

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

**PERFORMANCE EVALUATION OF PUBLIC MANAGEMENT BASED ON
FINANCIAL-ECONOMICAL INDICATORS: A MULTIPLE CASE ESTUDY IN
INDIRECT FEDERAL ENTITIES IN THE CITY OF MANAUS**

Mariomar Sales Lima

Faculdade de Estudos Sociais- Universidade Federal do Amazonas
mariomar.lima@ig.com.br

Ana Maria Lima dos Santos

Faculdade de Estudos Sociais- Universidade Federal do Amazonas
ana.santos@cgu.gov.br

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

1. 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

ênfatar 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”.

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. Essa afirmação 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.

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, defrontar-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 isso, é possível se obter 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. Ante a esta constatação, este trabalho toma como referência o 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, este artigo teve como propósito 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. Para tanto realizou-se um estudo de casos múltiplos envolvendo 4 (quatro) Entidades, sendo 3 (três) instituições de ensino federal e 1 (uma) autarquia vinculada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC).

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. 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.

2. REVISÃO DA LITERATURA

2.1 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).

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.

Segundo Hendriksen e Van Breda (2007, p. 95), a inteligibilidade ou a compreensão da informação proposta depende 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. Dessa forma, as informações contábeis devem propiciar aos seus usuários base segura às suas decisões, pela compreensão da situação demonstrada, seu desempenho, sua evolução, riscos e oportunidades que oferece.

2.2 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.

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.

As entidades governamentais estão obrigadas a se organizarem, devidamente, a fim de atenderem às suas finalidades precípuas e às determinações legais e constitucionais. Na área

federal, 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.

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 evidenciar as 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.

Na área privada, 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;

Já a Administração Indireta é 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: 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.

Salienta-se que 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, ou seja, as contas integrantes desse sistema evidenciam 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.

2.3 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;

- 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 poderá permitir aferir melhor os resultados da gestão pública. A seguir será detalhada cada uma das demonstrações utilizadas para evidenciar os resultados dos atos e fatos praticados pelas entidades públicas.

2.3.1 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.

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.

2.3.2 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.

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.

2.3.3 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).

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.

2.3.4 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).

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 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.

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.

2.4 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)”.

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”.

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, o qual se expõe a seguir.

2.4.1 Quocientes sobre o balanço orçamentário

Kohama (2006) propõe para análise e interpretação dos resultados que são apresentados pelos Balanços Orçamentários, os quocientes apresentados no quadro 1:

QUOCIENTES	SIGNIFICADO
1) Quociente de Execução da Receita <u>Receita Executada</u> 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 <u>Despesa Fixada</u> 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 <u>Excesso de Arrecadação</u> 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 <u>Despesa Executada</u> Despesa Fixada	= 1 Equilíbrio na execução da despesa. > 1 Utilização da dotação sem autorização legal. < 1 Economia orçamentária
5) Quociente do Resultado Orçamentário <u>Receita Executada</u>	= 1 Equilíbrio do resultado orçamentário > 1 Superávit orçamentário na execução

Despesa Executada

< 1 Déficit orçamentário na execução

Fonte: Kohama (2006)

2.4.2 Quocientes sobre o Balanço Financeiro

Sobre o Balanço Financeiro, a Lei 4.320/64, em 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”.

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 flutuante.

Por último, 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.

Para análise e interpretação dos resultados apresentados pelos Balanços Financeiros, o autor apresenta os quocientes listados no quadro 2:

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 $\frac{\text{Receita Orçamentária}}{\text{Despesa Orçamentária}}$	= 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

Despesa Orçamentária Paga	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 <u>Receita Corrente</u> 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 <u>Receita de Capital</u> 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 <u>Receita Extra-orçamentária</u> 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 <u>Receita (Orçamentária + Extra-orçamentária)</u> 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 <u>Saldo que Passa para o Exercício Seguinte</u> 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)

2.4.3 Quocientes sobre o 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 3 a seguir apresenta os quocientes que Kahoma (2006) julga adequados e importantes para a análise e interpretação dos resultados apresentados nos Balanços Patrimoniais.

INDICADORES	SIGNIFICADO
13) Quociente da Situação Financeira	= 1 Equilíbrio da Situação Financeira

	<u>Ativo Financeiro</u> Passivo Financeiro	> 1 Existência de Superávit Financeiro < 1 Existência de Déficit Financeiro
14) Quociente da Situação Permanente	<u>Ativo Permanente</u> Passivo Permanente	= 1 Equilíbrio da Situação Permanente > 1 Existência de Superávit Permanente < 1 Existência de Déficit Permanente
15) Quociente do Limite de Endividamento I	<u>Dívida Fundada</u> 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	<u>Soma de Operações de Créditos</u> 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	<u>Soma da Amortização + Encargos</u> 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	<u>Ativo Real</u> Passivo Real	= 1 Situação Patrimonial Nula > 1 Situação Patrimonial Positiva < 1 Situação Patrimonial Negativa

Fonte: Kohama (2006)

2.4.4 Quocientes da 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.

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.

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

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 $\frac{\text{Mutações Patrimoniais Ativas + IEO Ativa}}{\text{Mutações Patrimoniais Passivas + IEO Passiva}}$	= 1 Equilíbrio entre as mutações patrimoniais orçamentária somada c/ as independentes de exec. Orçamentária. > 1 Os aumentos do ativo permanente somados à

<p>Soma das mutações Patrimoniais Passivas + IEO Passiva</p>	<p>diminuição do passivo permanente são superiores às baixas do ativo permanente somadas às incorporações do passivo permanente.</p> <p>< 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.</p>
<p>24) Quociente Patrimonial da Execução Orçamentária</p> <p><u>Rec. Orçam. + (Dívida Ativa do Exerc. + Direi. Contratuais)</u> Despesa Orçamentária</p>	<p>= 1 Igualando a escrituração da receita orçamentária pelo regime de competência, haverá igualdade com a despesa orçamentária.</p> <p>> 1 Igualando a escrituração da receita orçamentária pelo regime de competência, haverá superávit orçamentário de execução, em relação à despesa orçamentária.</p> <p>< 1 Igualando a escrituração da receita orçamentária pelo regime de competência, haverá déficit orçamentário de execução, em relação à despesa orçamentária.</p>
<p>25) Quociente do Resultado das Variações Patrimoniais</p> <p><u>Total das Variações Ativas</u> Total das Variações Passivas</p>	<p>= 1 Situação Patrimonial Equilibrada</p> <p>> 1 Superávit Patrimonial no Exercício</p> <p>< 1 Déficit Patrimonial no Exercício</p>

Fonte: Kohama (2006)

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 Classificação da Pesquisa

O estudo foi classificado levando-se em conta três aspectos principais: à abordagem do problema, os objetivos da pesquisa e os procedimentos adotados. No primeiro caso, enquadrou-se como qualitativo, 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.

Relativo aos seus objetivos, enquadra-se como descritivo, 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.

3.2 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:

Que todas as entidades selecionadas fossem vinculadas à Administração Indireta do Governo Federal situadas na cidade de Manaus;

Participes do orçamento fiscal e de seguridade social;

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).

3.3 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 SIAFI. Tais dados foram coletados através de pesquisa documental.

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.

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.

3.4 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.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Esta seção contém a descrição e a análise dos dados coletados durante a realização da pesquisa as quais se detalham nas subseções seguintes.

4.1 Análise e interpretação do Balanço Orçamentário

O quadro 05 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
	234.000.789,62		157.330.889,01		37.304.073,91		10.527.740,17	
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
	336.202.329,30		311.611.386,51		53.511.315,68		20.663.736,22	
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
-	42.925.378,53		60.683.820,16		5.859.159,89		3.048.630,93	

Resultado das Varia-	273.784.341,70	0,9969	231.467.933,05	0,9012	43.491.878,52	1,0418	15.867.407,41	1,0554
Coes Patrimoniais_	274.648.173,02		256.831.823,08		41.745.229,11		15.034.750,60	

Fonte: Elaborado pela autora com base nos Quocientes 5, 12, 18 e 25

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. Esse resultado está demonstrado em números percentuais no gráfico n. 01, como segue:

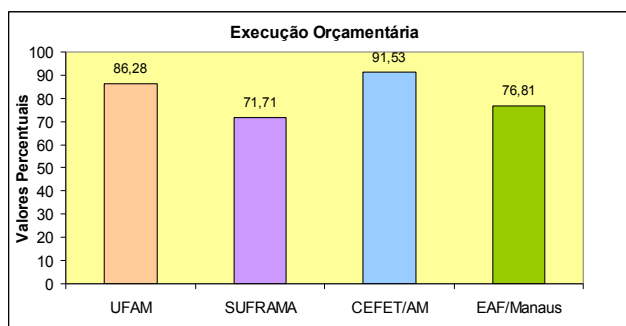


Gráfico 01- Comparativo da Execução Orçamentária entre as Entidades Pesquisadas

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.

4.2 Análise e interpretação do balanço financeiro

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. 02 abaixo mostra o resultado financeiro das Entidades pesquisadas:

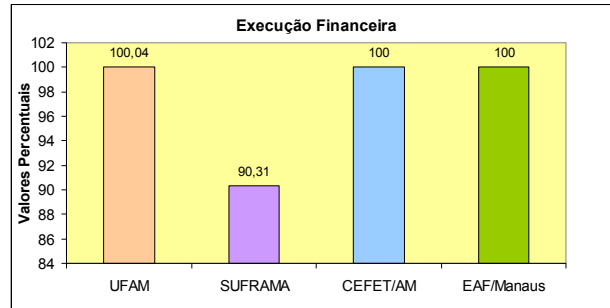


Gráfico 02 - Comparativo da Execução Financeira entre as Entidades Pesquisadas

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.

4.3 Análise e interpretação do balanço patrimonial

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. 03 mostra o excelente superávit das Unidades:

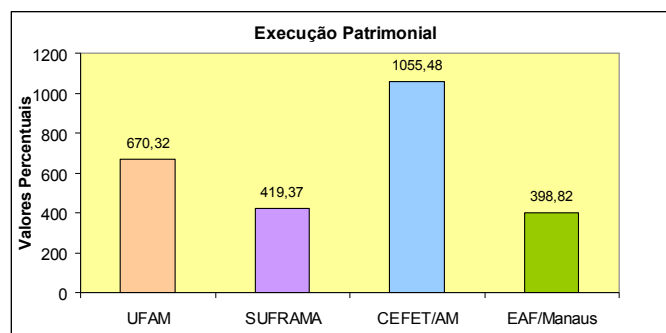


Gráfico 03 - Comparativo do Resultado Patrimonial entre as Entidades Pesquisadas

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.

4.4 Análise e interpretação das variações patrimoniais

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 04 mostra o comparativo dessa demonstração:

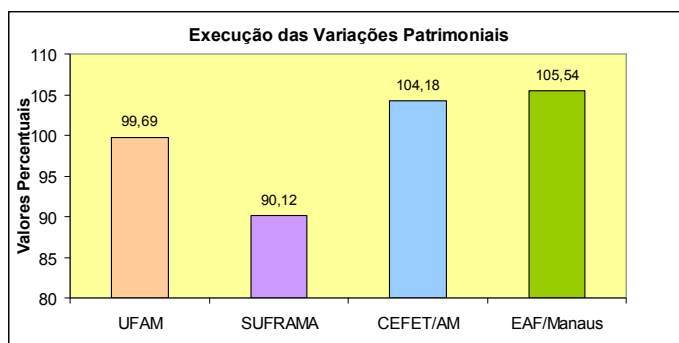


Gráfico 04: Comparativo do Resultado das Variações Patrimoniais entre as Entidades Pesquisadas

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

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, sobre o qual sintetiza-se aqui a conclusão do estudo, como segue:

- 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 e extrair os referidos indicadores;
- c) Interpretar os resultados encontrados, à luz da teoria pertinente, de maneira a evidenciar o desempenho da gestão pública nas entidades pesquisadas.

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 e quais os possíveis indicadores a serem extraídos desses relatórios: a tabulação foi efetuada separadamente por demonstração contábil e do total de 25 indicadores apresentados no modelo foram escolhidos para análise os seguintes: Resultado Orçamentário; Resultado da Execução Financeira; Resultado Patrimonial e Resultado das Variações Patrimoniais.

3) Interpretando-se os resultados encontrados à luz da teoria pertinente 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, 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.

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. **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.

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.

DRUCKER, Peter. **Além da Revolução da Informação**, Management, São Paulo, nº. 18, p. 48-55, jan/fev, 2000.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa**. 3. ed. Curitiba: Positivo, 2004.

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.; BRENDA, 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.

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.

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

SILVA, José Pereira da. **Análise financeira da Empresa**. São Paulo: Atlas, 1995.

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. Acesso em: 18/11/2007. Disponível em <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/CLAD/clad0047601.pdf>.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. 3. ed . São Paulo: Altas, 1992.

YIN, R. K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2004.