. O primeiro expõe a somatória da receita orçamentária + extra-orçamentária, em comparação com a soma da despesa orçamentária + extra-orçamentária; o segundo relaciona o saldo que passa para o exercício

seguinte com o saldo do exercício anterior. Nos dois casos, o resultado é igual, somente, é visto de forma diferente.

No caso do indicador Resultado da Execução Financeira da UFAM, no exercício de 2006, a somatória da receita orçamentária + extra-orçamentária foi de R\$ 336.327.416,61 enquanto a soma da despesa orçamentária + extra-orçamentária foi de R\$ 336.202.329,30, indicando o superávit financeiro de R\$ 125.087,31.

O mesmo resultado pode ser obtido por meio do indicador Resultado dos Saldos Financeiros, pois ao subtrair do saldo que passou para o exercício seguinte de R\$ 653.899,83, o valor do saldo do exercício anterior (2005) de R\$ 528.812,52, obtém-se o superávit financeiro de R\$ 125.087,31. Observando-se o resultado do indicador Financeiro Real da Execução Orçamentária (7), verifica-se o superávit de R\$ 10.450.816,32, em virtude da relação entre a receita orçamentária de R\$ 203.857.576,58 menos a despesa orçamentária paga de R\$ 193.406.760,26.

Em seguida, verificou-se o resultado do indicador Execução Extra-orçamentária (10), no qual obteve-se o superávit de R\$ 32.220.079,94, todavia se for deduzido o valor das obrigações em circulação no valor de R\$ 42.545.808,95 (valor este lançado como receita extra-orçamentária para compensar a inscrição dos restos a pagar e demais contas analíticas que compõe essa conta sintética, conforme esclarecimento no item 1.3.2), verificar-se-á o déficit de R\$ 10.325.729,01.

Subtraindo-se esse déficit extra-orçamentário do superávit orçamentário de R\$ 10.450.816,32 71, obteve-se o superávit financeiro de R\$ 125.087,31. Embora tenha ocorrido pagamento de despesa extra-orçamentária com recursos orçamentários, esse resultado é bom, pois houve aumento da disponibilidade.

3.2.5.1.3 Indicadores Patrimoniais

INDICADORES	CÁLCULO	RESULTADO	INTERPRETAÇÃO
Situação Financeira (13) <u>Ativo Financeiro</u> Passivo Financeiro	<u>54.183.441,63</u> 42.597.962,22	1,2720	Superávit Financeiro
Situação Não Financeira (14) <u>Ativo Não Financeiro</u> Passivo Não Financeiro	<u>233.553.839,93</u> 327.416,31	713,3238	Superávit Não Financeiro
Resultado Patrimonial (18) <u>Ativo Real</u> Passivo Real	<u>287.737.281,56</u> 42.925.378,53	6,7032	Situação patrimonial Positiva

Quadro 50: Resultado Patrimonial da UFAM

Fonte: Elaborado a partir dos dados do Balanço Patrimonial, de 2006, da UFAM

O resultado do balanço patrimonial é apresentado por meio do indicador Resultado Patrimonial que nesse caso apresentou um excelente superávit, pois o resultado revela que o ativo real é aproximadamente 6,7 vezes maior que o passivo real, isto é, revela a existência de um Ativo Real Líquido de R\$ 244.811.903,03. Entretanto, ao observar o resultado das variações patrimoniais (quociente 24), verificou-se que este apresentou um déficit de R\$ 863.831,29, ou seja, o resultado patrimonial de 2006 foi deficitário, de forma que o resultado do balanço patrimonial deve ser investigado.

Procedendo a essa investigação, verificou-se que o Patrimônio Líquido da UFAM no exercício de 2005 apresentava o total de R\$ 245.675.734,32, de forma que o déficit de 2006 foi absorvido, sendo diminuído pelo valor do déficit. Portanto, embora o resultado do balanço patrimonial apresente superávit, houve no exercício um déficit da situação patrimonial. Assim, nota-se que o resultado do balanço patrimonial não pode ser analisado isoladamente quando se quer avaliar o resultado do exercício.

3.2.5.1.4 Indicadores da Variação Patrimonial

INDICADORES	CÁLCULO	RESULT.	INTERPRETAÇÃO
Mutação Patrimonial Ativa (20)			
<u>Despesa Ambivalente</u>	<u>12.873.022,21</u>	0,7286	Déficit na Mutação Patrimonial Ativa.
Mutação Patrimonial Ativa	17.667.215,19		
Resultado das Variações Patrimoniais IEO (22)			Superávit na variação independente da execução orçamentária
<u>Independente da Execução Orçamentária Ativa</u>	<u>52.259.459,96</u>	1,3505	
Independente da Execução Orçamentária Passiva	38.695.603,81		
Resultado das Variações na Parte Permanente (23)			Superávit Patrimonial na parte permanente.
<u>Soma das mutações Patrimoniais Ativas + IEO Ativa</u>	<u>69.926.675,15</u>	1,8071	
Soma das mutações Patrimon. Passivas + IEO Passiva	38.695.603,81		
Resultado Patrimonial da Execução Orçamentária (24)			Déficit no resultado Patrimonial decorrente da exec. Orçamentária
<u>Rec. Orçament. + (Dív. Ativa do Exerc. + Dir. Contrat.)</u>	<u>203.857.576,58</u>	0,8640	
Despesa Orçamentária	235.952.569,21		
Resultado das Variações Patrimoniais (25)			Déficit Patrimonial no exercício.
<u>Total das Variações Ativas</u>	<u>273.784.341,70</u>	0,9969	
Total das Variações Passivas	274.648.173,02		

Quadro 59: Resultado da DVP da UFAM

Fonte: Elaborado a partir dos dados da DVP, de 2006, da UFAM

O resultado da demonstração das variações patrimoniais é apresentado no quociente 25 - Resultado das Variações Patrimoniais-, que expressa a relação entre o Total das Variações Ativas em confronto com o Total das Variações Passivas. Esse indicador mostra que o Total das Variações Ativas é de R\$ 273.784.341,70 e comparado com o Total das

Variações Passivas de R\$ 274.648.173,02, apresentou um déficit patrimonial de R\$ 863.831,32, que não é um resultado bom, pois representa um resultado negativo.

Buscando as origens desse resultado, verifica-se o quociente da Execução Orçamentária (6) que mostra a relação entre a receita orçamentária de R\$ 203.857.576,58 e a despesa orçamentária de R\$ 235.952.569,21, que traz para a demonstração das variações patrimoniais uma diferença de variação passiva de R\$ 32.094.992,63, que corresponde ao déficit orçamentário já comentado.

Analisando o quociente do Resultado das Variações na Parte Permanente (24) onde a Soma das Mutações Patrimoniais Ativas de 17.667.215,19 + Independente de Execução Orçamentária-IEO Ativa de R\$ 52.259.459,96 somam R\$ 69.926.675,15, em confronto com as Variações Independente de Execução Orçamentária Passiva de R\$ 38.695.603,81, haja vista que não houve Mutação Passiva, resultando em uma diferença positiva de R\$ 31.231.071,34.

Comparando-se a diferença existente entre as mutações e as variações independentes da execução orçamentária positiva de R\$ 31.231.071,34 e a diferença entre a receita e a despesa orçamentária negativa de R\$ 32.094.992,63, resulta em uma diferença negativa de R\$ 863.831,32, o que explica o resultado patrimonial deficitário.

O resultado percentual da avaliação da gestão da UFAM, por meio de indicadores das demonstrações contábeis, indicou déficit nos resultados orçamentário e das variações patrimoniais e superávit nos resultados financeiro e patrimonial. Ressaltando-se que o resultado de 2006 não contribuiu para o excelente resultado patrimonial apresentado. Esse resultado pode ser visualizado no gráfico n. 37, como segue:

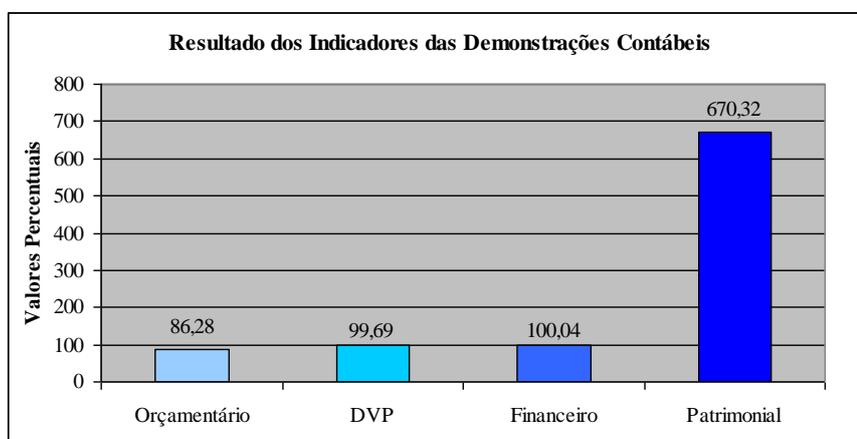


Gráfico 37- Resultado dos Indicadores Contábeis da UFAM.

FONTE: Elaborado pela autora com base nos quocientes 5, 11, 18 e 25 da UFAM

3.2.5.2. Análise e Interpretação Consolidada das Demonstrações Contábeis da SUFRAMA

A análise consolidada analisa cada demonstração levando em conta os indicadores das demais demonstrações. Segue a interpretação da SUFRAMA:

3.2.5.2.1 Indicadores Orçamentários

INDICADORES	CALCULO	RESULT.	INTERPRETAÇÃO
Execução da Receita (1)	$\frac{112.824.088,11}{319.512.209,00}$	0,3531	A arrecadação foi muito inferior ao Previsto
Equilíbrio Orçamentário (2)	$\frac{378.370.287,21}{319.512.209,00}$	1,1842	Houve déficit de Previsão
Execução da Despesa (4)	$\frac{157.330.889,01}{378.370.287,21}$	0,4158	Houve economia orçamentária
Resultado Orçamentário (5)	$\frac{112.824.088,11}{157.330.889,01}$	0,7171	Déficit orçamentário na execução

Quadro 34: Resultado Orçamentário da SUFRAMA

Fonte: Elaborado a partir dos dados do Balanço Orçamentário da SUFRAMA

O resultado do balanço orçamentário apresentou déficit, indicando a existência de 0,72 de receita arrecadada para cada 1,00 de despesa executada. Como já foi dito, seguindo o modelo de Kohama (2006) deve-se consultar os quocientes 7 e 24 para investigar algum fato importante que ajude na análise e interpretação correta do resultado orçamentário.

Analisando o quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária (7) da SUFRAMA, no qual se equiparou a escrituração da receita orçamentária e a despesa orçamentária pelo regime de caixa, verificou-se que a receita orçamentária de R\$ 152.310.427,92 em contraposição a despesa orçamentária paga de R\$ 175.093.888,49, ou seja, (despesa orçamentária – obrigações em circulação = 190.283.617,68 – 21.723.340,33), obtém-se o déficit de R\$ 22.783.460,57. Esse quociente demonstra que existe 0,87 de receita orçamentária recebida para cada 1,00 de despesa paga, ou seja, com a equiparação da escrituração pelo regime de caixa, verifica-se que o déficit apontado no quociente 6, que era de R\$ 44.323.759,32, passou a ser de R\$ 22.783.460,57.

O quociente 24 equipara a escrituração da receita pelo regime de competência, acrescentando ao valor da receita orçamentária arrecadada o valor de inscrição de dívida ativa e de direitos contratuais. No exercício de 2006, a SUFRAMA apresentou inscrição de dívida ativa, no valor de R\$ 1.898.789,61, de forma que o registro da receita pelo regime de competência totalizou R\$ 154.209.217,53. Dessa feita, o resultado foi o déficit de R\$ 42.608.011,29. Assim, infere-se que o déficit orçamentário não foi somente em decorrência da

dicotomia do sistema misto da contabilidade pública de caixa para a receita e competência para a despesa, haja vista que mesmo com a equiparação da escrituração para o regime de caixa (quociente 7) e para o regime de competência (quociente 24), o resultado continua apresentando déficit.

3.2.5.2.2 Indicadores Financeiros

INDICADORES	CÁLCULO	RESULT.	INTERPRETAÇÃO
Execução Orçamentária (6) <u>Receita Orçamentária</u> Despesa Orçamentária	<u>152.310.427,92</u> 196.817.228,82	0,7739	Déficit orçamentário na movimentação financeira.
Financeiro Real da Execução Orçamentária (7) <u>Receita Orçamentária</u> Despesa Orçamentária Paga	<u>152.310.427,92</u> 175.093.888,49	0,8699	Déficit Orçamentário na execução financeira (com regime de caixa para a despesa)
Execução Extra-orçamentária (10) <u>Receita Extra-orçamentária</u> Despesa Extra-orçamentária	<u>129.102.942,85</u> 114.794.157,69	1,1246	Superávit extra-orçamentário Na movimentação financeira.
Resultado da Execução Financeira (11) <u>Receita (Orçamentária + Extra-orçamentária)</u> Despesa (Orçamentária + Extra-orçamentária)	<u>281.413.370,77</u> 311.611.386,51	0,9031	Déficit na execução financeira.
Resultado dos Saldos Financeiros (12) <u>Saldo que Passa para o Exercício Seguinte</u> Saldo do Exercício Anterior	<u>84.560.502,33</u> 114.758.518,07	0,7369	Houve redução da disponibilidade.

Quadro 43: Resultado Financeiro da SUFRAMA

Fonte: Elaborado a partir dos dados do Balanço Financeiro, de 2006, da SUFRAMA

O resultado do balanço financeiro é apresentado pelos quocientes Resultado da Execução Financeira (11) e Resultado dos Saldos Financeiros (12). O primeiro expõe a somatória da receita orçamentária + extra-orçamentária, em comparação com a soma da despesa orçamentária + extra-orçamentária; o segundo relaciona o saldo que passa para o exercício seguinte com o saldo do exercício anterior. Nos dois casos, o resultado é igual, somente, é visto de forma diferente.

No caso do indicador Resultado da Execução Financeira da SUFRAMA, no exercício de 2006, a somatória da receita orçamentária + extra-orçamentária foi de R\$ 281.413.370,77, enquanto a soma da despesa orçamentária + extra-orçamentária foi de R\$ 311.611.386,51, indicando o déficit financeiro de R\$ 30.198.015,74.

O mesmo resultado pode ser obtido por meio do indicador Resultado dos Saldos Financeiros, pois o saldo que passou para o exercício seguinte foi de R\$ 84.560.502,33 e o

saldo do exercício anterior (2005) foi de R\$ 114.758.518,07, revelando o déficit financeiro de R\$ 30.198.015,74.

Observando-se o resultado do indicador Financeiro Real da Execução Orçamentária (7), verifica-se o déficit de R\$ 22.783.460,57, em virtude da relação entre a receita orçamentária de R\$ 152.310.427,92 menos a despesa orçamentária paga de R\$ 175.093.888,49.

Em seguida, verifica-se o resultado do indicador Execução Extra-orçamentária, no qual se expõe a relação entre a receita extra-orçamentária de R\$ 129.102.942,85, e se dela deduzirmos os restos a pagar inscritos em 2006 de R\$ 21.723.340,33 (conforme descrito no item 1.3.2, esse valor trata-se de uma receita figurativa), tem-se uma receita extra-orçamentária líquida de R\$ 107.379.602,52, em contraposição a despesa extra-orçamentária de R\$ 114.794.157,69, verificar-se-á o déficit extra-orçamentário de R\$ 7.414.555,17.

Somando o déficit orçamentário de R\$ 22.783.460,57 ao déficit extra-orçamentário de R\$ R\$ 7.414.555,17, obtém-se o resultado financeiro deficitário no valor de R\$ 30.198.015,74. Esse resultado, não é bom, haja vista a Unidade utilizou, para pagamento de despesa extra-orçamentária e orçamentária, reservas da disponibilidade oriunda de exercícios anteriores, ou seja, houve diminuição do Ativo.

3.2.5.2.3 Indicadores Patrimoniais

INDICADORES	CÁLCULO	RESULT.	INTERPRETAÇÃO
Situação Financeira (13) <u>Ativo Financeiro</u> Passivo Financeiro	<u>115.428.251,71</u> 60.683.820,16	1,9021	Superávit Financeiro
Situação Não Financeira (14) <u>Ativo Não Financeiro</u> Passivo Não Financeiro	<u>139.063.471,75</u> 183.041,58	759,7371	Superávit Não Financeiro
Resultado Patrimonial (18) <u>Ativo Real</u> Passivo Real	<u>254.491.723,46</u> 60.683.820,16	4,1937	Situação patrimonial positiva

Quadro 52: Resultado Patrimonial da SUFRAMA

Fonte: Elaborado a partir dos dados do Balanço Patrimonial, de 2006, da SUFRAMA

O resultado do balanço patrimonial é apresentado por meio do indicador Resultado Patrimonial que nesse caso apresentou um excelente superávit, pois o resultado revela que o ativo real é quatro vezes maior que o passivo real, isto é, revela a existência de um Ativo Real Líquido de R\$ 193.807.903,30. Entretanto, ao observar o resultado das variações

patrimoniais (quociente 25), verificou-se que este apresentou um déficit de R\$ 25.363.890,03, ou seja, o resultado patrimonial de 2006 foi deficitário.

Assim, da mesma forma que a UFAM, observando o balanço patrimonial de 2005 da SUFRAMA, verificou-se que a conta Lucros ou Prejuízos acumulados apresentava o total de R\$ 77.887.243,03, de forma que o déficit de 2006 foi absorvido, reduzindo o Patrimônio Líquido da Unidade. Portanto, embora o resultado do balanço patrimonial apresente superávit, houve no exercício um déficit da situação patrimonial. Dessa feita, nota-se que o resultado do balanço patrimonial não pode ser analisado isoladamente quando se quer avaliar o resultado do exercício.

3.2.5.2.4 Indicadores da Variação Patrimonial

INDICADORES	CÁLCULO	RESULT.	INTERPRETAÇÃO
Resultado da Mutação Patrimonial Passiva (19) <u>Receita Ambivalente</u> Mutação Patrimonial Passiva	<u>370.752,97</u> 258.148,97	1,4362	Superávit na Mutação Patrimonial Passiva.
Resultado da Mutação Patrimonial Ativa (20) <u>Despesa Ambivalente</u> Mutação Patrimonial Ativa	<u>27.241.132,64</u> 10.366.166,00	2,6279	Superávit na Mutação Patrimonial Ativa.
Resultado da Mutação Patrimonial (21) <u>Despesa Ambivalente</u> Mutação Patrimonial Passiva	<u>10.366.166,00</u> 258.148,97	40,1558	Superávit na Mutação Patrimonial Passiva
Resultado das Variações Patrimoniais IEO (22) <u>Independente da Execução Orçamentária Ativa</u> Independente da Execução Orçamentária Passiva	<u>68.791.339,13</u> 59.756.445,29	1,1512	Superávit na variação Independente da execução orçamentária
Resultado das Variações na Parte Permanente (23) <u>Soma das mutações Patrimoniais Ativas + IEO Ativa</u> Soma das mutações Patrimon. Passivas + IEO Passiva	<u>79.157.505,13</u> 60.014.594,26	1,3190	Superávit Patrimonial na parte permanente.
Resultado Patrimonial da Execução Orçamentária (24) <u>Rec. Orçament. + (Dív. Ativa do Exerc. + Dir. Contrat.)</u> Despesa Orçamentária	<u>154.209.217,53</u> 196.817.228,82	0,7835	Déficit no resultado Patrimonial decorrente da exec. Orçamentária
Resultado das Variações Patrimoniais (25) <u>Total das Variações Ativas</u> Total das Variações Passivas	<u>231.467.933,05</u> 256.831.823,08	0,9012	Déficit Patrimonial no exercício.

Quadro 61: Resultado da DVP da SUFRAMA

Fonte: Elaborado a partir dos dados da DVP, de 2006, da SUFRAMA

O resultado da demonstração das variações patrimoniais é apresentado no quociente 25 - Resultado das Variações Patrimoniais-, que expressa a relação entre o Total das Variações Ativas em confronto com o Total das Variações Passivas. Esse indicador mostra que o Total das Variações Ativas   de R\$ 231.467.933,05 e comparado com o Total das

Variações Passivas de R\$ 256.831.823,08, apresentou um déficit patrimonial de R\$ 25.363.890,03, que não é um resultado bom, pois representa um resultado negativo.

Buscando as origens desse resultado, verifica-se o quociente da Execução Orçamentária (6) que mostra a relação entre a receita orçamentária de R\$ 152.310.427,92 e a despesa orçamentária de R\$ 196.817.228,82, que traz para a demonstração das variações patrimoniais uma diferença de variação passiva de R\$ 44.506.800,90, que corresponde ao déficit orçamentário já comentado.

Analisando o quociente do Resultado das Variações na Parte Permanente (24) onde as Mutações Patrimoniais Ativas de R\$ 10.366.166,00 + Independente de Execução Orçamentária-IEO Ativa de R\$ 68.791.339,13 somam R\$ 79.157.505,13, em confronto com as Mutações Patrimoniais Passivas de R\$ 258.148,97 + IEO Passiva de R\$ 59.756.445,29, somam R\$ 60.014.594,26 e conseqüentemente obtém-se uma diferença de variações ativas de R\$ 19.142.910,87.

Comparando-se a diferença existente entre as mutações e as variações independentes da execução orçamentária positiva de R\$ 19.142.910,87 e a diferença entre a receita e a despesa orçamentária negativa de R\$ 44.506.800,90, resulta em uma diferença negativa de R\$ 25.363.890,03, o que explica o resultado patrimonial deficitário.

O resultado percentual da avaliação da gestão da SUFRAMA, por meio de indicadores das demonstrações contábeis, mostra que somente o resultado patrimonial apresentou superávit, sendo que foi em decorrência de anos anteriores. Esse resultado pode ser visualizada no gráfico n. 38, como segue:

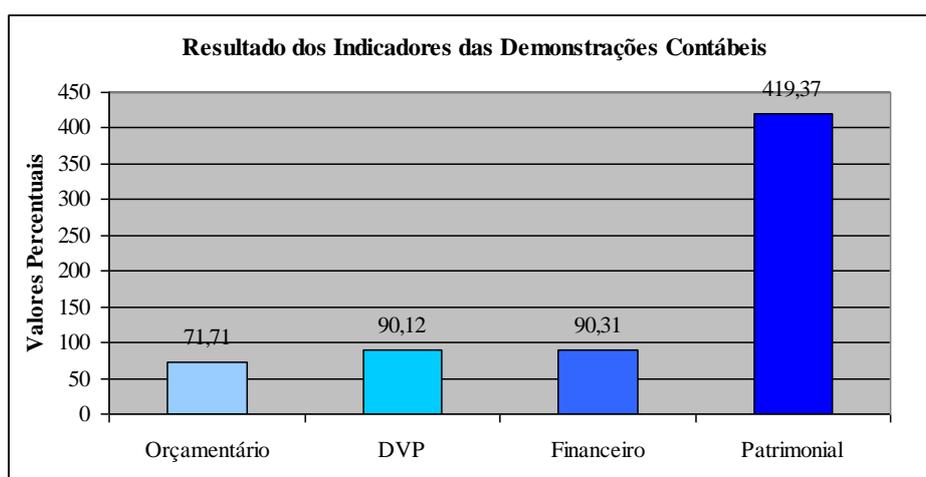


Gráfico 38 - Resultado dos Indicadores Contábeis da SUFRAMA.

FONTE: Elaborado pela autora com base no quociente 5, 11, 18 e 25 da SUFRAMA

Vale ressaltar, porém, que se o recebimento da principal receita (TSA) estivesse sendo registrado na Unidade Gestora SUFRAMA, a Entidade não teria apresentado esse resultado negativo.

3.2.5.3. Análise e Interpretação Consolidada das Demonstrações Contábeis do CEFET/AM

A análise consolidada analisa cada demonstração levando em conta os indicadores das demais demonstrações. Segue a interpretação do CEFET/AM:

3.2.5.3.1 Indicadores Orçamentários

INDICADORES	CALCULO	INTERPRETAÇÃO
Execução da Receita (1)	$\frac{34.144.063,08}{37.990.091,00}$ 0,8988	A arrecadação foi inferior ao previsto
Equilíbrio Orçamentário (2)	$\frac{43.008.553,69}{37.990.091,00}$ 1,1321	Houve déficit de Previsão
Execução da Despesa (4)	$\frac{37.304.073,91}{43.008.553,69}$ 0,8674	Houve economia orçamentária
Resultado Orçamentário (5)	$\frac{34.144.063,08}{37.304.073,91}$ 0,9153	Déficit orçamentário na execução

Quadro 36: Resultado Orçamentário do CEFET/AM

Fonte: Elaborado a partir dos dados do Balanço Orçamentário do CEFET/AM

O resultado do balanço orçamentário apresentou déficit, indicando a existência de 0,91 de receita arrecadada para cada 1,00 de despesa executada. Como já foi dito, seguindo o modelo de Kohama (2006) deve-se consultar os quocientes 7 e 24 para investigar algum fato importante que ajude na análise e interpretação correta do resultado orçamentário.

Analisando o quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária (7) do CEFET/AM, no qual se equiparou a escrituração da receita orçamentária e a despesa orçamentária pelo regime de caixa, verificou-se que a receita orçamentária de R\$ 35.971.237,44 em contraposição a despesa orçamentária paga de R\$ 35.224.270,46, ou seja, (despesa orçamentária – obrigações em circulação = 39.173.441,79 – 3.949.171,33) apresentou o superávit de R\$ 746.966,98.

Observa-se que existe 1,02 de receita orçamentária para cada 1,00 de despesa orçamentária paga. Assim, com a equiparação da escrituração pelo regime de caixa, verifica-se que o déficit apontado no quociente 6, que era de R\$ 3.202.204,35, passou a ser superávit de R\$ 746.966,98.

O quociente 24 equipara a escrituração da receita pelo regime de competência, acrescentando ao valor da receita orçamentária arrecadada o valor de inscrição de dívida ativa

e de direitos contratuais, todavia, no exercício de 2006, o CEFET/AM não apresentou inscrição de dívida ativa, nem houve direitos contratuais, de forma que o registro da receita pelo regime de competência é o mesmo pelo regime de caixa = R\$ 35.971.237,44, ou seja, o resultado foi o déficit de R\$ 3.202.204,35. Dessa feita, entende-se que, embora tenha contribuído, o déficit orçamentário não foi somente em decorrência da dicotomia do sistema misto da contabilidade pública de caixa para a receita e competência para a despesa.

3.2.5.3.2 Indicadores Financeiros

INDICADORES	CÁLCULO	RESULT.	INTERPRETAÇÃO
Execução Orçamentária (6) <u>Receita Orçamentária</u> Despesa Orçamentária	<u>35.971.237,44</u> 39.173.441,79	0,9183	Déficit orçamentário na movimentação financeira
Financeiro Real da Execução Orçamentária (7) <u>Receita Orçamentária</u> Despesa Orçamentária Paga	<u>35.971.237,44</u> 35.224.270,46	1,0212	Superávit Orçamentário na execução financeira (regime De caixa para a despesa)
Execução Extra-orçamentária (10) <u>Receita Extra-orçamentária</u> Despesa Extra-orçamentária	<u>17.540.078,24</u> 14.337.873,89	1,2233	Superávit extra-orçamentário Na movimentação financeira.
Resultado da Execução Financeira (11) <u>Receita (Orçamentária + Extra-orçamentária)</u> Despesa (Orçamentária + Extra-orçamentária)	<u>53.511.315,68</u> 53.511.315,68	1,0000	Equilíbrio na execução financeira.
Resultado dos Saldos Financeiros (12) <u>Saldo que Passa para o Exercício Seguinte</u> Saldo do Exercício Anterior	<u>0,00</u> 0,00	?	Não houve disponibilidade No exercício anterior, prejudicando o cálculo do indicador

Quadro 45: Resultado Financeiro do CEFET/AM

Fonte: Elaborado a partir dos dados do Balanço Financeiro, de 2006, do CEFET/AM

O resultado do balanço financeiro é apresentado pelos quocientes Resultado da Execução Financeira e Resultado dos Saldos Financeiros. O primeiro expõe a somatória da receita orçamentária + extra-orçamentária, em comparação com a soma da despesa orçamentária + extra-orçamentária; o segundo relaciona o saldo que passa para o exercício seguinte com o saldo do exercício anterior. Nos dois casos, o resultado é igual, somente, é visto de forma diferente.

No caso do indicador Resultado da Execução Financeira do CEFET/AM, no exercício de 2006, a somatória da receita orçamentária + extra-orçamentária foi de R\$ 53.511.315,68, mesmo resultado da soma da despesa orçamentária + extra-orçamentária, indicando o equilíbrio financeiro. O CEFET/AM não apresentou saldo financeiro nem no exercício de

2005, nem no exercício de 2006, o que impossibilita o cálculo do quociente, mas confirma o equilíbrio financeiro, pois o saldo igual a zero é o mesmo nos dois exercícios.

Observando-se o resultado do indicador Financeiro Real da Execução Orçamentária, verifica-se o superávit de R\$ 746.966,98, em virtude da relação entre a receita orçamentária de R\$ 35.971.237,44 menos a despesa orçamentária paga de R\$ 35.224.270,46. Em seguida, verifica-se o resultado do indicador Execução Extra-orçamentária, no qual se expõe a relação entre a receita extra-orçamentária de R\$ 17.540.078,24, e se dela deduzirmos as obrigações em circulação no valor de R\$ 3.949.171,33 (conforme descrito no item 1.3.2, esse valor trata-se de uma receita figurativa), tem-se uma receita extra-orçamentária líquida de R\$ 13.590.906,91, em contraposição a despesa extra-orçamentária de R\$ 14.337.873,89, verificar-se-á o déficit extra-orçamentário de R\$ 746.966,98.

Contrapondo o superávit orçamentário de R\$ 746.966,98 ao déficit extra-orçamentário de R\$ 746.966,98, obtém-se o resultado 0,00, confirmando o equilíbrio. Embora tenha havido pagamento de despesa extra-orçamentária com recursos orçamentários, esse resultado é bom, pois indica que a soma dos recebimentos é igual à soma dos pagamentos ocorridos no exercício.

3.2.5.3.3 Indicadores Patrimoniais

INDICADORES	CÁLCULO	RESULTADO	INTERPRETAÇÃO
Situação Financeira (13) <u>Ativo Financeiro</u> Passivo Financeiro	<u>6.359.863,24</u> 5.779.373,84	1,1004	Superávit Financeiro
Situação Não Financeira (14) <u>Ativo Não Financeiro</u> Passivo Não Financeiro	<u>55.482.602,28</u> 79.786,05	695,3923	Superávit Não Financeiro
Resultado Patrimonial (18) <u>Ativo Real</u> Passivo Real	<u>61.842.465,52</u> 5.859.159,89	10,5548	Situação patrimonial positiva

Quadro 54: Resultado Patrimonial do CEFET/AM

Fonte: Elaborado a partir dos dados do Balanço Patrimonial, de 2006, do CEFET/AM

O resultado do balanço patrimonial é apresentado por meio do indicador Resultado Patrimonial que nesse caso apresentou um excelente superávit, pois o resultado revela que o ativo real é dez vezes maior que o passivo real, isto é, revela a existência de um Ativo Real Líquido de R\$ 55.983.305,63. O resultado das variações patrimoniais (quociente 24) foi de superavitário de R\$ 1.746.649,41. Assim, o resultado patrimonial é superavitário em decorrência da gestão de anos anteriores e também de 2006.

3.2.5.3.4 Indicadores da Variação Patrimonial

INDICADORES	CÁLCULO	RESULT.	INTERPRETAÇÃO
Mutação Patrimonial Ativa (20) <u>Despesa Ambivalente</u> Mutação Patrimonial Ativa	<u>1.759.477,00</u> 2.464.973,91	0,7138	Déficit na Mutação Patrimonial Ativa.
Resultado das Variações Patrimoniais IEO (22) <u>Independente da Execução Orçamentária Ativa</u> Independente da Execução Orçamentária Passiva	<u>5.055.667,17</u> 2.560.632,63	1,9744	Superávit na variação Independente da Execução orçamentária
Resultado das Variações na Parte Permanente (23) <u>Soma das mutações Patrimoniais Ativas + IEO Ativa</u> Soma das mutações Patrimon. Passivas + IEO Passiva	<u>7.520.641,08</u> 2.560.632,63	2,9370	Superávit Patrimonial na parte permanente.
Resultado Patrimonial da Execução Orçamentária (24) <u>Rec. Orçament. + (Dív. Ativa do Exerc. + Dir. Contrat.)</u> Despesa Orçamentária	<u>35.971.237,44</u> 39.173.441,79	0,9183	Déficit no resultado Patrimonial.
Resultado das Variações Patrimoniais (25) <u>Total das Variações Ativas</u> Total das Variações Passivas	43.491.878,52 <u>41.745.229,11</u>	1,0418	Superávit Patrimonial no exercício.

Quadro 63: Resultado da DVP do CEFET/AM

Fonte: Elaborado a partir dos dados da DVP, de 2006, do CEFET/AM

O resultado da demonstração das variações patrimoniais é apresentado no quociente 25 - Resultado das Variações Patrimoniais-, que expressa a relação entre o Total das Variações Ativas em confronto com o Total das Variações Passivas. Esse indicador mostra que o Total das Variações Ativas é de R\$ 43.491.878,52 e comparado com o Total das Variações Passivas de R\$ 41.745.229,11, apresentou superávit na variação patrimonial de R\$ 1.746.649,41, que é um resultado bom, pois representa um resultado positivo.

Buscando as origens desse resultado, verifica-se o quociente da Execução Orçamentária (6) que mostra a relação entre a receita orçamentária de R\$ 35.971.237,44 e a despesa orçamentária de R\$ 39.173.441,79, que traz para a demonstração das variações patrimoniais uma diferença de variação passiva de R\$ 3.202.204,35, que corresponde ao déficit orçamentário comentado anteriormente.

Analisando o quociente do Resultado das Variações na Parte Permanente (23) onde a Soma das Mutações Patrimoniais Ativas de R\$ 2.464.973,91 + Independente de Execução Orçamentária Ativa de R\$ 5.055.667,17, somam R\$ 7.520.641,08, em confronto com a variação Independente de Execução Orçamentária Passiva de R\$ 2.571.787,32, já que a Unidade não apresentou Mutação Patrimonial Passiva, obtém-se uma diferença de variações ativas de R\$ 4.960.008,45.

Comparando-se a diferença existente entre as mutações e as variações independentes da execução orçamentária positiva de R\$ 4.960.008,45 e a diferença entre a receita e a despesa orçamentária negativa de R\$ 3.202.204,35, resulta em uma diferença positiva de R\$ 1.757.804,10, o que explica o resultado patrimonial superavitário.

O resultado percentual da avaliação da gestão do CEFET/AM, por meio de indicadores das demonstrações contábeis, mostra que somente o resultado orçamentário apresentou déficit. Esse resultado pode ser visualizado no gráfico n. 39, como segue:

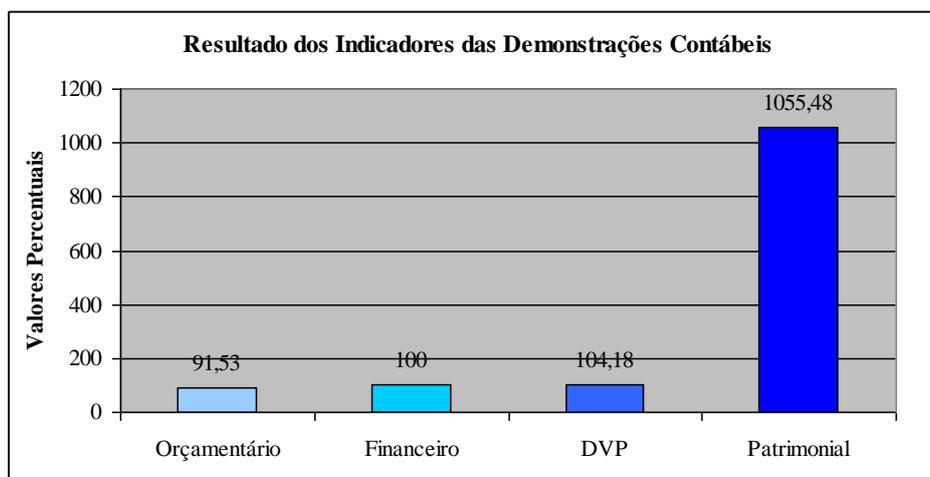


Gráfico 39 - Resultado dos Indicadores Contábeis do CEFET/AM.

FONTE: Elaborado pela autora com base no quociente 5, 11, 18 e 25 do CEFET/AM

3.2.5.4. Análise e Interpretação Consolidada das Demonstrações Contábeis da EAF/MNS

Com a análise consolidada, verifica-se cada demonstração, levando em conta os indicadores das demais demonstrações. Segue a interpretação da EAF/MNS:

3.2.5.4.1 Indicadores Orçamentários

INDICADORES	CALCULO	RESULT.	INTERPRETAÇÃO
Execução da Receita (1)	$\frac{8.086.687,36}{9.120.580,00}$	0,8866	A arrecadação foi inferior ao previsto
Equilíbrio Orçamentário (2)	$\frac{11.154.365,46}{9.120.580,00}$	1,2230	Houve déficit de Previsão
Execução da Despesa (4)	$\frac{10.527.740,17}{11.154.365,46}$	0,9438	Houve economia orçamentária
Resultado Orçamentário (5)	$\frac{8.086.687,36}{10.527.740,17}$	0,7681	Déficit orçamentário na execução

Quadro 38: Resultado Orçamentário da EAF/Manaus

Fonte: Elaborado a partir dos dados do Balanço Orçamentário, de 2006, da EAF/Manaus

O resultado do balanço orçamentário apresentou déficit, indicando a existência de 0,72 de receita executada para cada 1,00 de despesa executada. Seguindo o modelo de Kohama (2006), deve-se consultar os quocientes 7 e 24 para investigar algum fato importante que ajude na análise e interpretação correta do resultado orçamentário. O quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária (7) da EAF/Manaus expõe a relação entre a receita orçamentária e a despesa orçamentária paga, ou seja, equiparando a escrituração da receita orçamentária e a despesa orçamentária pelo regime de caixa.

O que se verifica é que a receita orçamentária de R\$ 9.801.502,60 em contraposição a despesa orçamentária paga de R\$ 11.283.612,19 (despesa orçamentária – obrigações em circulação = 12.242.555,41 – 958.943,22), apresentou déficit de R\$ 1.482.109,59, indicando que mesmo sendo utilizado o regime de caixa também para a Despesa Orçamentária, houve déficit na execução orçamentária e financeira. Contudo, o déficit apontado no quociente 6, que era de R\$ 2.441.052,81, diminuiu para R\$ 1.482.109,59 .

O quociente 24 equipara a escrituração da receita pelo regime de competência, acrescentando ao valor da receita orçamentária arrecadada o valor de inscrição de dívida ativa e de direitos contratuais. Todavia, no exercício de 2006, a EAF/MNS não apresentou inscrição de dívida ativa, nem houve direitos contratuais, de forma que o registro da receita pelo regime de competência é o mesmo pelo regime de caixa = R\$ 9.801.502,60, ou seja, houve déficit de R\$ 2.441.052,81. Dessa forma, o déficit orçamentário não foi somente em decorrência da dicotomia do sistema misto da contabilidade pública.

3.2.5.4.2 Indicadores Financeiros

INDICADORES	CÁLCULO	RESULTADO	INTERPRETAÇÃO
Execução Orçamentária (6) <u>Receita Orçamentária</u> Despesa Orçamentária	<u>9.801.502,60</u> 12.242.555,41	0,8006	Déficit orçamentário na movimentação financeira
Financeiro Real da Execução Orçamentária (7) <u>Receita Orçamentária</u> Despesa Orçamentária Paga	<u>9.801.502,60</u> 11.283.612,19	0,8686	Déficit Orçamentário na execução financeira (com regime de caixa para a despesa)
Execução Extra-orçamentária (10) <u>Receita Extra-orçamentária</u> Despesa Extra-orçamentária	<u>10.862.233,62</u> 8.421.180,81	1,2899	Superávit extra-orçamentário na movimentação financeira.
Resultado da Execução Financeira (11) <u>Receita (Orçamentária + Extra-orçamentária)</u> Despesa (Orçamentária + Extra-orçamentária)	<u>20.663.736,22</u> 20.663.736,22	1,0000	Equilíbrio na execução Financeira.
Resultado dos Saldos Financeiros (12) <u>Saldo que Passa para o Exercício Seguinte</u> Saldo do Exercício Anterior	<u>1.842,02</u> 1.842,02	1,0000	Houve equilíbrio da disponibilidade.

Quadro 47: Resultado Financeiro da EAF/Manaus

Fonte: Elaborado a partir dos dados do Balanço Financeiro, de 2006, da EAF/Manaus

O resultado do balanço financeiro é apresentado pelos quocientes Resultado da Execução Financeira e Resultado dos Saldos Financeiros. O primeiro expõe a somatória da receita orçamentária + extra-orçamentária, em comparação com a soma da despesa orçamentária + extra-orçamentária; o segundo relaciona o saldo que passa para o exercício seguinte com o saldo do exercício anterior. Nos dois casos, o resultado é igual, somente, é visto de forma diferente.

No caso do indicador Resultado da Execução Financeira (11) da EAF/MNS, no exercício de 2006, a somatória da receita orçamentária + extra-orçamentária foi igual à soma da despesa orçamentária + extra-orçamentária no total de R\$ 20.663.736,22, indicando o equilíbrio orçamentário.

O mesmo resultado pode ser obtido por meio do indicador Resultado dos Saldos Financeiros (12), haja vista que o saldo que passou para o exercício seguinte foi igual ao saldo do exercício anterior (2005) no valor de R\$ 1.842,02, revelando, igualmente, o equilíbrio financeiro. Observando-se o resultado do indicador Financeiro Real da Execução Orçamentária, verifica-se o déficit de R\$ 1.482.109,59, em virtude da relação entre a receita orçamentária de R\$ 9.801.502,60 menos a despesa orçamentária paga de R\$ 11.283.612,19.

Em seguida, verifica-se o resultado do indicador Execução Extra-orçamentária, no qual se expõe a relação entre a receita extra-orçamentária de R\$ 10.862.233,62, e se dela deduzirmos o valor das obrigações em circulação de R\$ 958.943,22 (conforme descrito no item 1.3.2, esse

valor trata-se de uma receita figurativa), tem-se uma receita extra- orçamentária líquida de R\$ 9.903.290,40. Em contraposição à despesa extra- orçamentária de R\$ 8.421.180,81, verificar-se-á o superávit extra-orçamentário de R\$ 1.482.109,59.

Contrapondo o superávit extra-orçamentário de R\$ 1.482.109,59 ao déficit orçamentário de R\$ 1.482.109,59, obtém-se o resultado financeiro igual a zero, confirmando o equilíbrio orçamentário. Embora tenha havido pagamento de despesa orçamentária com recursos extra-orçamentários, esse resultado é bom, pois indica que a soma dos recebimentos é igual à soma dos pagamentos ocorridos no exercício.

3.2.5.4.3 Indicadores Patrimoniais

INDICADORES	CÁLCULO	RESULTADO	INTERPRETAÇÃO
Situação Financeira (13)			
<u>Ativo Financeiro</u>	<u>16.907.429,02</u>	1,0000	Superávit Financeiro
Passivo Financeiro	16.907.429,02		
Situação Não Financeira (14)			
<u>Ativo Não Financeiro</u>	<u>8.651.709,25</u>	164,0776	Superávit Não Financeiro
Passivo Não Financeiro	52.729,39		
Resultado Patrimonial (18)			
<u>Ativo Real</u>	<u>12.158.522,42</u>	3,9882	Situação patrimonial positiva
Passivo Real	3.048.630,93		

Quadro 56: Resultado Patrimonial da EAF/Manaus

Fonte: Elaborado a partir dos dados do Balanço Patrimonial, de 2006, da EAF/Manaus

O resultado do balanço patrimonial é apresentado por meio do indicador Resultado Patrimonial que nesse caso apresentou um excelente superávit, pois o resultado revela que o ativo real é aproximadamente quatro vezes maior que o passivo real, isto é, revela a existência de um Ativo Real Líquido de R\$ 9.109.891,49. O resultado das variações patrimoniais (quociente 25) foi de superavitário de R\$ 832.656,81. Assim, o resultado patrimonial é superavitário em decorrência da gestão de anos anteriores e também de 2006.

3.2.5.4.4 Indicadores da Variação Patrimonial

INDICADORES	CÁLCULO	RESULT.	INTERPRETAÇÃO
Mutação Patrimonial Ativa (20) <u>Despesa Ambivalente</u> Mutação Patrimonial Ativa	<u>873.881,01</u> 1.164.913,93	0,7502	Déficit na Mutação Patrimonial Ativa.
Resultado das Variações Patrimoniais IEO (22) <u>Independente da Execução Orçamentária Ativa</u> Independente da Execução Orçamentária Passiva	<u>4.900.990,88</u> 2.792.195,19	1,7552	Superávit na variação independente da execução orçamentária
Resultado das Variações na Parte Permanente (23) <u>Soma das mutações Patrimoniais Ativas + IEO Ativa</u> Soma das mutações Patrimon. Passivas + IEO Passiva	<u>6.065.904,81</u> 2.792.195,19	2,1725	Superávit Patrimonial na parte permanente.
Resultado Patrimonial da Execução Orçamentária (24) <u>Rec. Orçament. + (Dív. Ativa do Exerc. + Dir. Contrat.)</u> Despesa Orçamentária	<u>9.801.502,60</u> 12.242.555,41	0,8006	Déficit no resultado Patrimonial.
Resultado das Variações Patrimoniais (25) <u>Total das Variações Ativas</u> Total das Variações Passivas	<u>15.867.407,41</u> 15.034.750,60	1,0554	Superávit Patrimonial no exercício.

Quadro 65: Resultado da DVP da EAF/Manaus

Fonte: Elaborado a partir dos dados da DVP, de 2006, da EAF/Manaus

O resultado da demonstração das variações patrimoniais é apresentado no quociente 25 - Resultado das Variações Patrimoniais-, que expressa a relação entre o total das Variações Ativas em confronto com o Total das Variações Passivas. Esse indicador mostra que o total das Variações Ativas é de R\$ 15.867.407,41 e comparado com o total das Variações Passivas de R\$ 15.034.750,60, apresentou superávit na variação patrimonial de R\$ R\$ 832.656,81, que é um resultado bom, pois representa um resultado positivo.

Buscando as origens desse resultado, verifica-se o quociente da Execução Orçamentária (6) que mostra a relação entre a receita orçamentária de R\$ 9.801.502,60 e a despesa orçamentária de R\$ 12.242.555,41, que traz para a demonstração das variações patrimoniais uma diferença de variação passiva de R\$ 2.441.052,81, que corresponde ao déficit orçamentário comentado anteriormente.

Analisando o quociente do Resultado das Variações na Parte Permanente (23) onde a Soma das Mutações Patrimoniais Ativas de R\$ 1.164.913,93 + Independente de Execução Orçamentária Ativa de R\$ 4.900.990,88, somam R\$ 6.065.904,81, em confronto com a variação Independente de Execução Orçamentária Passiva de R\$ 2.792.195,19, já que a Unidade não apresentou Mutação Patrimonial Passiva e, conseqüentemente, uma diferença de variações ativas de R\$ 3.273.709,62.

Comparando-se a diferença existente entre as mutações e as variações independentes da execução orçamentária positiva de R\$ 3.273.709,62 e a diferença entre a receita e a despesa orçamentária negativa de R\$ 2.792.195,19, resulta em uma diferença positiva de R\$ 832.656,81, o que explica o resultado patrimonial superavitário.

O resultado percentual da avaliação da gestão da EAF/Manaus, por meio dos indicadores das demonstrações contábeis, mostrou déficit no resultado orçamentário, equilíbrio no resultado financeiro e superávit nos resultados das variações patrimoniais e no resultado patrimonial. Esse resultado pode ser visualizada no gráfico n. 40, como segue:

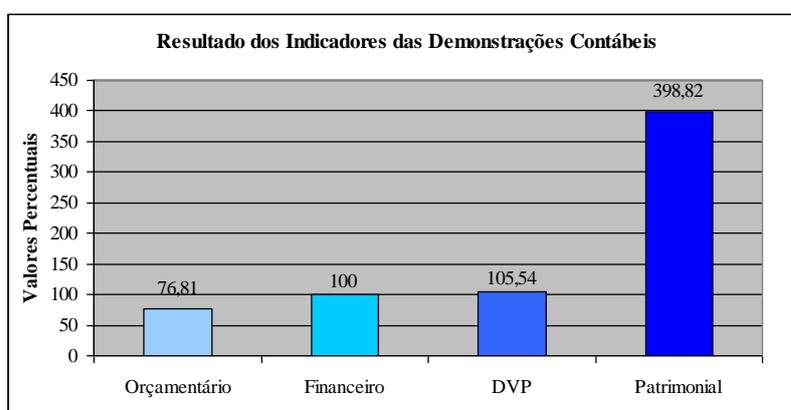


Gráfico 40: Resultado dos Indicadores Contábeis da EAF/MNS.

Fonte: Elaborado pela autora com base no quociente 5, 11, 18 e 25 da EAF/MNS

Conforme visto na fundamentação teórica, os dados contidos nas demonstrações contábeis das Entidades pesquisadas foram transformados em informação, pois, foi efetuada a análise de dados devidamente registrados, classificados, organizados, relacionados e interpretados no contexto econômico-financeiro, bem como da legislação que as organizações públicas têm que seguir. Assim, transmitem conhecimento e podem colaborar com a tomada de decisão de forma otimizada. Quanto às características qualitativas da informação contábil dispostas na Resolução CFC 1.121/2008, observou-se o seguinte:

- o atributo da compreensibilidade dispõe que as informações devem ser, prontamente, entendidas pelos usuários, embora esse atributo preveja que os usuários tenham um conhecimento razoável dos negócios, atividades econômicas e contabilidade, este estudo propõe expor os indicadores de cada demonstração em quadro simplificado, com o intuito de tornar a informação mais compreensível possível, a fim de que o usuário possa interpretá-la e torná-la útil no processo de tomada de decisões;

- Os indicadores permitem avaliar as situações orçamentária, financeira e econômica da Entidade, de forma que podem influenciar as decisões econômicas dos usuários corroborando com o atributo da relevância;

- Verificou-se alguns vieses, senão vejamos: por decisão legal, a SUFRAMA deixou de lançar sua principal receita na contabilidade da Unidade, isso representou um viés relevante prejudicando a análise efetuada. Assim, embora este fato tenha ocorrido em decorrência de Lei, contabilmente, comprometeu a confiabilidade da informação, ou seja, o resultado da SUFRAMA não é confiável; embora não tenha afetado o resultado final da UFAM, o fato de não ter sido efetuado a baixa do bem permanente vendido no exercício de 2006 comprometeu o cálculo do quociente 19 e 21. As demais informações não apresentaram vieses, de forma que são confiáveis.

- o atributo da comparabilidade está presente nessa informação, haja vista que os indicadores estudados permitem comparar situações entre Entidades iguais, ou até mesmo de natureza diferentes. Para isso, parte-se do princípio que o orçamento de todas as entidades representa o planejamento para o atingimento do objetivo para a qual a Entidade foi criada. A comparação entre as Entidades pesquisadas é apresentada no subitem a seguir.

3.2.6 Análise comparativa entre as Unidades Pesquisadas

O quadro 66 a seguir mostra o resultado dos indicadores de cada demonstração para cada Entidade pesquisada:

INDICADORES	UFAM		SUFRAMA		CEFET/AM		EAF/MNS	
Resultado Orçamentário	<u>201.905.797,19</u>	0,8628	<u>112.824.088,11</u>	0,7171	<u>34.144.063,08</u>	0,9153	<u>8.086.687,36</u>	0,7681
Resultado da Execução Financeira	<u>336.327.416,61</u>	1,0004	<u>281.413.370,77</u>	0,9031	<u>53.511.315,68</u>	1	<u>20.663.736,22</u>	1
Resultado Patrimonial	<u>287.737.281,56</u>	6,7032	<u>254.491.723,46</u>	4,1937	<u>61.842.465,52</u>	10,5548	<u>12.158.522,42</u>	3,9882
Resultado das Variações Patrimoniais	<u>273.784.341,70</u>	0,9969	<u>231.467.933,05</u>	0,9012	43.491.878,52	1,0418	<u>15.867.407,41</u>	1,0554
	274.648.173,02		256.831.823,08		41.745.229,11		15.034.750,60	

Fonte: Quocientes 5, 12, 18 e 25

Conforme visto anteriormente, na área pública o orçamento é a peça fundamental para o funcionamento da máquina administrativa, haja vista que sem ele quase nada pode ser feito. Além disso, nele são apresentados os propósitos e os objetivos para o período, bem como a previsão da receita e a fixação da despesa, necessários para a execução desse objetivo.

O resultado orçamentário é obtido dividindo-se a receita orçamentária executada pela despesa orçamentária executada. O ideal é que o resultado seja 1, ou próximo de 1. Observando esse indicador verificou-se que, no exercício de 2006, as quatro Unidades apresentaram déficit, ou seja, a despesa orçamentária executada foi maior que a receita orçamentária executada em todas.

O autor recomenda cautela ao analisar o déficit desse indicador, pois ele pode ser causado pela dicotomia legal de considerar o regime de caixa para receita e o regime de competência para a despesa. Ao igualar a receita e a despesa ao regime de caixa, no cálculo do quociente 7, verificou-se que a UFAM e o CEFET passaram de déficit a superávit e a SUFRAMA e a EAF/MNS continuaram apresentando déficit. Vale ressaltar, porém, que a avaliação da SUFRAMA foi prejudicada pela situação atípica de não ter sua principal receita registrada na sua contabilidade, situação esta regularizada no exercício de 2008.

Já o cálculo do quociente 24 que equipara a receita e a despesa pelo regime de competência não apresentou diferença, haja vista que as Entidades pesquisadas não possuíam registro de dívida ativa, nem direitos contratuais, com exceção da SUFRAMA que apresentou registro na conta dívida ativa. O resultado orçamentário de 2006 das Entidades pesquisadas está demonstrado em números percentuais no gráfico n. 41, como segue:

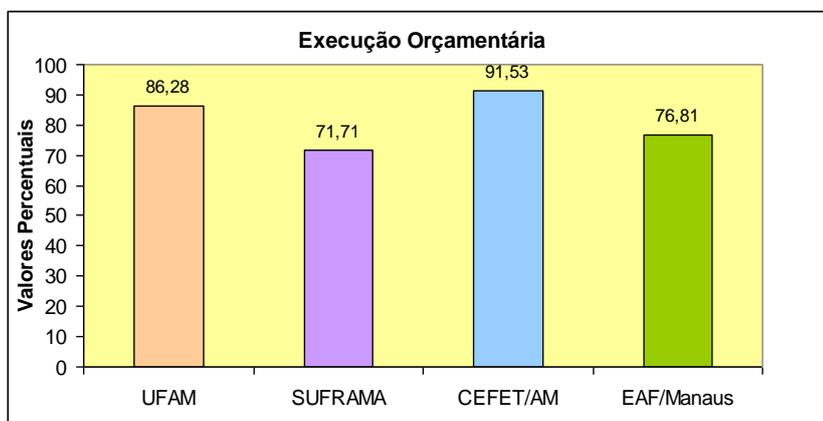


Gráfico 41- Comparativo da Execução Orçamentária entre as Entidades Pesquisadas
 FONTE: Elaborado pela autora com base no quociente 5

O Padrão estabelecido para esse indicador de 1, corresponde a 100%. Atingir o padrão estabelecido, significa dizer que todas as despesas comprometidas para o atingimento do objetivo proposto no orçamento foram pagas com as receitas orçamentárias daquele exercício e não irão comprometer o orçamento seguinte. No resultado de 2006, o melhor resultado foi apresentado pelo CEFET/AM e o pior pela SUFRAMA, todavia, como foi informado

anteriormente, a SUFRAMA dispõe da receita da TSA nos cofres do Tesouro Nacional, então ela dispõe de receita superior ao déficit apresentado.

Tratando-se do resultado financeiro, verificou-se que o CEFET/AM e a EAF/Manaus apresentaram equilíbrio financeiro, a SUFRAMA apresentou déficit e a UFAM, superávit de 0,0004, praticamente insignificante, que pode ser considerado como equilíbrio. O gráfico n. 42 abaixo mostra o resultado financeiro das Entidades pesquisadas:

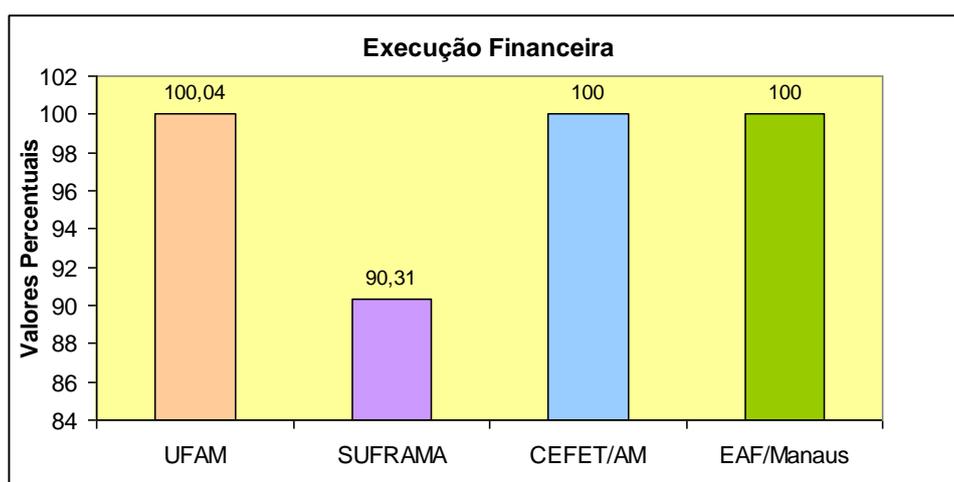


Gráfico 42 - Comparativo da Execução Financeira entre as Entidades Pesquisadas
 FONTE: Elaborado pela autora com base no quociente 11

O Padrão estabelecido para o indicador resultado financeiro de 1, corresponde a 100%. Atingir o padrão estabelecido significa dizer que os ingressos de recursos financeiros na Unidade foram suficientes para cobrir os dispêndios ocorridos no período. Se o resultado for maior que 1, indicará que houve aumento da disponibilidade e se for menor que 1, indicará que diminuiu. No exercício de 2006, somente a SUFRAMA apresentou diminuição na sua disponibilidade, ou seja, foi utilizado saldo de exercício anterior para efetuar pagamentos de despesa relativa a 2006.

As quatro entidades pesquisadas apresentaram um excelente **resultado patrimonial**, indicando um ativo real bastante superior ao passivo real, de forma que a diferença, denominada Ativo real líquido, que representa o patrimônio líquido da Instituição, se mostrou bastante elevado. A EAF/Manaus foi a Unidade que apresentou o menor superávit, que foi de 399% e o maior foi o do CEFET/AM, cujo resultado apresentou mais de 1000%. O gráfico n. 43 mostra o excelente superávit das Unidades:

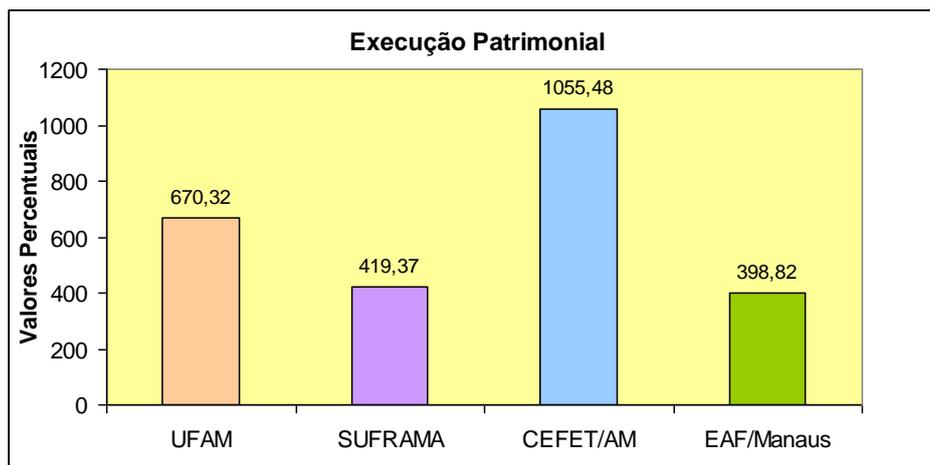


Gráfico 43 - Comparativo do Resultado Patrimonial entre as Entidades Pesquisadas
 FONTE: Elaborado pela autora com base no quociente 18

O Padrão estabelecido para o indicador resultado patrimonial de 1, corresponde a 100%. Atingir o padrão estabelecido significa que a Entidade possui recursos suficientes para cumprir com suas obrigações, ou seja, não terá dificuldades para pagar suas dívidas.

Como já foi dito, esse resultado representa o patrimônio líquido da Entidade, todavia para avaliação do exercício de 2006, deverá ser considerado o resultado das variações patrimoniais para verificar se o resultado de 2006 contribuiu ou não para o aumento desse patrimônio e conseqüentemente para esse excelente superávit. Nesse sentido, verificou-se que, no exercício de 2006, houve aumento do resultado patrimonial do CEFET/AM e da EAF/Manaus e na UFAM e na SUFRAMA houve redução.

O resultado das variações patrimoniais mostra que o CEFET/AM e a EAF/Manaus apresentaram superávit de 4% e 6% respectivamente, enquanto a SUFRAMA apresentou déficit de aproximadamente 10% e a UFAM déficit de 0,31%, déficit este, tão pequeno que representa praticamente um equilíbrio entre as variações ativas e passivas. Assim, a SUFRAMA foi a única, entre as Entidades pesquisadas, em que a variação patrimonial foi negativa, ou seja, houve diminuição do seu patrimônio. O gráfico 44 mostra o comparativo dessa demonstração:

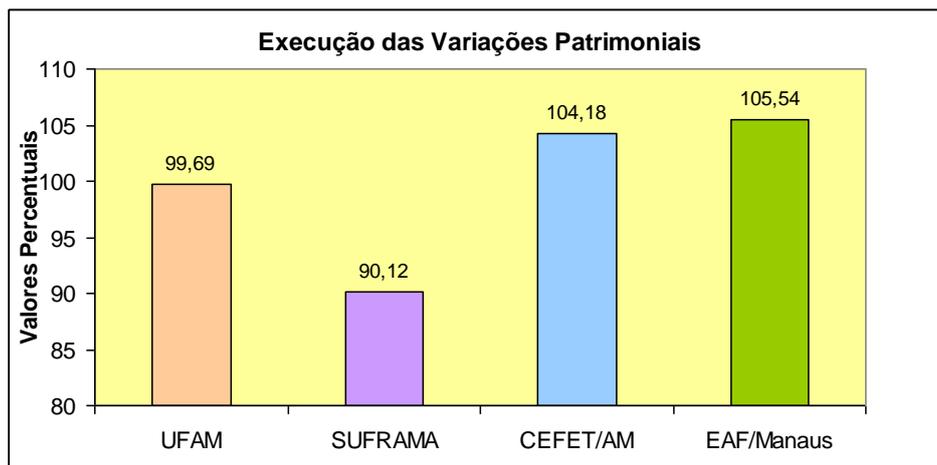


Gráfico 44: Comparativo do Resultado das Variações Patrimoniais entre as Entidades Pesquisadas
Fonte: Elaborado pela autora com base no quociente 25

No geral todas as Entidades apresentaram um bom resultado, somente a SUFRAMA apresentou um resultado negativo, todavia se fosse considerado a receita relativa ao recolhimento da TSA esse resultado também seria positivo.

CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

Face aos objetivos da pesquisa e os resultados alcançados durante a sua realização, formulou-se a conclusão e recomendações expostas a seguir.

Conclusão

O estudo empreendido objetivou evidenciar o desempenho da gestão pública em entidades federais indiretas do Município de Manaus, com vistas a disponibilizar, para seus gestores e a sociedade em geral, informações que proporcione um maior entendimento acerca da gestão dos recursos públicos, permitindo formular as considerações exploradas com maior detalhamento no capítulo anterior, sintetizando-se aqui apenas a conclusão do estudo, como segue:

1) Os relatórios contábeis elaborados em entidades públicas e que são adotados como base informacional no modelo de análise apresentado na literatura são: o balanço orçamentário, o balanço financeiro, o balanço patrimonial e a demonstração das variações patrimoniais.

2) Como tabular os dados contidos nos referidos relatórios de modo a facilitar o processo de extração de índices: a tabulação foi efetuada separadamente por demonstração contábil de forma que os índices extraídos possibilitassem a análise individual de cada relatório;

3) Quais os possíveis indicadores a serem extraídos dos relatórios contábeis obrigatórios e como os agrupar de modo a facilitar o procedimento de análise: do total de 25 indicadores apresentados no modelo foram extraídos 18 dos relatórios contábeis pesquisados, sendo 5 indicadores para o balanço orçamentário, 5 para o balanço financeiro, 3 para o balanço patrimonial e 5 para a demonstração das variações patrimoniais, discriminados a seguir:

- Balanço Orçamentário: 1) Execução da Receita; 2) Equilíbrio Orçamentário; 3) Cobertura de Créditos Adicionais; 4) Execução da Despesa; 5) Resultado Orçamentário.

- Balanço Financeiro: 1) Execução Orçamentária; 2) Financeiro Real da Execução Orçamentária; 3) Execução Extra-orçamentária; 4) Resultado da Execução Financeira; 5) Resultado dos Saldos Financeiros.

- Balanço Patrimonial: 1) Situação Financeira; 2) Situação Não Financeira; 3) Resultado Patrimonial.

- Demonstração das Variações Patrimoniais: 1) Mutações Patrimoniais Ativas; 2) Resultado das Variações Patrimoniais Independentes da Execução; 3) O Resultado das Variações na Parte Permanente; 4) Resultado Patrimonial da Execução Orçamentária; 5) Resultado das Variações Patrimoniais.

Dessa forma, agrupados por demonstração contábil, tornaram mais fácil o processo de análise, haja vista que esses indicadores permitiram análise individual de cada relatório contábil, bem como análise consolidada, levando em consideração as informações das quatro demonstrações.

4) Como interpretar os resultados encontrados oriundos dos indicadores decorrentes das aludidas informações, à luz da teoria pertinente, de modo a evidenciar o desempenho da gestão pública nas entidades pesquisadas: as demonstrações contábeis buscam evidenciar a situação orçamentária, financeira e econômica das entidades, em determinado momento. Interpretando-se os resultados encontrados, infere-se que o desempenho da gestão pública nas entidades pesquisadas no exercício de 2006 foi o seguinte:

- situação orçamentária: as quatro Unidades apresentaram déficit, ou seja, a despesa orçamentária executada foi maior que a receita orçamentária executada. O melhor resultado foi apresentado pelo CEFET/AM (91,53%) e o pior pela SUFRAMA (71,71%), enquanto a EAF/Manaus e a UFAM apresentaram o resultado de 76,81% e 86,28% respectivamente.

Conforme visto, anteriormente, o orçamento é a própria essência do gasto público e as finanças bem controladas asseguram as condições para o cumprimento dos compromissos assumidos pelos governantes. Nenhuma atingiu o padrão de 1 estabelecido para esse indicador, significa dizer que despesas comprometidas para o atingimento do objetivo proposto no orçamento de 2006 não foram pagas com as receitas orçamentárias daquele exercício, de forma que devem ter comprometido o orçamento de 2007.

- situação financeira: verificou-se que o CEFET/AM e a EAF/Manaus apresentaram equilíbrio financeiro, a SUFRAMA apresentou déficit de 0,0969 e a UFAM, superávit de 0,0004, praticamente insignificante, que pode ser considerado como equilíbrio. No exercício de 2006, somente a SUFRAMA apresentou diminuição na sua disponibilidade.

- situação econômica: as quatro entidades pesquisadas apresentaram uma excelente situação econômica, o Ativo real líquido, que representa o patrimônio líquido da Instituição, se mostrou bastante elevado. A EAF/Manaus foi a Unidade que apresentou o menor superávit, que foi de 399% e o maior foi o do CEFET/AM, cujo resultado apresentou mais de 1000%. Todavia, pela avaliação do resultado das variações patrimoniais para verificar se o resultado de 2006 contribuiu ou não para o aumento desse patrimônio e, conseqüentemente, para esse excelente superávit, verificou-se que, no exercício de 2006, houve aumento do resultado patrimonial do CEFET/AM e da EAF/Manaus (4% e 6%, respectivamente) enquanto a SUFRAMA e a UFAM apresentaram déficit, sendo que o déficit da UFAM de 0,31% foi tão pequeno que representa praticamente um equilíbrio entre as variações ativas e passivas.

Diante do exposto, infere-se que os indicadores gerados a partir de dados e informações contábeis, selecionando-se aspectos da situação orçamentária, financeira e patrimonial das demonstrações contábeis, para compor quadros simplificados de avaliação, envolvendo faixa aceitável de resultado ou comportamento, tornam-se relevantes quando compreendidos pelos usuários internos (gestores públicos, ordenadores de despesas, gestores políticos e técnicos) ou externos (pesquisadores, a comunidade e órgãos de controle), com interesses nos aspectos financeiros, orçamentários e patrimoniais da Entidade Pública.

Vale ressaltar, porém, que a avaliação da SUFRAMA foi prejudicada pela situação atípica de não ter sua principal receita registrada na contabilidade. Embora esse fato tenha ocorrido por determinação legal, representou um viés para o exercício de 2006, comprometendo a confiabilidade da informação contábil para aquela Entidade, haja vista que esta apresentou um resultado negativo fictício, tendo em vista que a arrecadação não contabilizada foi superior à variação patrimonial negativa.

Recomendações

Os resultados alcançados não encerram as dúvidas e questionamentos sobre o tema, por isso, se recomenda para novas pesquisas:

- As análises vertical e horizontal não foram objetos de estudo no presente trabalho, porém, também, podem se mostrar de grande utilidade;

- Os índices de endividamento (15, 16 e 17) que não foram calculados por falta de dados nas Entidades pesquisadas podem ser utilizados para realizar estudos relativos ao endividamento dos entes federativos (União, Estados/DF e Municípios);

- Além dos indicadores abordados no trabalho é possível a construção de outros, destinados a mensurar o desempenho do órgão/entidade analisada, além de servir de parâmetros no processo de tomada de decisão.

- As análises realizadas no presente trabalho, que ocorreram em função das quatro peças contábeis principais (Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais) podem ser estendidas, com as necessárias adaptações, a outros demonstrativos gerados no serviço público, em particular, aos trazidos pela Lei Complementar nº. 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).

REFERÊNCIAS

ARIMA, Carlos Hideo. Sistemas de Informações Gerenciais. In: SCHMIDT, Paulo (org.). **Controladoria: agregando valor para a Empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento da informação**: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BIO, Sérgio Rodrigues. **Sistemas de informação**: um enfoque gerencial. São Paulo: Atlas, 1996.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 4 fev. 2007.

_____. **Lei n. 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 5 jan. 2007.

_____. **Lei Complementar nº. 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de Finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L101.htm>. Acesso em: 10 jan. 2007.

_____. **Decreto nº. 93.872**, de 23 de dezembro de 1986. Publicado no DOU de 24 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Disponível em: <<http://www010.dataprev.gov.br/sislex/paginas/23/1986/93872.htm>>. Acesso em: 4 jan. 2007.

_____. **MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO. Portaria nº. 42**, de 14 de abril de 1999. Publicada no DOU de 15 abril de 1999. Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei nº. 4.320, de 17 março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria42.pdf>>. Acesso em 14 de julho de 2007.

_____. **MINISTÉRIO DA FAZENDA. SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL. Instrução Normativa nº. 23**, de 23 de dezembro de 1986. Diário Oficial da União nº. 248, de 30 de dezembro de 1986. Aprova as normas gerais sobre o Plano de Contas Único da Administração Federal. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/IN23.pdf>>. Acesso em 14 de julho de 2007.

CALDAS, Eduardo de Lima. **Indicadores municipais de arrecadação em 18/05/2006**. Rio de Janeiro: 2006. Disponível em < <http://www2.fpa.org.br/portal/modules/news/article.php?storyid=2610>> . Acesso em 10 de fevereiro de 2008.

CASTRO, Domingos Poubel de; GARCIA, Leice Maria. **Contabilidade Pública no Governo Federal** . São Paulo: Atlas, 2004.

CASSARRO, Antonio Calors. **Sistemas de informações para tomada de decisões**. São Paulo: Pioneira, 1998.

CENTRO FEDERAL DE EDUCAÇÃO TECNOLÓGICA DO AMAZONAS. Institucional. Histórico. Apresenta o histórico da Autarquia. Disponível em: <<http://www.cefetam.edu.br>>. Acesso em: 10 set. 2007.

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. Resolução nº. 1.121, de 28 de março de 2008. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 15 jun 2008.

DRUCKER, Peter. **Além da Revolução da Informação**, Management, São Paulo, nº. 18, p. 48-55, jan/fev, 2000.

ESCOLA AGROTÉCNICA FEDERAL DE MANAUS. A Instituição. Apresenta o histórico da Autarquia. Disponível em: <<http://www.eafmanaus.gov.br>>. Acesso em: 10 set. 2007.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa**. 3. ed. Curitiba: Positivo, 2004.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

GIL, Antônio Carlos. **Método e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1999.

_____. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2006.

GITMAN, Lawrence J. **Princípios de administração financeira**. 7. ed. São Paulo: Harbra, 1997.

GUERREIRO, Reinaldo. **Modelo de Sistema de Informação Contábil**. In: CATELLI, Armando (Coordenador). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica -Gecon*. São Paulo: Atlas, 1999.

GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joam M. A . **Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. São Paulo: Atlas, 1997.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 2007.

- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- KOHAMA, Hélio. **Balancos Públicos: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- _____. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- MACHADO JR., José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4320 Comentada**. 31. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2002/2003.
- MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.
- MATARAZZO, Dante C. **Análise financeira de balanço: abordagem básica gerencial**. São Paulo: Atlas, 2003.
- MOSCOVE, Stephen A.; SIMKIN, Mark G.; BAGRANOFF, Nancy A.; tradução Geni G. Goldschmidt. **Sistemas de Informações Contábeis**. São Paulo: Atlas, 2002.
- NAKAGAWA, Massayuki. **Introdução à controladoria**. São Paulo: Atlas, 1993.
- OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Sistema de Informações Gerenciais: estratégicas, táticas, operacionais**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- PETRI, Nelson - **Análise de Resultados no Setor Público** - São Paulo - Tese de Doutorado - FEA/USP - 1987.
- PIRES, João Batista Fortes de Souza. **Contabilidade pública**. 9. ed. Brasília: Franco & Fortes, 2006.
- PISCITELLI, Roberto Bocaccio et all. **Contabilidade Pública: Uma abordagem da administração financeira pública**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- REIS, Heraldo da Costa. **Sistema de controle interno e avaliação do desempenho governamental com utilização das informações contábeis**. Rio de Janeiro: IBAM, 2001.
- RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Altas, 1999.
- RICCIO, Edson L. **Análise e desenvolvimento de sistemas de informações contábeis e empresariais**. São Paulo: Tese de Doutorado. USP, 2002.
- SENADO FEDERAL. **Resolução nº. 78**, de 1º de julho de 1998. Publicado no DOU de 11 de agosto de 1999. Dispõe sobre as operações de crédito interno e externo dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e de suas respectivas autarquias e fundações, inclusive

concessão de garantias, seus limites e condições de autorização, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/assuntos_internacionais/conteudo/legislacao/resolucao_78.htm>. Acesso em: 4 out. 2007.

SILVA, José Pereira da. **Análise financeira da Empresa**. São Paulo: Atlas, 1995.

SILVA, Lino M. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal – de acordo com a Lei de Responsabilidade. São Paulo: Atlas, 2001.

SOLÀ, Josep Maria Guinart. **Indicadores de gestión para las entidades públicas**. VIII CONGRESO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, Panamá, 28-31 Oct. 2003. Disponível em <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/CLAD/clad0047601.pdf>. Acesso em: 18/11/2007.

SUPERINTENDÊNCIA DA ZONA FRANCA DE MANAUS. Suframa. O que é a Suframa?. Apresenta o histórico da Autarquia. Disponível em: <<http://www.suframa.gov.br>>. Acesso em: 10 set. 2007.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais**: a pesquisa qualitativa em educação. 3. ed. São Paulo: Altas, 1992.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS. Institucional. Histórico. Apresenta o histórico da Universidade. Disponível em: <<http://www.ufam.edu.br>>. Acesso em: 10 set. 2007.

YIN, R. K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2004.

GLOSSÁRIO

AÇÃO: Denomina-se ação o desdobramento de um programa de governo, sendo conceituada como "operação da qual resulta um produto (bem ou serviço) ofertado à sociedade que contribui para atender aos objetivos de um programa e que demanda recursos orçamentários", subdividindo-se em:

- **Projeto:** instrumento de programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou aperfeiçoamento da ação do governo;

- **Atividade:** instrumento de programação orçamentária para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação de governo;

- **Operação especial:** despesas relativas a: transferências, a outros entes da Federação (obrigatórias ou voluntárias); transferências a pessoas físicas e jurídicas; proventos de inativos; pagamento de sentenças judiciais; operações de financiamentos e empréstimos e suas amortizações e encargos; aquisição de títulos ou integralização de cotas de fundos e participação; participações acionárias.

ADMINISTRAÇÃO DIRETA: representa o conjunto de Órgãos da estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios. Incluem-se também, os órgãos dos poderes Legislativo e Judiciário. No SIAFI, a Administração Direta recebe a denominação de gestão do Tesouro Nacional (código 0001).

ADMINISTRAÇÃO INDIRETA OU DESCENTRALIZADA: Atividade administrativa caracterizada como serviço público ou de interesse público, transferida ou deslocada do Estado para outra entidade por ele criada ou cuja criação é por ele autorizada. Conjunto de entidades públicas dotadas de personalidade jurídica própria (administrativa e financeiramente autônomas), compreendendo: autarquias (entidades de Direito Público); fundações públicas (entidades de Direito Público ou Privado); empresas públicas (entidades de Direito Privado); sociedades de economia mista (entidades de Direito Privado).

BALANÇO FINANCEIRO: Demonstrativo contábil que apresenta os ingressos e os dispêndios (entradas e saídas) de recursos financeiros a título de receitas e despesas orçamentárias, bem como o recebimento e pagamentos de natureza extra-orçamentária, além dos saldos de disponibilidades financeiras do exercício anterior e do exercício atual (Manual SIAFI/STN).

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO: Demonstrativo contábil das Receitas Previstas e Despesas Fixadas nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, em confronto com as Receitas Arrecadadas e Despesas Liquidadas, evidenciando, ainda, as diferenças entre elas, denominadas: Superávit ou Déficit Orçamentário (Manual SIAFI/STN).

BALANÇO PATRIMONIAL: Demonstrativo contábil que evidencia o Ativo Financeiro e o Não Financeiro, o Passivo Financeiro e o Não Financeiro, o Saldo Patrimonial e as Contas de Compensação, sintetizando os bens, valores, créditos, obrigações e riscos da Entidade (Manual SIAFI/STN).

BENS IMÓVEIS: 1. Bens que, por natureza ou por destino, não podem ser removidos de um lugar para outro sem perda de forma e substância. 2. São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente. Não perdem o caráter de imóveis as edificações que, separadas do solo, mas conservando sua unidade, forem removidas para outro local e os materiais provisoriamente separados de um prédio, para nele se reempregarem.

BENS MÓVEIS (JURÍDICO): 1. Os que podem ser removidos de um lugar para outro, sem perda de forma e substância, como esculturas, mobiliário, equipamentos, etc. 2. Os materiais destinados a alguma construção, enquanto não forem empregados, conservam sua qualidade de móveis; readquirem essa qualidade os provenientes da demolição de algum prédio.

BENS PÚBLICOS: São bens públicos: (1) os de uso comum do povo, tais como rios, mares, estradas, ruas e praças; (2) os de uso especial, tais como edifícios ou terrenos destinados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual, territorial ou municipal, inclusive de suas autarquias; (3) os dominicais, que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades.

CATEGORIA DE GASTOS: Classificação utilizada pelos órgãos de Programação Financeira para vincular a utilização das cotas financeiras liberadas a determinados grupos de despesas orçamentárias, obedecendo à seguinte lógica:

Categorias:	Grupos de Despesas:
A- PESSOAL	1- Pessoal e encargos Sociais
B – JUROS	2 – Juros e encargos da dívida
C – OUTRAS DESPESAS CORRENTES	3 – Outras despesas correntes
D – OUTROS GASTOS	4, 5, e 6 – Despesas de capital.

CAUÇÃO: garantia à realização de direitos subjetivos. Em senso estrito, é a garantia dada ao cumprimento de obrigações. Utilizado na participação de leilões e contratação de obras públicas.

CICLO ORÇAMENTÁRIO: seqüência de fases ou etapas que devem ser cumpridas, como parte do processo orçamentário. A maioria dos autores adota como fases do ciclo orçamentário as seguintes: elaboração, apreciação legislativa, execução e avaliação, quando então se inicia o ciclo seguinte. Corresponde ao período do tempo em que se processam as atividades típicas do orçamento público, desde sua concepção até a apreciação final.

CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL: enquadramento de um ato ou fato administrativo nas contas do plano de Contas, dentro da classe a que pertence, produzindo os efeitos nos demonstrativos contábeis subseqüentes.

CLASSIFICAÇÃO DOS FATOS CONTÁBEIS: Na área pública, os fatos contábeis podem ser classificados da seguinte forma:

- **Oriundos de atos administrativos:** a) **Orçamentários** – tem origem em um ato administrativo (não envolve bens, direitos ou obrigações), envolvendo os passos relativos à receita orçamentária, como o registro da provisão da receita, e à despesa orçamentária, como o registro da dotação, descentralização, empenho, etc.; b) **Não orçamentários** - podem ter origem em atos administrativos independentes da lei orçamentária, tais como assinatura de contrato, concessão de fianças ou avais.

- **Oriundos de fatos administrativos:** a) **Orçamentário** – arrecadação da receita ou liquidação da despesa; b) **Não orçamentário** – como o recebimento de bens em doação.

CLASSIFICAÇÃO ECONÔMICA: a classificação econômica, que abrange tanto a despesa quanto a receita, possibilita o impacto das ações governamentais em toda a economia. Ela pode proporcionar uma indicação de contribuições do Governo na formação bruta do País. Ex.: Receita Corrente, Receita de Capital, Despesas Corrente, Despesas de Capital.

CONSOLIDAÇÃO DAS CONTAS PÚBLICAS: ocorre a nível nacional, quando a União através do Conselho de Gestão Fiscal promove a junção de todas as contas das esferas governamentais, que envolvem receitas arrecadadas e despesas realizadas (sistema de custos

que permita avaliações e acompanhamento da Gestão Orçamentária, Financeira e Patrimonial), e se houve o cumprimento dos dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal.

CONTA ÚNICA: Conta mantida junto ao BACEN, operacionalizada pelo Banco do Brasil, destinada a acolher, em conformidade com o disposto no art. 164 da Constituição Federal, as disponibilidades financeiras da União à disposição das UG *on-line* (Manual SIAFI/STN).

CONTROLE DE EXECUÇÕES ORÇAMENTÁRIAS E FINANCEIRAS DA RECEITA: envolve: Relatório de Gestão Fiscal (executado pelos chefes dos poderes ao final de cada quadrimestre), o qual deve conter limites e indicarão medidas corretivas para quando ocorrerem, pela Lei de Responsabilidade Fiscal; Relatório Resumido de Execução Orçamentária, Balanço Orçamentário e Demonstrativo de Receitas e Despesas; Resultado Primário; Resultado Nominal; os valores serão fixados em percentual relativo a Receita Corrente Líquida para cada esfera de governo, com verificação quadrimestral.

CRÉDITOS ADICIONAIS: são autorizações de despesas orçamentárias não computadas ou insuficientemente dotadas no Orçamento Público. Classificam-se em: **Suplementares** - Os destinados a reforço de dotação orçamentária; incorpora-se à LOA, adicionando-se à importância autorizada a dotação orçamentária a que se destinou reforçar; **Especiais** - Os destinados a atender despesas para as quais não haja dotação específica no orçamento; incorporam-se à LOA porém conservando suas especificidades; e **Extraordinário** - Os destinados a atender despesas urgentes e imprevistas em casos de guerra, comoção interna ou calamidade pública. Também se incorporam ao orçamento e conservam suas especificidades, como os Especiais.

DÉFICIT FINANCEIRO: Maior saída de numerário em relação à entrada em determinado período.

DÉFICIT OPERACIONAL: Necessidade de financiamento do setor público, incluindo os efeitos da correção monetária e cambial nas despesas e nas receitas.

DÉFICIT ORÇAMENTÁRIO: Despesa executada maior do que receita arrecadada. Pode ser medido, também, ao nível de Déficit Corrente ou Déficit de Capital, quando compara receitas correntes ou de capital com as respectivas despesas correntes ou de capital.

DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS (DVP): Evidencia as alterações ocorridas em um Patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, indicando o resultado patrimonial do exercício. (Manual SIAFI/STN).

DESCENTRALIZAÇÃO DE CRÉDITO: transferência de uma Unidade Orçamentária ou Administrativa para outra do poder de utilizar créditos orçamentários que estejam sob sua supervisão. São operações descentralizadoras de crédito: o destaque e a provisão. Destaque ou descentralização externa quando envolve unidades envolvidas pertencem ao mesmo órgão (decreto nº825/93), A descentralização de crédito veio substituir as chamadas despesas de transferências intragovernamentais previstas na Lei nº4.320/64, que perderam sentido com a CF de 1988 e que acabaram sendo proibidas pela LRF.

DESCENTRALIZAÇÃO DE RECURSOS: Movimentação de recursos financeiros entre as diversas unidades orçamentárias e administrativas do governo federal, que compreende:

.cota – recurso financeiro colocado pela STN à disposição do órgão ou Ministério, através da Conta Única, para atender a necessidade financeira do orçamento;

.repasse - transferência de recurso financeiro de órgão ou Ministério, correspondente a seus créditos orçamentários, para utilização por unidades gestoras de outro órgão ou Ministério;

.sub-repasse – transferência interna de recurso financeiro das unidades orçamentárias às unidades administrativas ou a outras unidades orçamentárias incumbidas de fazer os pagamentos necessários à realização de seus programas de trabalho.

DESCENTRALIZAÇÃO EXTERNA DE CRÉDITOS: Movimentação de recursos orçamentários entre UG de Órgão/Ministério ou entidade integrantes do orçamento fiscal e da seguridade social. (Manual SIAFI/STN)

DESCENTRALIZAÇÃO INTERNA DE CRÉDITOS: Movimentação de recursos orçamentários entre UG de um mesmo Órgão/Ministério ou entidades integrantes do orçamento fiscal e da seguridade social.

DESPESA CORRENTE: diz respeito a despesas com pessoal, material, com manutenção de serviços anteriormente criados.

DESPESA DE CAPITAL: são despesas com o planejamento de obras, a aquisição de imóveis destinados a essas obras, aquisição de títulos representativos de capital.

DESPESA DE EXERCÍCIOS ANTERIORES: Despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente. Em resumo, são despesas que oneram o exercício atual cujo fato gerador ocorreu em exercício anterior.

DESPESA EXTRA-ORÇAMENTÁRIA: desembolsos financeiros efetuados que independe da realização da despesa orçamentária, não se exigindo, dessa forma, autorização legislativa para sua operacionalidade. Exemplos: Restituição de depósito, Resgate de empréstimos por antecipação de receita orçamentária, Pagamento de restos a pagar, etc.

DESPESA OBRIGATÓRIA CONTINUADA: ocorre quando despesa corrente fixa o prazo de execução por período superior a dois exercícios; seu aumento não pode afetar as metas de resultados fiscais; deve buscar redução permanente de despesa; sua prorrogação é considerada aumento de despesa.

DÍVIDA ATIVA: Crédito público definido por lei ou decisão final proferida em processo regular, não extinto e não afetado por nenhuma causa de suspensão de exigibilidade, devidamente inscrito na repartição administrativa competente, após ter esgotado o prazo fixado para pagamento (art. 201 do CNT).

DÍVIDA FLUTUANTE: Conjunto das obrigações de curto prazo assumidas pelo governo e representadas por depósitos, retenções, obrigações e restos a pagar, cujo vencimento não ultrapasse o último dia do exercício seguinte ao atual.

DÍVIDA FUNDADA: 1. Aquela proveniente de recursos obtidos pelo governo sob a forma de financiamentos ou empréstimos. 2. Compromissos de exigibilidade superior a 12 meses, contraídos para atender a desequilíbrio orçamentário ou a financiamento de obras e serviços públicos.

DÍVIDA MOBILIÁRIA: Parte da dívida fundada que é representada por títulos da dívida pública do Governo emissor (Federal, Estadual ou Municipal).

DÍVIDA PÚBLICA: Conjunto formado pelas dívidas: Flutuante, Fundada Interna e Fundada Externa, sendo que a Dívida Flutuante corresponde aos compromissos de curto prazo, enquanto as Dívidas Fundadas Internas e Externas referem-se às obrigações de médio e longo prazos.

ECONOMICIDADE: envolve a questão de prazos, condições em que se obtêm recursos físicos, humanos e financeiros; redução de custos e melhora de serviços, através de

enxugamento e revisão de procedimentos de rotinas funcionais; implica em situações em que, quando se pretende realizar operações econômicas, deve-se pressupor que haja recursos em quantidade e qualidade suficientes, com menor custo e tempo hábil.

EFETIVIDADE: os serviços devem apresentar eficácia, produzindo os resultados pretendidos com a mais elevada qualidade.

EFICÁCIA: busca maximização na relação custo-benefício, ênfase nos resultados, fazer trabalhos de forma correta para atingir objetivos, otimizar a atualização de recursos, obter resultados, proporcionar eficiência aos subordinados e máquinas ou equipamentos disponíveis; representa resultados efetivos, na gestão a busca é constante quanto ao aspecto de satisfação com os resultados, permitindo avaliar as ações para melhor atender o contribuinte, onde a agilidade é gerada pela simplificação e modernização de procedimentos.

EFICIÊNCIA: racionalização de recursos na execução do trabalho, com ênfase nos meios, fazer corretamente os trabalhos, resolver os problemas, salvaguardar recursos, cumprir tarefas e obrigações, treinar subordinados, manter máquinas e equipamentos.

ELEMENTO DE DESPESA: tem por finalidade discriminar os grupos em nível mais detalhado de agregação, identificando o objeto de gasto, tais como: vencimentos e vantagens fixas, juros, diárias, material de consumo, serviços de terceiros, prestados sob qualquer forma, subversões sociais, obras e instalações, equipamentos e material permanente, auxílios, amortizações e outros de que a administração pública se serve para a consecução de seus fins.

EMPENHO: ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado a obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.

.Empenho Estimativo: modalidade de empenho onde se faz provisão de recursos para despesas variáveis ou indefinidas mensais (ex: telefone, energia, água).

.Empenho Global: modalidade de empenho onde se faz pagamentos parcelados (ex: obras).

.Empenho Ordinário: modalidade de empenho onde se faz pagamento em conta única com valor definido.

ENDIVIDAMENTO PÚBLICO: gerado pelo descontrole das contas públicas, diz respeito a avaliação sobre a capacidade de pagamento, para verificar viabilidade para realização de despesas, com ênfase para se evitar dívidas; envolve: dívida pública mobiliária; operações de crédito; concessão de garantia (compromisso de adimplência de obrigações financeira ou contratual); refinanciamento da dívida mobiliária (emissão de títulos para pagamento do principal acrescido da atualização monetária); limites da dívida pública e das operações de crédito (coerência com seus limites e objetivos da política fiscal); precatórios judiciais não pagos no exercício que foram orçados, tornam-se dívida consolidada para fins de aplicação dos limites; operações de crédito não podem ultrapassar o montante de despesas de capital fixadas na Lei Orçamentária Anual, para Municípios, o limite anual é de 18% (dezoito por cento) da Receita Líquida Real.

EQUILÍBRIO FINANCEIRO: sua não observação implica em realizar as despesas sem cobertura de recursos financeiros para honrar as obrigações assumidas; deve-se evitar déficits sucessivos e gerar superávits.

EQUILÍBRIO ORÇAMENTÁRIO: equilíbrio entre receita e despesa, para permitir desenvolvimento sustentável.

EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA: consiste na concretização do orçamento, onde se arrecada receitas estimadas e realiza os programas de trabalhos fixados.

FATO ADMINISTRATIVO: é toda realização material da Administração em cumprimento de alguma decisão administrativa. O fato administrativo não se confunde com o ato

administrativo, embora esteja intimamente ligado, por ser consequência deste (MEIRELES, 2002). O fato administrativo afeta o Patrimônio da entidade, enquanto o ato não afeta.

FINANÇAS PÚBLICAS: toda ação do governo que envolve recursos para satisfação das necessidades coletivas.

FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO FISCAL: consiste em verificar cumprimento das metas da LDO, limites para realização de operações de crédito e inscrição em restos à pagar, despesa com pessoal, dívidas consolidada, gastos com legislativo.

FUNÇÃO: são as ações desenvolvidas pelo Governo, direta ou indiretamente, reunidas em seus grupos maiores, por meio das quais o Governo procura alcançar os objetivos nacionais, ou seja, a função representa o maior nível de agregação das diversas áreas de despesa que competem ao setor público. Por exemplo, Legislativa, Agricultura, Administração, Transporte, etc.

GESTÃO: 1. Ato de gerir a parcela do patrimônio público, sob a responsabilidade de determinada unidade. Aplica-se o conceito de gestão a fundos, entidades supervisionadas e a outras situações em que se justifique uma administração distinta. 2. Parcela do Patrimônio de uma UG correspondente à entidade administrada pela mesma Unidade que, tendo ou não personalidade jurídica própria, deva ter demonstrações, acompanhamento e controles distintos, caracterizada por Gestão Tesouro, Gestão Fundo, Gestão Própria e Gestão Fiscal e Seguridade Social (Manual SIAFI/STN)

GESTOR: 1. Aquele que administra ou gere um patrimônio (LOPES DE SÁ, 1994). 2. Designação atribuída ao funcionário público (ocupante de cargo de carreira) ou agente estatal (ocupante de cargo em comissão) que pratica atos de gestão, com o propósito de administrar negócios, bens, obras ou serviços sob a responsabilidade de entidades do setor público (SANCHES, 1997).

INSUBSISTÊNCIAS ATIVAS: Ocorrem por fatos não financeiros, motivando diminuição do Ativo e do Patrimônio Líquido. São caracterizadas e apresentadas, no Plano de Contas e na Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP), de forma idêntica às superveniências passivas.

INSUBSISTÊNCIAS PASSIVAS: Decorrem de fatos não financeiros, causando uma diminuição do Passivo (baixa de obrigações) e aumento do Patrimônio Líquido. São caracterizadas e apresentadas no Plano de Contas e na Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) de forma idêntica às superveniências ativas.

INTERFERÊNCIAS ATIVAS: Corresponde às transferências financeiras e de bens e valores recebidos e ao movimento de fundos a débito, independente ou não da execução orçamentária (Manual SIAFI/STN)

INTERFERÊNCIAS PASSIVAS: às transferências financeiras e de bens e valores concedidos e ao movimento de fundos a crédito independente da execução orçamentária (Manual SIAFI/STN).

INVERSÕES FINANCEIRAS: 1. Despesas com aquisição de imóveis ou bens de capital já em utilização; aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital; e constituição ou aumento do capital de empresas (MTO, 2003). 2. Classificam-se como Inversões Financeiras, as dotações destinadas a: I – aquisição de imóveis, ou de bens de capital já em utilização; II – aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital; III – constituição ou aumento do capital de entidades ou empresas que visem a objetivos comerciais ou financeiros, inclusive operações bancárias ou de seguros.

INVESTIMENTO: privação de recursos com a esperança de obter bens ou serviços futuros ao sacrifício incorrido.

LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS (LDO): é enviada anualmente pelo Presidente da República ao Congresso nacional até o dia 15 de abril e devolvida para sanção presidencial até o dia 30 de junho, sem o que o Congresso Nacional está impedido de iniciar o seu recesso de julho. Esta lei compreende as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orienta a elaboração da lei orçamentária (LOA), dispõe sobre as alterações na legislação tributária e estabelece a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL (LOA): o projeto de Lei Orçamentária Anual (LOA) é enviado anualmente pelo Presidente da República ao Congresso Nacional até o dia 31 de agosto e devolvido para sanção presidencial até o dia 15 de dezembro. É com base nas autorizações da LOA que as despesas do exercício são executadas.

LIQUIDAÇÃO DA DESPESA: Verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e os documentos comprobatórios do respectivo crédito. Estágio da execução do orçamento em que se caracteriza a despesa na Administração Pública.

METAS: constituem especificação e quantificação dos objetivos estabelecidos.

MODALIDADE DE APLICAÇÃO: a modalidade de aplicação indica por meio de quem se realiza o gasto, complementando a classificação das despesas quanto à natureza. Destina-se a indicar se os recursos serão aplicados diretamente pela unidade detentora do crédito orçamentário, ou transferidos, ainda que na forma de descentralização, a outras formas de governo, órgãos ou entidades, e objetiva, precipuamente, possibilitar a eliminação da dupla contagem dos recursos transferidos ou descentralizados. Ex.: Governos Estadual, Governo Municipal, Entidade Privada sem fins Lucrativos, Aplicação Direta, etc.

MODELO: é uma representação simplificada da realidade com o objetivo de facilitar a compreensão de estruturas e relações complexas, por meio da segregação dos aspectos fundamentais relativos ao problema enfocado.

ORÇAMENTO: é um plano de ação predeterminado, detalhado, desenvolvido e distribuído como guia para as operações e como base parcial para a subsequente avaliação do desempenho.

ORÇAMENTO PÚBLICO: é uma lei que exprime em termos financeiros a alocação dos recursos públicos; trata-se de um instrumento de planejamento que espelha as decisões políticas, estabelecendo as ações prioritárias para atendimento das demandas da sociedade, em face à escassez de recursos.

ORDENADOR DE DESPESAS: todas e qualquer autoridade de cujos atos resultarem emissão de empenho, autorização de pagamento, suprimento ou dispêndios de recursos públicos.

ÓRGÃO: corresponde ao maior nível de agregação de serviços ou atribuições dos Poderes Constituídos, do Ministério Público e Cortes de Contas. Exemplos: Ministério da Justiça, Assembléias Legislativas dos Estados, Tribunais de Justiça, Procuradoria Geral da República, Tribunais de Contas da União/Estado/Município, Secretarias de Governo dos Estados/Municípios.

PLANO DE CONTAS: Estruturação ordenada e sistematizada das contas utilizadas por uma entidade. O Plano contém as diretrizes técnicas gerais e especiais que orientam os registros dos atos e fatos praticados na entidade (Manual SIAFI/STN)

PLANO PLURIANUAL (PPA): Plano em forma de Lei, que estabelece de forma regionalizada as diretrizes, os objetivos e as metas da Administração Pública Federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada. Vigora por quatro anos, sendo elaborado no primeiro ano do mandato presidencial, abrangendo do segundo ano até o primeiro ano do mandato seguinte.

PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA - O princípio da competência consiste no fato de que as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado da empresa no período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

PROGRAMA: Instrumento de organização da ação governamental com vistas ao enfrentamento de um problema. Articula um conjunto coerente de ações que concorrem para a solução do problema identificado. O programa deve ser mensurado por indicadores estabelecidos no Plano Plurianual. (PPA 2.004/2.007)

PROGRAMA DE GOVERNO: é o instrumento de organização da atuação governamental. Articula um conjunto de ações que concorrem para um objetivo comum preestabelecido, mensuração por indicadores definidos no plano plurianual. Visa à solução de um problema ou ao atendimento de uma necessidade ou demanda da sociedade.

PROGRAMAÇÃO FINANCEIRA: envolve meios para organizar e aprimorar a obtenção de recursos na Administração Pública. Constitui parte vital do mecanismo da Fazenda Pública, é o que faz o organismo funcionar, pois, somente com as receitas arrecadas efetivamente é que se podem realizar despesas previstas; a lei 4320/64, exige um quadro de cotas trimestrais de despesa que cada unidade orçamentária fica autorizada a utilizar. A programação financeira é a distribuição de dotações fixadas no orçamento por cotas, em função das expectativas de receita para determinado período.

PROVISÃO: Operação descentralizadora de crédito orçamentário, em que a unidade orçamentária de origem possibilita a realização de seus programas de trabalho por parte de unidade administrativa diretamente subordinada, ou por outras unidades orçamentárias ou administrativas não subordinadas, dentro de um mesmo Ministério ou Órgão.

RECEITA CORRENTE: São os recursos recebidos em função do poder de tributar ou do próprio negócio do órgão, ou ainda, entidade ou fruto de rendimento do seu patrimônio (receita corrente patrimonial: juros, aluguéis, dividendos) com o propósito ou a possibilidade de financiar suas despesas. Desdobram-se em: tributária, de contribuições patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços ou outras. Consideram-se também como receitas correntes ou recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinados a atender despesas classificáveis em despesas correntes.

RECEITA CORRENTE LÍQUIDA: Somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos:

.na União, os valores transferidos aos Estados e Municípios por determinação constitucional ou legal e as contribuições mencionadas na alínea a do inciso I e no inciso II do art. 195, e no artigo 239 da Constituição;

.nos estados, as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional;

.na União, nos Estados e Municípios, a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9º do art. 201 da Constituição.

RECEITA DE CAPITAL: São os recursos arrecadados para suprir o orçamento do órgão ou da entidade, provenientes da venda de bens permanentes, da constituição de dívidas (operações de crédito), amortizações de empréstimos concedidos ou transferências de outra esfera de governo para aplicação em capital. Considera-se, ainda, como receita de capital a parcela do superávit financeiro apurado em balanço patrimonial de exercício anterior, quando, no orçamento do exercício atual, for considerada fonte para abertura de crédito adicional em despesa de capital.

RECEITA EXTRA-ORÇAMENTÁRIA: é aquela que não integra o orçamento público. Sua arrecadação não depende de autorização legislativa, e é classificada em contas financeiras adequadas, existentes no plano de contas da entidade.

RECEITA LÍQUIDA REAL: Definição dada pela Resolução do Senado Federal nº. 96, de 15 de dezembro de 1989, que entende ser a receita realizada nos doze meses anteriores ao mês em que se estiver apurando, excluídas as receitas provenientes de operações de crédito e de alienação de bens. A referida Resolução dispõe sobre as operações de crédito internas e externas dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e de suas respectivas autarquias, inclusive concessão de garantias, seus limites e condições de autorização.

RECEITA ORÇAMENTÁRIA: Todo e qualquer ingresso de recursos de caráter não devolutivo auferido por entidade pública, para cobertura de despesas públicas (Manual de Receitas Públicas, Portaria STN/MF nº. 219, de 29-4-04, DOU de 3-5-04, p.36).

RECEITA PÚBLICA: é o recebimento de recursos pelos cofres públicos. Ingresso, entrada ou receita pública são, na verdade, expressões sinônimas, na terminologia de finanças públicas (ANGÉLICO, 1994). Recursos recebidos pelo governo, originários de seu desempenho ou derivados do setor privado. Como se sabe, a receita pública subdivide-se em duas espécies: receita originária e receita derivada.

RECEITAS TRANSFERIDAS – são as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender a despesas de manutenção e funcionamento, conforme condições estabelecidas pela entidade repassadora, ou pela própria administração da entidade, de acordo com suas necessidades.

RECOLHIMENTO: estágio da receita onde os recursos obtidos são entregues a Fazenda Pública.

RECURSOS PARA ABERTURA DE CRÉDITOS ADICIONAIS: Superávit Financeiro - apurado em balanço patrimonial do exercício anterior calculado pela diferença positiva entre Ativo Financeiro e Passivo Financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de créditos a eles vinculadas, a fim de permitir um superávit líquido. Provenientes do Excesso de Arrecadação - calculado pelo saldo positivo das diferenças acumuladas, mês a mês, entre a arrecadação global prevista e a realizada, considerando-se, ainda, a tendência do exercício, deduzindo-se a importância dos créditos extraordinários abertos no exercício. Resultado de Anulação Parcial ou Total de Dotações Orçamentárias ou de Créditos Especiais - compensações em função das disponibilidades existentes, indicando o código da despesa. O Produto de Operações de Crédito - autorizadas de forma a possibilitar ao Poder Executivo realizá-las.

REGIME DE CAIXA: Modalidade contábil que considera para a apuração do resultado do exercício apenas os pagamentos e recebimentos ocorridos efetivamente no exercício.

REGIME DE COMPETÊNCIA: Modalidade contábil que considera os fatos contábeis ocorridos durante o exercício para fins de apuração dos resultados do mesmo.

REGIME MISTO: Modalidade contábil que combina regime de caixa e regime de competência para apuração dos resultados do exercício. É o regime adotado pela

Contabilidade Pública brasileira, dado que, por determinação legal, pertencem ao exercício as receitas nele e as despesas nele legalmente empenhadas (caixa para as receitas e competência para as despesas).

RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA: é o conjunto de informações para acompanhamento das atividades financeiras e de gestão; visa assegurar a transparência dos gastos públicos e a consecução das metas fiscais; se apresenta através de demonstrativos bimestrais com: Balanço Orçamentário (receitas e despesas, previstas e realizadas); demonstrativos de: execução das despesas executadas por função e subfunção; Receita Corrente Líquida; receitas e despesas previdenciárias; Resultado Nominal; Resultado Primário; restos a pagar por poder e órgão; receitas e despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino; despesas com saúde, receitas de operações de crédito e despesas de capital; projeção atuarial (para pensões e aposentados); receita de alienação de ativos e aplicação dos recursos; abrangerá todos os poderes, será publicado até 30 dias do encerramento de cada bimestre, seu descumprimento impede o recebimento de recursos estaduais e federais.

REPASSE: Transferência financeira que uma Unidade Gestora faz para outra Unidade Gestora de outro órgão público incluído no orçamento.

RESTOS A PAGAR: Consideram-se restos a pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas (Lei n 4.320/64). As processadas são aquelas que já passaram pelo processo normal de liquidação; ou seja, o bem já foi entregue ou o serviço prestado. não processada porque cumpriu apenas a formalidade da emissão do empenho, mas não existe produto (não recebeu o bem ou o serviço). Será considerada despesa por inscrição em resto a pagar, cuja liquidação efetiva ocorrerá no exercício seguinte.

SERVIÇO DA DÍVIDA: classificação funcional do orçamento que compreende juros, encargos e amortizações das dívidas interna ou externa, com vencimento no correspondente exercício. Os serviços da dívida são classificados como "Operações Especiais" na função "Encargos Especiais", desdobrada em subfunção distinta, separando a dívida interna da externa. Atenção para não confundir "serviço da dívida" com "encargo da dívida". Encargo da dívida é uma classificação econômica do orçamento, dentro de despesas correntes: juros e encargos da dívida (não considera as amortizações da dívida).

SISTEMAS CONTÁBEIS: Característica da conta que define a que sistema de contas pertence. As contas contábeis podem pertencer a um dos seguintes sistemas:

Sistema Orçamentário (SO): indica contas contábeis dos grupos Ativo e Passivo Compensado, relativas ao controle da execução do orçamento, em todos os seus estágios, ao nível da Lei Orçamentária Anual.

Sistema de Compensação (SC): indica contas contábeis dos grupos Ativo e Passivo Compensado, com função precípua de controle de atos que não afetam o Patrimônio Líquido no momento, mas podem afetar no futuro.

Sistema Financeiro (SF): indica as contas contábeis que possuem relação direta com ativos e passivos financeiros. São as contas de disponibilidades financeiras, receitas, despesas e as relacionadas com ela.

Sistema Patrimonial (SP): indica as contas não financeiras pertencentes às classes do Ativo e Passivo, bem como as de resultado que não interferem diretamente na composição das disponibilidades financeiras e obrigações pendentes ou em circulação.

SISTEMA INTEGRADO DE ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA DO GOVERNO FEDERAL (SIAFI): sistema informatizado que processa e controla a execução orçamentária

e financeira dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal no universo dos orçamentos fiscal e da seguridade social, além de representar o sistema oficial de contabilidade do Governo Federal.

SUBFUNÇÃO: a subfunção representa uma partição da função, que visa a agregar determinado subconjunto de despesas do setor público. Em verdade, a subfunção identifica a natureza básica das ações que se aglutinam em torno das funções podendo, inclusive, ser combinadas com funções diferentes daquelas a que estão diretamente relacionadas.

SUB-REPASSE: Importância que a unidade orçamentária transfere a outra unidade orçamentária ou administrativa do mesmo Ministério ou Órgão cuja figura esta ligada a provisão.

SUPERÁVIT FINANCEIRO: Diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro do Balanço Patrimonial.

SUPERÁVIT ORÇAMENTÁRIO: diferença positiva entre receita realizada e despesa executada do Balanço Orçamentário

SUPERÁVIT PATRIMONIAL: diferença a maior entre as Variações Positivas e as Variações Negativas da Demonstração das Variações Patrimoniais.

SUPERVENIÊNCIAS ATIVAS: denominação dos fatos administrativos não-financeiros que provocam aumento do Ativo com reflexo no Patrimônio Líquido da entidade. As superveniências ativas estão caracterizadas no Plano de Contas na classe 6 - Resultado Aumentativo (do patrimônio líquido), grupo 2 - Extra-orçamentárias, subgrupo 3 - Acréscimo Patrimonial e figuram na Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP), como variações ativas independentes da execução orçamentária.

SUPERVENIÊNCIAS PASSIVAS: ocorrem por fatos inesperados e inevitáveis causando aumento do Passivo (aumento de obrigações) e diminuição do Patrimônio Líquido. As superveniências passivas estão caracterizadas no Plano de Contas na classe 5 - Resultado Diminutivo (do patrimônio líquido), grupo 2 - Extra-orçamentárias, subgrupo 3 - Decréscimo Patrimonial e figuram na Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP), como variações passivas independentes da execução orçamentária.

TABELA DE EVENTOS: instrumento utilizado pelas unidades gestoras no preenchimento das telas e/ou documentos de entrada no SIAFI, para transformar os atos e os fatos administrativos rotineiros em registros contábeis automáticos.

TRANSAÇÃO: corresponde a uma natureza de evento que foi efetivamente materializada, tanto nas ocorrências planejadas como nas realizadas. A transação ocorre quando o gestor toma uma decisão que envolva recursos econômicos consumidos ou gerados

UNIDADE GESTORA: é a unidade investida da faculdade de gerir recursos orçamentários sejam eles próprios ou objeto de descentralização

UNIDADE ORÇAMENTÁRIA: é o órgão ou agrupamento de serviço a que o Orçamento consigna dotações específicas para a realização de seus programas de governo e sobre os quais exerce o poder de disposição.

ANEXO 1 - BALANÇO ORÇAMENTÁRIO DA UFAM

TÍTULO: BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

ENTIDADE: 151039 – FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO AMAZONAS

Exercício: 2006 Emissão: 31/12/2006

RECEITA				DESPESA			
TÍTULOS	PREVISÃO	EXECUÇÃO	DIFERENÇA	TÍTULOS	FIXAÇÃO	EXECUÇÃO	DIFERENÇA
RECEITAS CORRENTES	2.618.994,00	3.362.674,56	-743.680,56	CREDITO ORÇAMENTÁRIO SUPL	226.453.059,00	202.087.647,76	24.365.411,24
RECEITA PATRIMONIAL	206.014,00	98.711,73	107.302,27	DESPESAS CORRENTES	213.745.474,00	199.130.134,23	14.615.339,77
RECEITA SERVIÇOS	2.408.805,00	3.262.393,18	-853.588,18	PESSOAL E ENCARGOS SOC.	182.910.905,00	172.390.276,00	10.520.629,00
TRANSFERENCIA CORRENTE	0,00	1.569,65	-1.569,65	OUTRAS DESPESAS CORRENT	30.834.569,00	26.739.858,23	4.094.710,77
OUTRAS REC CORRENTES	4.175,00	0,00	4.175,00	DESPESA DE CAPITAL	12.707.585,00	2.957.513,53	9.750.071,47
RECEITAS DE CAPITAL	0,00	39.618,32	-39.618,32	INVESTIMENTOS	12.707.585,00	2.957.513,53	9.750.071,47
ALIENAÇÃO DE BENS	0,00	39.618,32	-39.618,32				
SUBTOTAL (1)	2.618.994,00	3.402.292,88	-783.298,88	SUBTOTAL (1)	226.453.059,00	202.087.647,76	24.365.411,24
MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA	254.178.364,82	198.503.504,31	55.674.860,51	MOVIMENTAÇÃO DE CRÉDITO			
REPASSE	222.825.650,00	0,00	222.825.650,00	CREDITO ORÇAMENTÁRIO SUPL	31.352.714,82	31.913.142,06	-560.427,24
AUTORIZADO	31.352.714,82	0,00	31.352.714,82	DESPESAS CORRENTES	21.433.598,13	21.997.633,38	-564.035,25
DESCENTRALIZADO				PESSOAL E ENCARGOS SOC	-755.049,90	0,00	-755.049,90
				OUTRAS DESPESAS CORRENT	22.188.648,03	21.997.633,38	191.014,65
				DESPESAS DE CAPITAL	9.919.116,69	9.915.508,68	3.608,01
				INVESTIMENTOS	9.919.116,69	9.915.508,68	3.608,01
SUBTOTAL (2)	254.178.364,82	198.503.504,31	55.674.860,51	SUBTOTAL (2)	31.352.714,82	31.913.142,06	-560.427,24
TOTAL (1+2)	256.797.358,82	201.905.797,19	54.891.561,63	TOTAL (1+2)	257.805.773,82	234.000.789,82	23.804.984,00
DEFICIT TOTAL		32.094.992,63	-32.094.992,63	SUPERAVIT TOTAL			
TOTAL GERAL	256.797.358,82	234.000.789,82	22.796.569,00	TOTAL GERAL	257.805.773,82	234.000.789,82	23.804.984,00

ANEXO 2 - BALANÇO FINANCEIRO DA UFAM

TÍTULO: BALANÇO FINANCEIRO

ENTIDADE: 151039 – FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO AMAZONAS

Exercício: 2006 Emissão: 31/12/2006

INGRESSO		DISPÊNDIO	
TÍTULOS	2006	TÍTULOS	2006
RECEITAS CORRENTES	3.362.674,56	DESPESAS CORRENTES	221.127.767,61
RECEITA PATRIMONIAL	98.711,73	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	151.990.138,40
RECEITA DE SERVIÇOS	3.262.393,18	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	46.686.886,03
OUTRAS TRANSFERÊNCIAS	1.569,65	OUTRAS DESPESAS	46.686.886,03
DEDUÇÕES DA RECEITA	0,00	DESPESAS ENTRE ORGAOS DO ORÇAMENTO	22.450.743,18
RECEITA DE CAPITAL	39.618,32	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	20.400.137,60
ALIENAÇÃO DE BENS	39.618,32	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	2.050.605,58
TRANSFERÊNCIAS RECEBIDAS	200.455.373,70	DESPESAS DE CAPITAL	12.873.022,21
TRANSFERÊNCIAS ORÇAMENTÁRIAS	200.455.283,70	INVESTIMENTOS	12.873.022,21
REPASSE RECEBIDO	200.455.283,70	TRANSFERÊNCIAS CONCEDIDAS	1.951.869,39
TRANSFERÊNCIAS EXTRA-ORÇAMENTÁRIA	90,00	TRANSFERÊNCIAS ORÇAMENTARIAS	1.951.779,39
ORDEM DE TRANSFERÊNCIA RECEBIDA	90,00	VALORES DIFERIDOS – INSCRIÇÃO	1.951.779,39
RECEBIMENTO DE TRANSFER. CONCEDIDA	90,00	TRANSFERÊNCIAS EXTRA-ORÇAMENTARIAS	90,00
TRANSFERÊNCIAS DIVERSAS RECEBIDAS	0,00	ORDEM DE TRANSFERÊNCIA CONCEDIDA	90,00
INGRESSOS EXTRA-ORÇAMENTÁRIA	132.469.750,03	DEVOLUÇÃO DE TRANSFER. RECEBIDAS	90,00
VALORES EM CIRCULAÇÃO	40.176.797,06	TRANSFERÊNCIAS DIVERSAS CONCEDIDAS	0,00
RECURSOS ESPECIAIS A RECEBER	40.101.975,98	DISPÊNDIO EXTRA-ORÇAMENTARIOS	100.249.670,09
VALORES EM TRÂNSITO REALIZÁVEIS	3.039,70	VALORES EM CIRCULAÇÃO	54.971.963,76
RECURSOS DA UNIÃO	71.119,40	RECURSOS ESPECIAIS A RECEBER	53.528.374,14
RECURSOS VINCULADOS	661,98	VALORES EM TRÂNSITO REALIZÁVEIS	505,68
VALORES A CLASSIFICAR	0,00	RECURSOS DA UNIAO	1.442.421,96
RECEITA A CLASSIFICAR	0,00	RECURSOS VINCULADOS	661,98
RECEITAS REALIZAV. EXERC. SEGUINTE	0,00	VALORES A CLASSIFICAR	5.889,07
VALORES PENDENTES A CURTO PRAZO	1.951.779,39	RECEITA A CLASSIFICAR	5.889,07
VALORES DIFERIDOS	1.951.779,39	VALORES PENDENTES A CURTO PRAZO	529.527,28
DEPÓSITOS	192.889,17	VALORES DIFERIDOS	529.527,28
CONSIGNAÇÕES	16.682,29	DEPÓSITOS	266.223,98
DEPÓSITOS DE DIVERSAS ORIGENS	176.206,88	CONSIGNAÇÕES	54.872,30
OBRIGAÇÕES EM CIRCULAÇÃO	42.545.808,95	DEPÓSITO DE DIVERSAS ORIGENS	211.351,68
FORNECEDORES	4.712.670,79	OBRIGAÇÕES EM CIRCULAÇÃO	27.242.507,92
DO EXERCÍCIO	601.964,97	FORNECEDORES	2.371.754,05
DE EXERCÍCIO ANTERIOR	57.804,01	DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	225.751,54
CONVENIOS A PAGAR	4.052.901,81	CONVENIOS A PAGAR	2.146.002,51
PESSOAL E ENCARGOS A PAGAR	9.459.173,12	PESSOAL E ENCARGOS A PAGAR	5.287.522,39
RESTOS A PAGAR	28.371.968,95	RPS NÃO PROCESSADOS – INSCRIÇÃO	19.581.789,41
NÃO PROCESSADOS A LIQUIDAR	26.208.334,26	OUTRAS OBRIGAÇÕES	1.442,07
CANCELADO	2.163.634,69	AJUSTES DE DIREITOS E OBRIGAÇÕES	17.233.558,08
OUTRAS OBRIGAÇÕES	1.996,09	BAIXA DE DIREITOS	16.965.414,85
RECEITA EXTRA-ORÇAMENTÁRIA	0,00	CREDITOS DIVERSOS A RECEBER	16.965.414,85
RESTITUIÇÃO DE RECEITAS FEDERAIS	0,00	INCORPORAÇÃO DE OBRIGAÇÕES	0,00
AJUSTES DE DIREITOS E OBRIGAÇÕES	47.602.475,46	EXERCÍCIOS ANTERIORES	0,00
INCORPORAÇÃO DE DIREITOS	46.749.036,66	AJUSTES DE OBRIGAÇÕES	268.143,23
CREDITOS DIVERSOS A RECEBER	46.749.036,66	AJUSTES FINANCEIROS A DÉBITO	268.143,23
DESINCORPORAÇÃO DE OBRIGAÇÕES	323.911,52	DISPONIBILIDADE P/ O PERÍODO SEGUINTE	653.899,83
EXERCÍCIOS ANTERIORES	323.911,52	CONTA ÚNICA DO RESOURO NACIONAL	494.457,80
AJUSTES DE CREDITOS	529.527,28	OUTRAS DISPONIBILIDADE	159.442,03
AJUSTES FINANCEIROS A CREDITO	529.527,28		
DISPONIBILIDADE DO PERÍODO ANT	528.812,52		
COTA ÚNICA DO TESOURO NACIONAL	369.370,49		
OUTRAS DISPONIBILIDADES	159.442,03		
TOTAL INGRESSOS	336.856.229,13	TOTAL DISPÊNDIOS	336.856.229,13

ANEXO 3 - BALANÇO PATRIMONIAL DA UFAM

TÍTULO: BALANÇO PATRIMONIAL
 ENTIDADE: 151039 – FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO AMAZONAS
 Exercício: 2006 Emissão: 31/12/2006

ATIVO		PASSIVO	
TÍTULOS	2006	TÍTULOS	2006
ATIVO FINANCEIRO	54.183.441,63	PASSIVO FINANCEIRO	42.597.962,22
DISPONIVEL	653.899,83	DEPOSITOS	264.008,57
DISPONIVEL EM MOEDA NACIONAL	653.899,83	CONSIGNAÇÕES	16.682,29
CREDITOS EM CIRCULAÇÃO	53.529.541,80	RECURSOS DO TESOUREO NACIONAL	71.119,40
CREDITOS A RECEBER	13.264.745,92	DEPOSITOS DE DIVERSAS ORIGENS	176.206,88
LIMITE DE SAQUE C/VINC. DE PAGAMENTO	7.422.955	OBRIGAÇÕES EM CIRCULAÇÃO	40.382.174,26
RECURSOS A RECEB. P/ PAGAMENTO DE RP	32.840.672,83	RESTOS A PAGAR PROCESSADOS	14.173.555,87
DEPÓSITOS REALIZÁVEIS A CURTO PRAZO	661,98	FORNECEDORES – DO EXERCICIO	601.964,97
VALORES EM TRANSITO REALIZAVEIS	505,68	FORNECEDORES – DO EXERC. ANTERIOR	57.804,01
ATIVO NÃO FINANCEIRO	233.553.839,93	CONVENIOS A PAGAR	4.052.901,81
REALIZAVEL A CURTO PRAZO	3.182.282,87	PESSOAL A PAGAR – DO EXERCICIO	188,01
CREDITOS EM, CIRCULAÇÃO	424.153,69	PESSOAL A PAGAR – DO EXERC. ANTER.	981.018,21
DIVERSOS RESPONSÁVEIS	0,01	PRECATORIOS	4.270.761,90
ADIANTAMENTOS CONCEDIDOS	424.153,68	ENCARGOS SOCIAIS A RECOLHER	4.207.205,00
BENS E VALORES EM CIRCULAÇÃO	2.758.129,18	DEBITOS DIVERSOS A PAGAR	1.711,96
ESTOQUES	2.758.129,18	RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS	26.208.334,26
VALORES PENDENTES A CURTO PRAZO	9.012.888,09	A LIQUIDAR	26.208.334,26
BENS/DIREITOS A INCORP. POR INSC. RP	9.012.888,09	OUTRAS OBRIGAÇÕES A PAGAR	284,13
REALIZAVEL A LONGO PRAZO	53.955,80	RECEITAS REALIZAV. NO EXERC. SEGUINTE	0,00
DEPOSITOS REALIZAVEIS A LONGO PRAZO	49.975,00	VALORES PENDENTES A CURTO PRAZO	1.951.779,39
RECURSOS VINCULADOS	49.975,00	REPASSE RECEBIDO DIFERIDO	1.951.779,39
CREDITOS REALIZAVEIS A LONGO PRAZO	3.980,80	PASSIVO NÃO FINANCEIRO	327.416,31
CREDITOS A RECEBER	3.980,80	OBRIGAÇÕES EM CIRCULAÇÃO	327.416,31
PERMANENTE	221.304.713,17	OUTROS DÉBITOS A PAGAR	327.416,31
INVESTIMENTOS	0,02	PASSIVO REAL	42.925.378,53
PARTICIPAÇÃO SOCIETARIA	0,02	PATRIMONIO LIQUIDO	244.811.903,03
IMOBILIZADO	221.304.713,15	PATRIMONIO/CAPITAL	18.483.057,40
BENS MOVEIS E IMOVEIS	221.300.360,34	LUCROS OU PREJUIZOS ACUMULADOS	226.380.845,63
BENS INTANGÍVEIS	4.352,81	PASSIVO COMPENSADO	147.355.601,23
ATIVO REAL	287.737.281,56	COMPENSAÇÕES PASSIVAS DIVERSAS	147.355.601,23
ATIVO COMPENSADO	147.355.601,23	VALORES, TITULOS BENS SOB RESPONSABIL.	53.972,66
COMPENSAÇÕES ATIVAS DIVERSAS	147.355.601,23	VALORES EM GARANTIA	139.765,18
RESPONSAB.. POR VALOR., TITULOS E BEN	53.972,66	DIREITOS E OBRIGAÇÕES CONVENIADOS	129.552.898,44
GARANTIAS DE VALORES	139.765,18	DIREITOS E OBRIGAÇÕES CONTRATADAS	7.505.333,07
DIREITOS E OBRIGAÇÕES CONVENIADOS	129.552.898,44	COMPENSAÇÕES DIVERSAS	10.103.631,88
DIREITOS E OBRIGAÇÕES CONTRATUAIS	7.505.333,07		
OUTRAS COMPENSAÇÕES	10.103.631,88		
TOTAL ATIVO	435.092.882,79	TOTAL PASSIVO	435.092.882,79

ANEXO 4 - DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DA UFAM

TÍTULO: DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS
 ENTIDADE: 151039 – FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO AMAZONAS
 Exercício: 2006 Emissão: 31/12/2006

VALORES ATIVAS		VARIAÇÕES PASSIVAS	
TÍTULOS	2006	TÍTULOS	2006
ORÇAMENTARIAS	221.524.791,77	ORÇAMENTARIAS	235.952.569,21
RECEITAS CORRENTES	3.362.674,56	DESPESAS CORRENTES	221.127.767,61
RECEITA PATRIMONIAL	98.711,73	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	151.990.138,40
RECEITA DE SERVIÇOS	3.262.393,18	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	46.686.886,03
OUTRAS TRANSFERÊNCIAS	1.569,65	DESPESAS ENTRE ÓRGÃOS DO ORÇAM.	22.450.743,18
DEDUÇÕES DA RECEITA	0,00	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	20.400.137,60
RECEITAS DE CAPITAL	39.618,32	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	2.050.605,58
ALIENAÇÃO DE BENS	39.618,32	DESPESAS DE CAPITAL	12.183.022,21
INTERFERÊNCIAS ATIVAS	200.455.283,70	INVESTIMENTOS	12.183.022,21
TRANSFERÊNCIAS FINANC. RECEBIDAS	200.455.283,70	INTERFERÊNCIAS PASSIVAS	1.951.779,39
REPASSE RECEBIDO	200.455.283,70	TRANSFERÊNCIAS FINANC. CONCEDID.	1.951.779,39
MUTAÇÕES ATIVAS	17.667.215,19	VALORES DIFERIDOS – INSCRIÇÃO	1.951.779,39
INCORPORAÇÕES DE ATIVOS	17.667.215,19	REPASSES PREVIDENC. CONCEDIDOS	0,00
AQUISIÇÕES DE BENS	7.111.490,77	RESULTADO EXTRA-ORÇAMENTARIO	38.695.603,81
INCORPORAÇÃO DE CREDITOS	593.982,91	INTERFERÊNCIAS PASSIVAS	90,00
BENS/DIR. A INCORP. PELA INSC. RP	9.961.741,51	TRANSFERÊNCIAS FINANC. CONCEDID.	90,00
RESULTADO EXTRA-ORÇAMENTARIO	52.259.549,96	MOVIMENTO DE FUNDOS A CREDITO	0,00
INTERFERÊNCIAS ATIVAS	90,00	DECRESCIMOS PATRIMONIAIS	38.695.513,81
TRANSFERÊNCIAS FINANC. RECEBIDAS	90,00	DESINCORPORAÇÕES DE ATIVOS	38.414.244,28
MOVIMENTO DE FUNDOS A DEBITO	0,00	BAIXA DE BENS MÓVEIS	6.087.156,06
ACRESCIMOS PATRIMONIAIS	52.259.459,96	BAIXA DE DIREITOS	17.546.734,91
INCORPORAÇÕES DE ATIVOS	49.242.386,47	BENS/DIREITOS A INCORP. PELA INSCR.	14.780.353,31
INCORPORAÇÃO DE BENS IMÓVEIS	672.203,14	AJUSTES DE BENS, VALOR. E CREDITOS	0,00
INCORPORAÇÃO DE BENS MOVEIS	1.819.287,87	DESVALORIZAÇÃO DE BENS	0,00
INCORPORAÇÃO DE DIREITOS	46.749.036,66	INCORPORAÇÃO DE PASSIVOS	13.126,30
DIFEREDO	1.858,80	AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	268.143,23
AJUSTES DE BENS, VALORES E CRÉDITOS	0,00	AJUSTES FINANCEIROS	
REAVALIZAÇÕES DE BENS	0,00	RESULTADO PATRIMONIAL	268.143,23
DESINCORPORAÇÃO DE PASSIVOS	2.487.546,21	SUPERAVIT	0,00
AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	529.527,28		0,00
AJUSTES FINANCEIROS	0,00		
AJUSTES NÃO FINANCEIROS	863.831,29		
RESULTADO PATRIMONIAL	863.831,29		
DÉFICIT			
TOTAL VARIAÇÕES ATIVAS	274.648.173,02	TOTAL VARIAÇÕES PASSIVAS	274.648.173,02

ANEXO 5 - BALANÇO ORÇAMENTÁRIO DA SUFRAMA

TÍTULO: BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

ENTIDADE: 20603 – SUPERINTENDENCIA DA ZONA FRANCA DE MANAUS

Exercício: 2006 Emissão: 31/12/2006

RECEITA				DESPESA			
TÍTULOS	PREVISÃO	EXECUÇÃO	DIFERENÇA	TÍTULOS	FIXAÇÃO	EXECUÇÃO	DIFERENÇA
RECEITAS CORRENTES	43.446.028,00	15.484.465,56	27.951.562,44	CREDITO ORÇAMENTÁRIO SUPL	347.606.785,00	155.493.307,01	192.113.477,99
RECEITA PATRIMONIAL	41.876.077,00	14.825.099,00	27.050.978,00	DESPESAS CORRENTES	118.138.641,00	128.252.174,37	-10.113.533,37
RECEITA SERVIÇOS	1.569.951,00	659.366,56	910.584,44	PESSOAL E ENCARGOS SOC.	23.713.693,00	22.464.627,91	1.249.065,09
OUTRAS REC CORRENTES	296.220,00	370.752,97	-74.532,97	OUTRAS DESPESAS CORRENT	94.424.948,00	105.787.546,46	-11.362.598,46
RECEITAS DE CAPITAL	296.220,00	370.752,97	-74.532,97	DESPESA DE CAPITAL	55.210.756,00	27.241.132,64	27.969.623,36
ALIENAÇÃO DE BENS				INVESTIMENTOS	55.210.756,00	27.241.132,64	27.969.623,36
				RESERVA DE CONTINGENTE	174.257.388,00	0,00	174.257.388,00
				CREDITOS EXTRAORDINARIOS	30.000.000,00	0,00	30.000.000,00
				DESPESAS CORRENTES	28.119.500,00	0,00	28.119.500,00
				OUTRAS DESPESAS CORRENT	28.119.500,00	0,00	28.119.500,00
				DESPESA DE CAPITAL	1.880.500,00	0,00	1.880.500,00
				INVESTIMENTOS	1.880.500,00	0,00	1.880.500,00
SUBTOTAL (1)	43.742.248,00	15.855.218,53	27.887.029,47	SUBTOTAL (1)	377.606.785,00	155.493.307,01	222.113.477,99
MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA				MOVIMENTAÇÃO DE CRÉDITO			
REPASSE	334.628.039,21	96.968.869,58	237.659.169,63	CREDITO ORÇAMENTÁRIO SUPL	763.502,21	1.837.582,00	-1.074.079,79
AUTORIZADO	333.864.537,00	0,00		DESPESAS CORRENTES	703.502,21	1.837.582,00	-1.134.079,79
DESCENTRALIZADO	763.502,21	0,00		PESSOAL E ENCARGOS SOC	-647.668,79	0,00	-647.668,79
				OUTRAS DESPESAS CORRENT	1.411.171,00	1.837.582,00	-426.411,00
SUBTOTAL (2)	334.628.039,21	96.968.869,58	237.659.169,63	SUBTOTAL (2)	763.502,21	1.837.582,00	-1.074.079,79
TOTAL (1+2)	378.370.287,21	112.824.088,11	265.546.199,10	TOTAL (1+2)	378.370.287,21	157.330.889,01	221.039.398,20
DEFICIT TOTAL		44.506.800,90	-44.506.800,90	SUPERAVIT TOTAL			
TOTAL GERAL	378.370.287,21	157.330.889,01	221.039.398,00	TOTAL GERAL	378.370.287,21	157.330.889,01	221.039.398,20

ANEXO 6 - BALANÇO FINANCEIRO DA SUFRAMA

TÍTULO: BALANÇO FINANCEIRO

ENTIDADE: 20603 – SUPERINTENDENCIA DA ZONA FRANCA DE MANAUS

Exercício: 2006 Emissão: 31/12/2006

INGRESSO		DISPÊNDIO	
TÍTULOS	2006	TÍTULOS	2006
RECEITAS CORRENTES	15.484.465,56	DESPESAS CORRENTES	130.089.756,37
RECEITA PATRIMONIAL	14.825.099,00	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	19.948.889,28
OUTRAS TRANSFERÊNCIAS	688.586,92	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	107.242.534,24
DEDUÇÕES DA RECEITA	29.220,36	TRANSFERÊNCIAS A ESTADOS E MUNICÍPIO	1.661.429,29
RECEITA DE CAPITAL	370.752,97	OUTRAS DESPESAS	105.581.104,95
ALIENAÇÃO DE BENS	370.752,97	DESPESAS ENTRE ORGAOS DO ORÇAMENTO	2.898.332,85
TRANSFERÊNCIAS RECEBIDAS	139.145.941,62	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	2.515.738,63
TRANSFERÊNCIAS ORÇAMENTÁRIAS	136.455.209,39	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	382.594,22
REPASSE RECEBIDO	106.509.325,25	DESPESAS DE CAPITAL	27.241.132,64
SUB-REPASSE RECEBIDO	0,00	INVESTIMENTOS	27.241.132,64
SUB-REPASSE RECEBIDO NO EXERCÍCIO	0,00	TRANSFERÊNCIAS CONCEDIDAS	39.489.234,69
VALORES DIFERIDOS – BAIXA	29.945.884,14	TRANSFERÊNCIAS ORÇAMENTARIAS	39.486.339,81
VALORES DIRERIDOS - INSCRIÇÃO	183.041,58	REPASSE CONCEDIDO	608.576,00
TRANSFERÊNCIAS EXTRA-ORÇAMENTÁRIA	2.690.732,23	SUB- REPASSE CONCEDIDO	0,00
ORDEM DE TRANSFERENCIA RECEBIDA	2.690.732,23	SUB- REPASSE CONCEDIDO NO EXERC.	0,00
RECEBIMENTO DE TRANSFER. CONCEDIDA	2.690.732,23	VALORES DIFERIDOS – BAIXA	183.041,58
TRANSFERÊNCIAS DIVERSAS RECEBIDAS	0,00	VALORES DIFERIDOS – INSCRIÇÃO	38.694.722,23
INGRESSOS EXTRA-ORÇAMENTÁRIA	126.412.210,62	REPASSES PREVIDENCIARIOS CONCEDIDO – RPPS	0,00
VALORES EM CIRCULAÇÃO	8.558.752,30	TRANSFERÊNCIAS EXTRA-ORÇAMENTARIAS	2.894,88
RECURSOS ESPECIAIS A RECEBER	6.787.988,11	ORDEM DE TRANSFERENCIA CONCEDIDA	0,00
RECURSOS DA UNIÃO	1.770.764,19	TRANSFERÊNCIAS CONCEDIDAS	0,00
VALORES PENDENTES A CURTO PRAZO	38.877.763,81	DEVOLUÇÃO DE TRANSFERENCIA RECEBIDAS	0,00
VALORES DIFERIDOS	38.877.763,81	TRANSFERÊNCIAS DIVERSAS CONCEDIDAS	2.894,88
DEPÓSITOS	26.146,25	DISPENDIO EXTRA-ORÇAMENTARIOS	114.791.264,81
CONSIGNAÇÕES	0,00	VALORES EM CIRCULAÇÃO	30.867.749,38
DEPOSITOS DE DIVERSAS ORIGENS	26.146,25	RECURSOS ESPECIAIS A RECEBER	30.867.749,38
OBRIGAÇÕES EM CIRCULAÇÃO	21.723.340,33	RECURSOS DA UNIAO	0,00
FORNECEDORES	13.352.457,65	VALORES PENDENTES A CURTO PRAZO	30.172.441,38
DO EXERCÍCIO	873.738,80	VALORES DIFERIDOS	30.172.441,38
DE EXERCÍCIO ANTERIOR	117.327,91	DEPOSITOS	70.926,92
CONVENIOS A PAGAR	12.361.390,94	CONSIGNAÇÕES	60.564,67
PESSOAL E ENCAGOS A PAGAR	0,00	DEPOSITOS DE DIVERSAS ORIGENS	10.362,25
RESTOS A PAGAR	8.064.763,98	OBRIGAÇÕES EM CIRCULAÇÃO	49.862.454,48
NÃO PROCESSADOS A LIQUIDAR	6.533.611,14	FORNECEDORES	2.294.526,02
CANCELADO	1.531.152,84	DE EXERCICIOS ANTERIORES	1.423.376,90
RECURSOS A LIBERAR POR TRANSFERENCIA	300.316,00	CONVENIOS A PAGAR	871.149,12
RECURSOS A LIBERAR PARA PAGAMT DE PR	732,23	PESSOAL E ENCARGOS A PAGAR	1.476.245,89
OUTRAS OBRIGAÇÕES	5.070,47	RP'S NÃO PROCESSADOS – INSCRIÇÃO	40.786.578,04
RECEITA EXTRA-ORÇAMENTÁRIA	2.894,88	RECURSOS A LIBERAR POR TRANSFERENCIA	300.316,00
RESTITUIÇÃO DE RECEITAS FEDERAIS	2.894,88	RECURSOS A LIBERAR PARA PAGAMENTO DE RP	4.990.732,23
AJUSTES DE DIREITOS E OBRIGAÇÕES	57.223.313,05	OUTRAS OBRIGAÇÕES	14.056,30
INCORPORAÇÃO DE DIREITOS	18.487.176,10	AJUSTES DE DIREITOS E OBRIGAÇÕES	4.000.732,23
CREDITOS DIVERSOS A RECEBER	18.487.176,10	INCORPORAÇÃO DE OBRIGAÇÕES	4.000.732,23
DESINCORPORAÇÃO DE OBRIGAÇÕES	38.736.136,95	RECURSOS DIVERSOS A LIBERAR	4.000.732,23
EXERCICIOS ANTERIORES	2.977,70	AJUSTES DE OBRIGAÇÕES	0,00
RECURSOS DIVERSOS A LIBERAR	38.733.159,25	AJUSTES FINANCEIROS A DÉBITO	0,00
DISPONIBILIDADE DO PERÍODO ANT	114.758.518,07	DISPONIBILIDADE P/ O PERÍODO SEGUINTE	84.560.502,33
COTA ÚNICA DO TESOUREO NACIONAL	114.626.706,53	CONTA ÚNICA DO TESOUREO NACIONAL	84.334.764,12
OUTRAS DISPONIBILIDADES	131.811,54	OUTRAS DISPONIBILIDADES	225.738,21
TOTAL INGRESSOS	396.171.888,84	TOTAL DISPENDIOS	396.171.888,84

ANEXO 7 - BALANÇO PATRIMONIAL DA SUFRAMA

TÍTULO: BALANÇO PATRIMONIAL

ENTIDADE: 20603 – SUPERINTENDENCIA DA ZONA FRANCA DE MANAUS

Exercício: 2006 Emissão: 31/12/2006

ATIVO		PASSIVO	
TÍTULOS	2006	TÍTULOS	2006
ATIVO FINANCEIRO	115.428.251,71	PASSIVO FINANCEIRO	60.683.820,16
DISPONIVEL	84.560.502,33	DEPÓSITOS	1.796.910,44
DISPONIVEL EM MOEDA NACIONAL	84.506.502,33	CONSIGNAÇÕES	0,00
CRÉDITOS EM CIRCULAÇÃO	30.867.749,38	RECURSOS DO TESOUREO NACIONAL	1.770.764,19
CRÉDITOS A RECEBER	1.837.582,00	DEPÓSITOS DE DIVERSAS ORIGENS	26.146,25
LIMITE DE SAQUE C/VINC. DE PAGAMENT	12.380.573,28	OBRIGAÇÕES EM CIRCULAÇÃO	20.192.187,49
RECURSOS A RECEB PARA PAGAM. DE RP	16.649.594,10	RESTOS A PAGAR PROCESSADOS	13.357.528,12
ATIVO NÃO FINANCEIRO	139.063.471,75	FORNECEDORES – DO EXERCICIO	873.738,80
REALIZAVEL A CURTO PRAZO	29.739.376,48	FORNECEDORES – DO EXER. ANTERIOR	117.327,91
CREDITOS EM, CIRCULAÇÃO	29.339.061,60	CONVENIOS A PAGAR	12.361.390,94
DIVERSOS RESPONSAVEIS	29.339.061,60	CONTRATO DE PROGR DE REPAS A PAGAR	732,23
BENS E VALORES EM CIRCULAÇÃO	400.314,88	PESSOAL A PAGAR – DO EXERCICIO	0,00
ESTOQUES	400.314,88	DEBITOS DIVERSOS A PAGAR	5.070,47
VALORES PENDENTES A CURTO PRAZO	1.693.788,20	RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS	6.533.611,14
VALORES DIFERIDOS	183.041,58	A LIQUIDAR	6.533.611,14
BENS/DIREITOS A INCORP. POR INSC. RP	1.510.746,62	RECURSOS ESPECIAIS A LIB.P/ TRANSFER	300.316,00
REALIZAVEL A LONGO PRAZO	2.169.853,48	RECURSOS A LIBERAR PARA PAGAM DE RP	732,23
DEPOSITOS REALIZAV. A LONGO PRAZO	23,21	VALORES PENDENTES A CURTO PRAZO	38.694.722,23
DEPOSITOS COMPULSORIOS	23,21	REPASSE RECEBIDO DIFERIDO	38.694.722,23
CRÉDITOS REALIZAVEIS A LONGO PRAZO	2.169.830,27	PASSIVO REAL	60.683.820,16
CRÉDITOS DA UNIÃO, ESTAD. E MUNIC	2.107.133,97	PATRIMONIO LIQUIDO	193.807.903,30
EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS	51.549,16	PATRIMONIO/CAPITAL	141.284.549,30
CREDITOS A RECEBER	11.147,14	LUCROS OU PREJUIZOS ACUMULADOS	52.523.354,00
PERMANENTE	105.460.453,59	PASSIVO COMPENSADO	700.176.301,35
INVESTIMENTOS	538,47	COMPENSAÇÕES PASSIVAS DIVERSAS	700.176.301,35
PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA	538,47	VALORES, TITULOS BENS SOB RESPONSABIL.	25.467,76
IMOBILIZADO	105.459.915,12	DIREITOS E OBRIGAÇÕES CONVENIADOS	650.210.633,98
BENS MOVEIS E IMOVEIS	105.445.625,78	DIREITOS E OBRIGAÇÕES CONTRATADAS	49.940.199,61
BENS INTANGIVEIS	14.289,34	COMPENSAÇÕES DIVERSAS	0,00
ATIVO REAL	254.491.723,46		
ATIVO COMPENSADO	700.176.301,35		
COMPENSAÇÕES ATIVAS DIVERSAS	700.176.301,35		
RESPONS POR VALORES, TITUL. E BENS	25.467,76		
DIREITOS E OBRIGAÇÕES CONVENIADOS	650.210.633,98		
DIREITOS E OBRIGAÇÕES CONTRATUAIS	49.940.199,61		
OUTRAS COMPENSAÇÕES	0,00		
TOTAL ATIVO	954.668.024,81	TOTAL PASSIVO	954.668.024,81

ANEXO 8 - DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DA SUFRAMA

TÍTULO: DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

ENTIDADE: 20603 – SUPERINTENDENCIA DA ZONA FRANCA DE MANAUS

Exercício: 2006 Emissão: 31/12/2006

VALORES ATIVAS		VARIAÇÕES PASSIVAS	
TÍTULOS	2006	TÍTULOS	2006
ORÇAMENTARIAS	162.676.593,92	ORÇAMENTARIAS	197.075.377,79
RECEITAS CORRENTES	15.484.465,56	DESPESAS CORRENTES	130.089.756,37
RECEITA PATRIMONIAL	14.825.099,00	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	19.948.889,28
OUTRAS RECEITAS CORRENTES	688.586,92	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	107.242.534,24
DEDUÇÕES DA RECEITA	-29.220,36	DESPESAS ENTRE ÓRGÃOS DO ORÇAM.	2.898.232,85
RECEITAS DE CAPITAL	370.752,97	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	2.515.738,63
ALIENAÇÃO DE BENS	370.752,97	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	382.594,22
INTERFERENCIAS ATIVAS	136.455.209,39	DESPESAS DE CAPITAL	27.241.132,64
TRANSFERENCIAS FINANC. RECEBIDAS	136.455.209,39	INVESTIMENTOS	27.241.132,64
REPASSE RECEBIDO	106.509.325,25	INTERFERENCIAS PASSIVAS	39.486.339,81
VALORES DIFERIDOS – BAIXA	29.762.842,56	TRANSFERENCIAS FINANC. CONCEDID.	39.486.339,81
VALORES DIFERIDOS - INSCRIÇÃO	183.041,58	REPASSE CONCEDIDO	608.576,00
MUTAÇÕES ATIVAS	10.366.166,00	SUB – REPASSE CONCEDIDO	0,00
INCORPORAÇÕES DE ATIVOS	10.366.166,00	VALORES DIFERIDOS – BAIXA	183.041,58
AQUISIÇÕES DE BENS	7.340.705,54	VALORES DIFERIDOS – INSCRIÇÃO	38.694.722,23
INCORPORAÇÃO DE CREDITOS	1.405.477,80	REPASSES PREVIDENC. CONCEDIDOS	0,00
BENS/DIR. A INCORP. PELA INSC. RP	1.619.982,66	MUTAÇÕES PASSIVAS	258.148,97
RESULTADO EXTRA-ORÇAMENTARIO	68.791.339,13	DESINCORPORAÇÃO DE ATIVOS	258.148,97
INTERFERENCIAS ATIVAS	2.693.627,11	LIQUIDAÇÃO DE CREDITOS	258.148,97
TRANSFERENCIAS FINANC. RECEBIDAS	2.693.627,11	RESULTADO EXTRA-ORÇAMENTARIO	59.756.445,29
MOVIMENTO DE FUNDOS A DEBITO	0,00	INTERFERENCIAS PASSIVAS	2.894,88
ACRESCIMOS PATRIMONIAIS	66.097.712,02	TRANSFERENCIAS FINANC. CONCEDID.	0,00
INCORPORAÇÕES DE ATIVOS	24.883.142,48	MOVIMENTO DE FUNDOS A CREDITO	2.894,88
INCORPORAÇÃO DE BENS IMÓVEIS	252.325,49	DECRESCIMOS PATRIMONIAIS	59.753.550,41
INCORPORAÇÃO DE BENS MOVEIS	164.167,10	DESINCORPORAÇÕES DE ATIVOS	45.543.463,22
INCORPORAÇÃO DE DIREITOS	24.466.649,89	BAIXA DE BENS IMÓVEIS	4.618.580,22
AJUSTES DE BENS, VALORES E CRÉDITOS	947.279,75	BAIXA DE BENS MÓVEIS	2.482.528,49
REAVALIZAÇÕES DE BENS	523.862,89	BAIXA DE DIREITOS	4.223.950,91
AJUSTES DE CRÉDITOS	423.416,86	BENS/DIREITOS A INCORP. PELA INSCR.	34.218.403,60
DESINCORPORAÇÃO DE PASSIVOS	40.267.289,79	INCORPORAÇÃO DE PASSIVOS	14.209.605,64
RESULTADO PATRIMONIAL	25.363.890,03	AJUSTES DE EXERCICIOS ANTERIORES	481,55
DÉFICIT	25.363.890,03	AJUSTES FINANCEIROS	0,00
		AJUSTES NÃO FINANCEIROS	481,55
		RESULTADO PATRIMONIAL	0,00
		SUPERAVIT	0,00
TOTAL VARIAÇÕES ATIVAS	256.831.823,08	TOTAL VARIAÇÕES PASSIVAS	256.831.823,08

ANEXO 9 - BALANÇO ORÇAMENTÁRIO DO CEFET

TÍTULO: BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

ENTIDADE: 153006 – CENTRO FEDERAL DE EDUCAÇÃO TECNOLÓGICA/AM

Exercício: 2006 Emissão: 31/12/2006

RECEITA				DESPESA			
TÍTULOS	PREVISÃO	EXECUÇÃO	DIFERENÇA	TÍTULOS	FIXAÇÃO	EXECUÇÃO	DIFERENÇA
RECEITAS CORRENTES	265.694,00	239.384,34	26.309,66	CREDITO ORÇAMENTÁRIO SUPL	42.135.374,00	35.706.291,28	6.429.082,72
RECEITA PATRIMONIAL	24.904,00	22.531,34	2.372,66	DESPESAS CORRENTES	36.178.665,00	34.799.582,28	1.379.082,72
RECEITA SERVIÇOS	240.790,00	216.853,00	23.937,00	PESSOAL E ENCARGOS SOC.	30.452.604,00	29.322.753,55	1.129.850,45
				OUTRAS DESPESAS CORRENT	5.726.061,00	5.476.828,73	249.232,27
				DESPESA DE CAPITAL	5.956.709,00	906.709,00	5.050.000,00
				INVESTIMENTOS	5.956.709,00	906.709,00	5.050.000,00
SUBTOTAL (1)	265.694,00	239.384,34	26.309,66	SUBTOTAL (1)	42.135.374,00	35.706.291,28	6.429.082,72
MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA				MOVIMENTAÇÃO DE CRÉDITO			
REPASSE	42.742.859,69	33.904.678,74	8.838.180,95	CREDITO ORÇAMENTÁRIO SUPL	873.179,69	1.597.782,63	-724.602,94
AUTORIZADO	41.869.680,00	0,00	41.869.680,00	DESPESAS CORRENTES	20.411,69	745.014,63	-724.602,94
DESCENTRALIZADO	873.179,69	0,00	873.179,69	PESSOAL E ENCARGOS SOC	-724.602,94	0,00	-724.602,94
				OUTRAS DESPESAS CORRENT	745.014,63	745.014,63	0,00
				DESPESAS DE CAPITAL	852.768,00	852.768,00	0,00
				INVESTIMENTOS	852.768,00	852.768,00	0,00
SUBTOTAL (2)	42.742.859,69	33.904.678,74	8.838.180,95	SUBTOTAL (2)	873.179,69	1.597.782,63	-724.602,94
TOTAL (1+2)	43.008.553,69	34.144.063,08	8.864.490,61	TOTAL (1+2)	43.008.553,69	37.304.073,91	5.704.479,78
DEFICIT TOTAL		3.160.010,83	-3.160.010,83	SUPERAVIT TOTAL			
TOTAL GERAL	43.008.553,69	37.304.073,91	5.704.479,78	TOTAL GERAL	43.008.553,69	37.304.073,91	5.704.479,78

ANEXO 10 - BALANÇO FINANCEIRO DO CEFET

TÍTULO: BALANÇO FINANCEIRO

ENTIDADE: 153006 – CENTRO FEDERAL DE EDUCAÇÃO TECNOLÓGICA/AM

Exercício: 2006 Emissão: 31/12/2006

INGRESSO		DISPÊNDIO	
TÍTULOS	2006	TÍTULOS	2006
RECEITAS CORRENTES	239.384,34	DESPESAS CORRENTES	35.544.596,91
RECEITA PATRIMONIAL	22.531,34	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	25.840.496,47
RECEITA DE SERVIÇOS	216.853,00	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	6.127.984,86
TRANSFERÊNCIAS RECEBIDAS	35.731.853,10	OUTRAS DESPESAS	6.127.984,86
TRANSFERÊNCIAS ORÇAMENTÁRIAS	35.731.853,10	DESPES ENTRE ÓRGÃOS DO ORÇAMENTO	3.576.115,58
REPASSE RECEBIDO	35.731.853,10	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	3.482.257,08
TRANSFERÊNCIAS EXTRA-ORÇAMENTÁRIAS	0,00	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	93.858,50
TRANSFERÊNCIAS DIVERSAS RECEBIDAS	0,00	DESPESAS DE CAPITAL	1.759.477,00
INGRESSOS EXTRA-ORÇAMENTÁRIOS	17.540.078,24	INVESTIMENTOS	1.759.477,00
VALORES EM CIRCULAÇÃO	7.840.361,12	TRANSFERÊNCIAS CONCEDIDAS	1.880.522,57
RECURSOS ESPECIAIS A RECEBER	7.804.154,62	TRANSFERÊNCIAS ORÇAMENTÁRIAS	1.869.367,88
VALORES EM TRANSITO REALIZÁVEIS	8.384,94	VALORES DIFERIDOS – INSCRIÇÃO	1.827.174,36
RECURSOS DA UNIÃO	27.821,56	REPAS PREVIDENC CONCEDIDOS – RPPS	42.193,52
VALORES PENDENTES A CURTO PRAZO	1.827.174,36	TRANSFERENC EXTRA-ORÇAMENTARIAS	11.154,69
VALORES DIFERIDOS	1.827.174,36	ORDEM DE TRANSFERENC. CONCEDIDA	11.154,69
DEPÓSITOS	16.555,67	DEVOLUÇÃO DE TRANSFER. RECEBIDAS	11.154,69
CONSIGNAÇÕES	0,01	TRANSFERENC. DIVERSAS CONCEDIDAS	0,00
DEPOSITOS DE DIVERSAS ORIGENS	16.555,66	DISPENDIO EXTRA-ORÇAMENTARIOS	14.326.719,20
OBRIGAÇÕES EM CIRCULAÇÃO	3.949.171,33	VALORES EM CIRCULAÇÃO	6.402.212,18
FORNECEDORES	401.828,16	RECURSOS ESPECIAIS A RECEBER	6.359.863,24
DO EXERCÍCIO	396.241,58	VALORES EM TRANSITO REALIZAVEIS	0,00
DE EXERCÍCIO ANTERIOR	5.586,58	RECURSOS DA UNIAO	42.348,94
RESTOS A PAGAR	3.535.359,96	VALORES PENDENTES A CURTO PRAZO	832.390,42
NÃO PROCESSADOS A LIQUIDAR	3.494.010,88	VALORES DIFERIDOS	832.390,42
CANCELADO	41.349,08	DEPOSITOS	16.555,67
VALORES EM TRANSITO	828,52	CONSIGNAÇÕES	0,01
RECURSOS A LIBERAR POR TRANSFERENCIA	11.154,69	DEPOSITOS DE DIVERSAS ORIGENS	16.555,66
RECEITA EXTRA-ORÇAMENTÁRIA	0,00	OBRIGAÇÕES EM CIRCULAÇÃO	6.294.886,18
RESTITUIÇÃO DE RECEITAS FEDERAIS	0,00	FORNECEDORES	82.009,60
AJUSTES DE DIREITOS E OBRIGAÇÕES	3.906.815,76	DE EXERCICIOS ANTERIORES	82.009,60
INCORPORAÇÃO DE DIREITOS	3.074.425,34	RPS NÃO PROCESSADOS – INSCRIÇÃO	6.211.633,44
CREDITOS DIVERSOS A RECEBER	3.074.425,34	VALORES EM TRANSITO	1.243,14
AJUSTES DE CREDITOS	832.390,42	AJUSTES DE DIREITOS E OBRIGAÇÕES	780.674,75
AJUSTES FINANCEIROS A CREDITO	832.390,42	BAIXA DE DIREITOS	780.674,75
		CREDITOS DIVERSOS A RECEBER	780.674,75
TOTAL INGRESSOS	53.511.315,68	TOTAL DISPENDIOS	53.511.315,68

ANEXO 11 - BALANÇO PATRIMONIAL DO CEFET

TÍTULO: BALANÇO PATRIMONIAL

ENTIDADE: 153006 – CENTRO FEDERAL DE EDUCAÇÃO TECNOLÓGICA/AM

Exercício: 2006 Emissão: 31/12/2006

ATIVO		PASSIVO	
TÍTULOS	2006	TÍTULOS	2006
ATIVO FINANCEIRO	6.359.863,24	PASSIVO FINANCEIRO	5.779.373,84
CREDITOS EM CIRCULAÇÃO	6.359.863,24	DEPOSITOS	44.377,23
CREDITOS A RECEBER	4.309.692,32	CONSIGNAÇÕES	0,01
LIMITE DE SAQUE C/VINC. DE PAGAMENTO	211.080,43	RECURSOS DO TESOUREO NACIONAL	27.821,56
RECURSOS A RECEBER PARA PAG. DE RP	1.839.090,49	DEPOSITOS DE DIVERSAS ORIGENS	16.555,66
VALORES EM TRANSITO REALIZAVEIS	0,00	OBRIGAÇÕES EM CIRCULAÇÃO	3.907.822,25
ATIVO NÃO FINANCEIRO	55.482.602,28	RESTOS A PAGAR PROCESSADOS	401.828,16
REALIZAVEL A CURTO PRAZO	267.261,87	FORNECEDORES – DO EXERCICIO	396.241,58
BENS E VALORES EM CIRCULAÇÃO	267.261,87	FORNECEDORES – DO EXER. ANTERIOR	5.586,58
ESTOQUES	267.261,87	RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS	3.494.010,88
VALORES PENDENTES A CURTO PRAZO	3.214.373,69	A LIQUIDAR	3.494.010,88
BENS/DIREITOS A INCORP. POR INSC. RP	3.214.373,69	VALORES EM TRANSITO EXIGIVEIS	828,52
PERMANENTE	52.000.606,72	RECURSOS ESPECIAIS A LIB. P/TRANSFER.	11.154,69
IMOBILIZADO	52.000.606,72	VALORES PENDENTES A CURTO PRAZO	1.827.174,36
BENS MÓVEIS E IMÓVEIS	51.995.716,18	REPASSE RECEBIDO DIFERIDO	1.827.174,36
BENS INTANGIVEIS	4.980,54	PASSIVO NÃO FINANCEIRO	79.786,05
ATIVO REAL	61.842.465,52	EXIGIVEL A LONGO PRAZO	79.786,05
		OBRIGAÇÕES EXIGIVEIS A LONGO PRAZO	79.786,05
		OBRIGAÇÕES A PAGAR	79.786,05
		PASSIVO REAL	5.859.159,89
		PATRIMONIO LIQUIDO	55.983.305,63
		LUCROS OU PREJUIZOS ACUMULADOS	55.983.305,63
		PASSIVO COMPENSADO	6.732.112,23
		COMPENSAÇÕES PASSIVAS DIVERSAS	6.732.112,23
		DIREITOS E OBRIGAÇÕES CONVENIADOS	6.727.456,28
		DIREITOS E OBRIGAÇÕES CONTRATADAS	4.655,95
		COMPENSAÇÕES DIVERSAS	0,00
TOTAL ATIVO	68.574.577,75	TOTAL PASSIVO	68.574.577,75

ANEXO 12 - DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DO CEFET

TÍTULO: DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

ENTIDADE: 153006 – CENTRO FEDERAL DE EDUCAÇÃO TECNOLÓGICA/AM

Exercício: 2006 Emissão: 31/12/2006

VALORES ATIVAS		VARIAÇÕES PASSIVAS	
TÍTULOS	2006	TÍTULOS	2006
ORÇAMENTARIAS	38.436.211,35	ORÇAMENTARIAS	39.173.441,79
RECEITAS CORRENTES	239.384,34	DESPESAS CORRENTES	35.544.596,91
RECEITA PATRIMONIAL	22.531,34	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	25.840.496,47
RECEITA DE SERVIÇOS	216.853,00	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	6.127.984,86
INTERFERENCIAS ATIVAS	35.731.853,10	DESPESAS ENTRE ÓRGÃOS DO ORÇAM.	3.576.115,58
TRANSFERENC. FINANCEIRAS RECEBIDAS	35.731.853,10	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	3.482.257,08
REPASSE RECEBIDO	35.731.853,10	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	93.858,50
MUTAÇÕES ATIVAS	2.464.973,91	DESPESAS DE CAPITAL	1.759.477,00
INCORPORAÇÕES DE ATIVOS	2.464.973,91	INVESTIMENTOS	1.759.477,00
AQUISIÇÕES DE BENS	1.666.432,99	INTERFERENCIAS PASSIVAS	1.869.367,88
BENS/DIR. A INCORP. PELA INSC. RP	798.540,92	TRANSFER FINANCEIRAS CONCEDIDAS	1.869.367,88
RESULTADO EXTRA-ORÇAMENTARIO	5.055.667,17	VALORES DIFERIDOS – INSCRIÇÃO	1.827.174,36
INTERFERENCIAS ATIVAS	0,00	REPASSES PREVIDENC. CONCEDIDOS	42.193,52
TRANSFERENC FINANCEIRAS RECEBIDAS	0,00	RESULTADO EXTRA-ORÇAMENTARIO	2.571.787,32
MOVIMENTO DE FUNDOS A DEBITO	0,00	INTERFERENCIAS PASSIVAS	11.154,69
ACRESCIMOS PATRIMONIAIS	5.055.667,17	TRANSFER FINANCEIRAS CONCEDIDAS	11.154,69
INCORPORAÇÕES DE ATIVOS	4.181.927,67	MOVIMENTO DE FUNDOS A CREDITO	0,00
INCORPORAÇÃO DE BENS IMOVEIS	21.100,66	DECRESCIMOS PATRIMONIAIS	2.560.632,63
INCORPORAÇÃO DE BENS MOVEIS	1.086.401,67	DESINCORPORAÇÕES DE ATIVOS	2.560.632,63
INCORPORAÇÃO DE DIREITOS	3.074.425,34	BAIXA DE BENS IMOVEIS	0,00
AJUSTES DE BENS, VALORES E CRÉDITOS	0,00	BAIXA DE BENS MOVEIS	665.408,72
REAVALIZAÇÕES DE BENS	0,00	BAIXA DE DIREITOS	780.674,75
DESINCORPORAÇÃO DE PASSIVOS	41.349,08	BENS/DIREIT A INCORP. PELA INSC DE	1.114.549,16
AJUSTES DE EXERCICIOS ANTERIORES	832.390,42	AJUSTE DE BENS, VALORES E CRÉDITOS	0,00
AJUSTES FINANCEIROS	832.390,42	DESVALORIZAÇÃO DE BENS	0,00
		INCORPORAÇÃO DE PASSIVOS	0,00
		RESULTADO PATRIMONIAL	1.746.649,41
		SUPERAVIT	1.746.649,41
TOTAL VARIAÇÕES ATIVAS	43.491.878,52	TOTAL VARIAÇÕES PASSIVAS	43.491.878,52

ANEXO 13 - BALANÇO ORÇAMENTÁRIO DA EAF/MNS

TÍTULO: BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

ENTIDADE: 153192 – ESCOLA AGROTÉCNICA FEDERAL DE MANAUS

Exercício: 2006 Emissão: 31/12/2006

RECEITA				DESPESA			
TÍTULOS	PREVISÃO	EXECUÇÃO	DIFERENÇA	TÍTULOS	FIXAÇÃO	EXECUÇÃO	DIFERENÇA
RECEITAS CORRENTES	69.299,00	69.305,61	-6,61	CREDITO ORÇAMENTÁRIO SUPL	10.155.383,00	9.689.747,12	465.635,88
RECEITA PATRIMONIAL	2.948,00	6.385,00	-3.437,00	DESPESAS CORRENTES	9.815.201,00	9.349.825,12	465.375,88
RECEITA AGROPECUARIA	1.182,00	6.555,87	-5.373,87	PESSOAL E ENCARGOS SOC.	7.944.348,00	7.530.502,70	413.845,88
RECEITA INDUSTRIAL	144,00	290,14	-146,14	OUTRAS DESPESAS CORRENT	1.870.853,00	1.819.322,42	51.530,58
RECEITA SERVIÇOS	65.025,00	56.074,60	8.950,40	DESPESA DE CAPITAL	340.182,00	339.922,00	260,00
				INVESTIMENTOS	340.182,00	339.922,00	260,00
SUBTOTAL (1)	69.299,00	69.305,31	-6,61	SUBTOTAL (1)	10.155.383,00	9.689.747,12	465.635,88
MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA REPASSE AUTORIZADO	11.085.066,46	8.017.381,75	3.067.684,71	MOVIMENTAÇÃO DE CRÉDITO			
DESCENTRALIZADO	10.086.084,00	0,00	10.086.084,00	CREDITO ORÇAMENTÁRIO SUPL	998.982,46	837.993,05	160.989,41
	998.982,46	0,00	998.982,46	DESPESAS CORRENTES	305.725,49	304.034,04	1.691,45
				PESSOAL E ENCARGOS SOC	-18.226,00	0,00	-18.226,00
				OUTRAS DESPESAS CORRENT	323.951,49	304.034,04	19.917,45
				DESPESAS DE CAPITAL	693.256,97	533.959,01	159.297,96
				INVESTIMENTOS	693.256,97	533.959,01	159.297,96
SUBTOTAL (2)	11.085.066,46	8.017.381,75	3.067.684,71	SUBTOTAL (2)	998.982,46	837.993,05	160.989,41
TOTAL (1+2)	11.154.365,46	8.086.687,36	3.067.678,10	TOTAL (1+2)	11.154.365,46	10.527.740,17	626.625,29
DEFICIT TOTAL		2.441.052,81	-2.441.052,81	SUPERAVIT TOTAL			
TOTAL GERAL	11.154.365,46	10.527.740,17	626.625,29	TOTAL GERAL	11.154.365,46	10.527.740,17	626.625,29

ANEXO 14 - BALANÇO FINANCEIRO DA EAF/MNS

TÍTULO: BALANÇO FINANCEIRO

ENTIDADE: 153192- ESCOLA AGROTECNICA FEDERAL DE MANAUS

Exercício: 2006 Emissão: 31/12/2006

INGRESSO		DISPÊNDIO	
TÍTULOS	2006	TÍTULOS	2006
RECEITAS CORRENTES	69.305,61	DESPESAS CORRENTES	9.653.859,16
RECEITA PATRIMONIAL	6.385,00	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	6.625.098,95
RECEITA AGROPECUARIA	6.555,87	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	2.062.207,56
RECEITA INDUSTRIAL	290,14	OUTRAS DESPESAS	2.062.207,56
RECEITA DE SERVIÇOS	56.074,60	DESPES ENTRE ÓRGÃOS DO ORÇAMENTO	966.552,65
TRANSFERÊNCIAS RECEBIDAS	9.740.986,86	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	905.403,75
TRANSFERÊNCIAS ORÇAMENTÁRIAS	9.732.196,99	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	61.148,90
REPASSE RECEBIDO	9.732.196,99	DESPESAS DE CAPITAL	873.881,01
TRANSFERÊNCIAS EXTRA-ORÇAMENTÁRIA	8.789,87	INVESTIMENTOS	873.881,01
ORDEM DE TRANSFERENCIA RECEBIDA	8.789,87	TRANSFERENCIAS CONCEDIDAS	1.950.363,72
RECEBIMENTO DE TRANSFER. CONCEDIDA	8.789,87	TRANSENCIAS ORÇAMENTARIAS	1.714.815,24
INGRESSOS EXTRA-ORÇAMENTÁRIA	10.853.443,75	VALORES DIFERIDOS – INSCRIÇÃO	1.714.815,24
VALORES EM CIRCULAÇÃO	3.337.556,50	REPASSES PREVID. CONCEDIDOS – RPPS	0,00
RECURSOS ESPECIAIS A RECEBER	3.029.096,14	TRANSFER. EXTRA-ORÇAMENTARIAS	235.548,48
VALORES EM TRANSITO REALIZÁVEIS	60.853,49	ORDEM DE TRANSFEREN. CONCEDIDA	197.945,86
CRÉDITOS TRIBUTÁVEIS	4.026,43	DEVOLUÇÃO DE TRANSFER. RECEBIDAS	197.945,86
RECURSOS DA UNIÃO	237.365,26	TRANSFER. DIVERSAS CONCEDIDAS	37.602,62
CRÉDITOS DIVERSOS A RECEBER	6.215,18	DISPENDIOS EXTRA-ORÇAMENTARIOS	8.185.632,33
OUTROS CRÉDITOS	6.215,18	VALORES EM CIRCULAÇÃO	3.733.452,83
VALORES PENDENTES A CURTO PRAZO	1.714.815,24	RECURSOS ESPECIAIS A RECEBER	3.494.729,54
VALORES DIFERIDOS	1.714.815,24	VALORES EM TRANSITO REALIZAVEIS	0,00
DEPÓSITOS	84.777,82	CREDITOS TRIBUTARIOS	4.026,43
CONSIGNAÇÕES	84.777,82	RECURSOS DA UNIAO	228.481,68
OBRIGAÇÕES EM CIRCULAÇÃO	958.943,22	CREDITOS DIVERSOS A RECEBER	6.215,18
FORNECEDORES	120.993,48	OUTROS CREDITOS	6.215,18
DO EXERCÍCIO	120.993,48	VALORES PENDENTES A CURTO PRAZO	1.806.816,24
DE EXERCÍCIO ANTERIOR	0,00	VALORES DIFERIDOS	1.806.816,24
PESSOAL E ENCAGOS A PAGAR	145.297,94	DEPÓSITOS	84.416,11
RESTOS A PAGAR	666.868,94	CONSIGNAÇÕES	84.416,11
NÃO PROCESSADOS A LIQUIDAR	666.868,94	OBRIGAÇÕES EM CIRCULAÇÃO	308.732,52
CANCELADO	0,00	FORNECEDORES	13.802,67
VALORES EM TRANSITO	40,97	DE EXERCICIOS ANTERIORES	13.802,67
OUTRAS OBRIGAÇÕES	25.742,83	PESSOAL E ENCARGOS A PAGAR	83.403,18
RECEITA EXTRA-ORÇAMENTÁRIA	0,00	RPS NÃO PROCESSADOS – INSCRIÇÃO	185.546,34
RESTITUIÇÃO DE RECEITAS FEDERAIS	0,00	VALORES EM TRANSITO	506,75
AJUSTES DE DIREITOS E OBRIGAÇÕES	4.757.350,97	OUTRAS OBRIGAÇÕES	25.473,58
INCORPORAÇÃO DE DIREITOS	2.863.522,90	AJUSTES DE DIREITOS E OBRIGAÇÕES	2.252.214,63
CREDITOS DIVERSOS A RECEBER	2.863.522,90	BAIXA DE DIREITOS	2.191.361,14
DESINCORPORAÇÃO DE OBRIGAÇÕES	87.011,83	CREDITOS DIVERSOS A RECEBER	2.191.361,14
EXERCICIOS ANTERIORES	87.011,83	AJUSTES DE OBRIGAÇÕES	60.853,49
AJUSTES DE CREDITOS	1.806.816,24	AJUSTES FINANCEIROS A DÉBITO	60.853,49
AJUSTES FINANCEIROS A CREDITO	1.806.816,24	DISPONIBILIDADE DO PERIODO ANT	1.842,02
DISPONIBILIDADE DO PERIODO ANT	1.842,02	DISPONIBILID. P/ O PERIODO SEGUINTE	1.842,02
APLICAÇÕES FINANCEIRAS	118,52	APLICAÇÕES FINANCEIRAS	118,52
OUTRAS DISPONIBILIDADES	1.723,50	OUTRAS DISPONIBILIDADES	1.723,50
TOTAL INGRESSOS	20.665.578,24	TOTAL DISPENDIOS	20.665.578,24

ANEXO 15 - BALANÇO PATRIMONIAL DA EAF/MNS

TÍTULO: BALANÇO PATRIMONIAL

ENTIDADE: 153192 – ESCOLA AGROTÉCNICA FEDERAL DE MANAUS

Exercício: 2006 Emissão: 31/12/2006

ATIVO		PASSIVO	
TÍTULOS	2006	TÍTULOS	2006
ATIVO FINANCEIRO	3.506.813,17	PASSIVO FINANCEIRO	2.995.901,54
DISPONIVEL	1.842,02	DEPÓSITOS	322.143,08
DISPONIVEL EM MOEDA NACIONAL	242,02	CONSIGNAÇÕES	84.777,82
DISPONIVEL EM MOEDA ESTRANGEIRA	1.600,00	RECURSOS DO TEDOURO NACIONAL	237.365,26
CREDITOS EM CIRCULAÇÃO	3.504.971,15	OBRIGAÇÕES EM CIRCULAÇÃO	958.943,22
CREDITOS A RECEBER	1.050.321,12	RESTOS A PAGAR PROCESSADOS	266.596,80
LIMITE DE SAQUE C/VINC. DE PAGAMENT	154.262,17	FORNECEDORES – DO EXERCICIO	120.993,48
RECURSOS A RECEBER PARA PAG. DE RP	2.300.387,86	FORNECEDORES – DO EXER. ANTERIOR	0,00
VALORES EM TRANSITO REALIZÁVEIS	0,00	PESSOAL A PAGAR – DO EXERCICIO	250,00
ATIVO NÃO FINANCEIRO	8.651.709,25	ENCARGOS SOCIAIS A RECOLHER	145.047,00
REALIZAVEL A CURTO PRAZO	179.575,67	DEBITOS DIVERSOS A PAGAR	306,32
CREDITOS EM, CIRCULAÇÃO	2.394,00	RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS	666.868,94
ADIANTAMENTOS CONCEDIDOS	2.394,00	A LIQUIDAR	666.868,94
BENS E VALORES EM CIRCULAÇÃO	177.181,67	VALORES EM TRANSITO EXIGIVEIS	40,97
ESTOQUES	177.181,67	OUTRAS OBRIGAÇÕES A PAGAR	25.436,51
VALORES PENDENTES A CURTO PRAZO	521.499,01	VALORES PENDENTES A CURTO PRAZO	1.714.815,24
BENS/DIREITOS A INCORP. POR INSC. RP	521.499,01	REPASSE RECEBIDO DIFERIDO	1.714.815,24
PERMANENTE	7.950.634,57	PASSIVO NÃO FINANCEIRO	52.729,39
IMOBILIZADO	7.950.634,57	OBRIGAÇÕES EM CIRCULAÇÃO	16.284,28
BENS MOVIES E IMOVEIS	7.950.524,90	DIFERIDO	16.284,28
BENS INTANGIVEIS	109,67	EXIGIVEL A LONGO PRAZO	36.445,11
ATIVO REAL	12.158.522,42	OBRIGAÇÕES EXIGIVEIS A LONGO PRAZO	36.445,11
		OBRIGAÇÕES A PAGAR	36.445,11
ATIVO COMPENSADO	4.748.906,60	PASSIVO REAL	3.048.630,93
COMPENSAÇÕES ATIVAS DIVERSAS	4.748.906,60	PATRIMONIO LIQUIDO	9.109.891,49
RESPONS. POR VALORES, TITULOS E BEN	95,68	PATRIMONIO/CAPITAL	902.953,73
DIREITOS E OBRIGAÇÕES CONVENIADOS	4.661.339,21	RESERVAS	325,00
DIREITOS E OBRIGAÇÕES CONTRATUAIS	87.471,71	LUCROS OU PREJUIZOS ACUMULADOS	8.206.612,76
OUTRAS COMPENSAÇÕES	0,00	PASSIVO COMPENSADO	4.748.906,60
		COMPENSAÇÕES PASSIVAS DIVERSAS	4.748.906,60
		VALORES, TITULOS BENS SOB RESPONS.	95,68
		DIREITOS E OBRIGAÇÕES CONVENIADOS	4.661.339,21
		DIREITOS E OBRIGAÇÕES CONTRATAD	87.471,71
		COMPENSAÇÕES DIVERSAS	0,00
TOTAL ATIVO	16.907.429,02	TOTAL PASSIVO	16.907.429,02

ANEXO 16 - DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DA EAF/MNS

TÍTULO: DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

ENTIDADE: 153192 – ESCOLA AGROTÉCNICA FEDERAL DE MANAUS

Exercício: 2006 Emissão: 31/12/2006

VALORES ATIVAS		VARIAÇÕES PASSIVAS	
TÍTULOS	2006	TÍTULOS	2006
ORÇAMENTARIAS	10.966.416,53	ORÇAMENTARIAS	12.242.555,41
RECEITAS CORRENTES	69.305,61	DESPESAS CORRENTES	9.653.859,16
RECEITA PATRIMONIAL	6.385,00	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	6.625.098,95
RECEITA AGROPECUARIA	6.555,87	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	2.062.207,56
RECEITA INDUSTRIAL	290,14	DESPESAS ENTRE ÓRGÃOS DO ORÇAM	966.552,65
RECEITA DE SERVIÇOS	56.074,60	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	905.403,75
INTERFERENCIAS ATIVAS	9.732.196,99	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	61.148,90
TRANSFERENC. FINANCEIRAS RECEBIDAS	9.732.196,99	DESPESAS DE CAPITAL	873.881,01
REPASSE RECEBIDO	9.732.196,99	INVESTIMENTOS	873.881,01
MUTAÇÕES ATIVAS	1.164.913,93	INTERFERENCIAS PASSIVAS	1.714.815,24
INCORPORAÇÕES DE ATIVOS	1.164.913,93	TRANSFER. FINANCEIRAS CONCEDIDAS	1.714.815,24
AQUISIÇÕES DE BENS	635.336,56	VALORES DIFERIDOS – INSCRIÇÃO	1.714.815,24
INCORPORAÇÃO DE CREDITOS	0,00	REPASSES PREVIDENC. CONCEDIDOS	0,00
BENS/DIR. A INCORP. PELA INSC. RP	529.577,37	RESULTADO EXTRA-ORÇAMENTARIO	2.792.195,19
RESULTADO EXTRA-ORÇAMENTARIO	4.900.990,88	INTERFERENCIAS PASSIVAS	235.548,48
INTERFERENCIAS ATIVAS	8.789,87	TRANSFER. FINANCEIRAS CONCEDIDAS	197.945,86
TRANSFER. FINANCEIRAS RECEBIDAS	8.789,87	MOVIMENTO DE FUNDOS A CREDITO	37.602,62
MOVIMENTO DE FUNDOS A DEBITO	0,00	DECRESCIMOS PATRIMONIAIS	2.556.646,86
ACRESCIMOS PATRIMONIAIS	4.892.201,01	DESINCORPORAÇÕES DE ATIVOS	2.495.793,22
INCORPORAÇÕES DE ATIVOS	2.998.372,94	BAIXA DE VENS MOVEIS	169.582,04
INCORPORAÇÃO DE BENS MÓVEIS	134.850,04	BAIXA DE DIREITOS	2.191.361,14
INCORPORAÇÃO DE DIREITOS	2.863.522,90	BENS/DIREIT A INCORP. PELA INSCRIÇ	134.850,04
DESINCORPORAÇÃO DE PASSIVOS	87.011,83	AJUSTES DE EXERCICIOS ANTERIORES	60.853,49
AJUSTES DE EXERCICIOS ANTERIORES	1.806.816,24	AJUSTES FINANCEIROS	60.853,49
AJUSTES FINANCEIROS	1.806.816,24	RESULTADO PATRIMONIAL	832.656,81
		SUPERAVIT	832.656,81
TOTAL VARIAÇÕES ATIVAS	15.867.407,41	TOTAL VARIAÇÕES PASSIVAS	15.867.407,41