



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO TOCANTINS  
CAMPUS UNIVERSITÁRIO DE PALMAS  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**IANA PEREIRA LOPES**

**ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS NO PROCESSO DE TOMADA DE  
DECISÃO NO SETOR PÚBLICO: um estudo de contadores e gestores das Prefeituras  
Municipais da Mesorregião Oriental do Estado do Tocantins**

**Palmas – TO**

**2021**

**IANA PEREIRA LOPES**

**ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS NO PROCESSO DE TOMADA DE  
DECISÃO NO SETOR PÚBLICO: um estudo de contadores e gestores das Prefeituras  
Municipais da Mesorregião Oriental do Estado do Tocantins**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Tocantins, Campus Universitário de Palmas, como requisito parcial à obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis, sob a orientação da Professora Ma. Ingrid Laís de Sena Costa.

**Palmas – TO**

**2021**

**Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)**  
**Sistema de Bibliotecas da Universidade Federal do Tocantins**

---

L864a Lopes, Iana Pereira.  
ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS NO PROCESSO DE TOMADA DE DECISÃO NO SETOR PÚBLICO: um estudo de contadores e gestores das Prefeituras Municipais da Mesorregião Oriental do Estado do Tocantins. / Iana Pereira Lopes. – Palmas, TO, 2021.  
59 f.

Monografia Graduação - Universidade Federal do Tocantins – Câmpus Universitário de Palmas - Curso de Ciências Contábeis, 2021.

Orientador: Ingrid Laís de sena

1. Análise. 2. Demonstrações contábeis. 3. Processo de tomada de decisões. 4. Contabilidade Aplicada ao Setor Público. I. Título

**CDD 657**

---

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS – A reprodução total ou parcial, de qualquer forma ou por qualquer meio deste documento é autorizado desde que citada a fonte. A violação dos direitos do autor (Lei nº 9.610/98) é crime estabelecido pelo artigo 184 do Código Penal.

**Elaborado pelo sistema de geração automática de ficha catalográfica da UFT com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).**

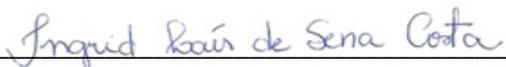
**IANA PEREIRA LOPES**

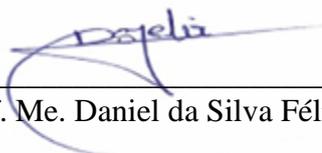
**ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS NO PROCESSO DE TOMADA DE  
DECISÃO NO SETOR PÚBLICO: um estudo de contadores e gestores das Prefeituras  
Municipais da Mesorregião Oriental do Estado do Tocantins**

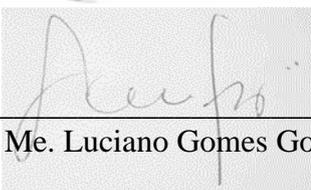
Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Tocantins, Campus Universitário de Palmas, como requisito parcial à obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis, sob a orientação da Professora Ma. Ingrid Laís de Sena Costa.

Data de aprovação: 14/04/2021.

Banca examinadora:

  
\_\_\_\_\_  
Prof. Ma. Ingrid Laís de Sena Costa. UFT

  
\_\_\_\_\_  
Prof. Me. Daniel da Silva Félix. Examinador. UFT

  
\_\_\_\_\_  
Prof. Me. Luciano Gomes Gonçalves. Examinador. UFT

Dedico este trabalho à Deus, que sempre foi bondoso, gracioso, deu força e me ensinou a esperar!

## AGRADECIMENTOS

Primeiramente, não poderia deixar de agradecer à Deus. Sei que em alguns momentos desacreditei, e foram nesses instantes que ele me sustentou, renovou a minha fé e me fez esperar! Agradeço ao senhor por nunca me proporcionar, acima de tudo, a saúde e a sabedoria para chegar até aqui. Ele é o maior mestre e exemplo! A ele todo o poder e glória!

Agradeço aos meus pais, Edivaldo Lopes e Maria Celma, pela vida inteira que me dedicaram amor, incentivo e apoio incondicional, especialmente minha mãe pelo auxílio direto nesse período de elaboração da pesquisa.

Aos irmãos: Iara Silvéria e Iury Sebastião, pelo apoio. Iara tem sido minha companheira nesses 9 anos morando em Palmas, juntas aguentamos firme os momentos difíceis e celebramos os momentos “excelentes”.

Ao meu amado Jorge Allan, companheiro e incentivador dos meus sonhos. Um presente de Deus em minha vida.

Agradeço a todos os amigos, companheiros e colegas de cursos que fizeram parte da minha formação humana/acadêmica, foram meu suporte e, que vão continuar presentes em minha vida, especialmente a Erlane, Lucinéia, Linamara e o Jhonatan Gomes.

Agradeço a todos os professores por sua dedicação e zelo nessa busca constante pelo conhecimento. Não poderia deixar de agradecer em especial a Professora Ingrid, não apenas pela orientação, mas também pela inspiração de tema, haja vista que esta pesquisa é fruto da sua disciplina.

Agradeço ainda ao Ensino Público, que oferece gratuitamente a oportunidade da formação acadêmica.

*A Contabilidade é ciência, não rotina administrativa. Por isso, o profissional da contabilidade deve ser ator principal e não coadjuvante!*

*Cleiton Cavalcanti*

## LISTA DE GRÁFICOS

<b>Gráfico 01:</b> Idade dos respondentes .....	35
<b>Gráfico 02:</b> Grau de instrução .....	36
<b>Gráfico 03:</b> Vínculo trabalhista .....	37
<b>Gráfico 04:</b> Tempo de experiência na área .....	37
<b>Gráfico 05:</b> Efetividade da análise das Demonstrações Contábeis .....	43
<b>Gráfico 06:</b> Uso das Demonstrações Contábeis na tomada de decisão .....	43
<b>Gráfico 07:</b> O nível de utilização das Demonstrações Contábeis .....	44
<b>Gráfico 08:</b> Considera os indicadores financeiros na tomada de decisão .....	45
<b>Gráfico 09:</b> Considera os indicadores orçamentários na tomada de decisão .....	46

## LISTA DE TABELAS

<b>Tabela 01:</b> Etapas das Demonstrações Contábeis que acompanha .....	38
<b>Tabela 02:</b> Envolvidos na elaboração das Demonstrações Contábeis .....	39
<b>Tabela 03:</b> Demonstrações elaboradas – DCASP .....	39
<b>Tabela 04:</b> Envolvidos na elaboração das Demonstrações Contábeis e tomada de decisões ..	42
<b>Tabela 05:</b> Indicadores financeiros e orçamentários utilizados .....	47

## LISTA DE QUADROS

<b>Quadro 01:</b> Amostra das cidades pesquisadas .....	32
<b>Quadro 02:</b> Finalidade das Demonstrações Contábeis .....	40

## RESUMO

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil ainda passa por um período de transição/adaptação busca se firmar, pois, nem todos os pontos das Normas Internacionais de Contabilidade foram convergidos, ainda é um processo lento. Entretanto, as Demonstrações contábeis evoluíram e veem se firmando por sua capacidade de representar o patrimônio público e suas mutações, sedimentadas nas legislações vigentes. O presente estudo tem por finalidade verificar a utilização das Demonstrações Contábeis no processo de tomada de decisão dos contadores e gestores das Prefeituras Municipais da Mesorregião Oriental do Estado do Tocantins, de modo a evidenciar a importância da análise das Demonstrações Contábeis como ferramenta auxiliar no processo de tomada de decisão, bem como quais demonstrações são utilizadas, a sinergia entre contadores e gestores durante esse processo e análises realizadas a partir das Demonstrações Contábeis. Utilizou-se a pesquisa de natureza básica, de abordagem quantitativa, descritiva exploratória, de abordagem quantitativa, por meio de aplicação de questionários, pelo método dedutivo, através do levantamento (*survey*). Como principais resultados, confirmou-se a importância das demonstrações como ferramenta capaz de auxiliar os tomadores de decisões; que na maioria dos municípios as demonstrações contábeis são consideradas e com nível alto de utilização; a DCASP mais elaborada nos municípios é o Balanço Orçamentário, elaborado entre todos os respondentes, seguido do Balanço financeiro, elaborado por 86,7% e o Patrimonial por 66,7%; A DFC e a DVP são pouco elaboradas; a maioria dos municípios considera os indicadores financeiros e orçamentários na tomada de decisão, embora nem sempre utilizem todos os quocientes a disposição.

**Palavras-chave:** Contabilidade Aplicada ao Setor Público; Análise das Demonstrações Contábeis; Tomada de decisão; Indicadores Financeiros e Orçamentários.

## ABSTRACT

Accounting applied to the public sector in Brazil is still going through a transition / adaptation period, seeking to establish itself, since not all points of the International Accounting Standards have been converged, it is still a slow process. However, the financial statements have evolved and are being consolidated due to their ability to represent public assets and their mutations, based on current legislation. The purpose of this study is to verify the use of Financial Statements in the decision-making process in the City Halls of the Eastern Mesoregion of the State of Tocantins, in order to highlight the importance of the analysis of the Financial Statements as an auxiliary tool in the decision-making process, as well as which statements are used, the synergy between accountants and managers during this process and analyzes carried out from the Financial Statements. Research of a basic nature was used, with a quantitative approach, exploratory descriptive, with a quantitative approach, through the application of questionnaires, by the deductive method, through the survey. The main results confirmed the importance of demonstrations as a tool capable of assisting decision makers; that in most municipalities the financial statements are considered and with a high level of use; the most elaborate DCASP in the municipalities is the Budget Balance Sheet, prepared by all respondents, followed by the Financial Balance Sheet, prepared by 86,7% and the Balance Sheet by 66,7%; DFC and DVP are poorly elaborated; most municipalities consider financial and budgetary indicators when making decisions, although they do not always use all the quotients available.

**Keywords:** Accounting Applied to the Public Sector; Analysis of Financial Statements; Decision making; Financial and Budget Indicators.

## SUMÁRIO

<b>CAPÍTULO 1: DEFINIÇÃO DO TRABALHO</b> .....	14
<b>1.1 Introdução</b> .....	14
<b>1.2 Problema</b> .....	15
<b>1.3 Objetivos</b> .....	16
1.3.1 Objetivo Geral .....	16
1.3.1 Objetivos Específicos .....	16
<b>1.4 Justificativa</b> .....	16
<b>1.5 Estrutura do Trabalho</b> .....	17
<b>CAPÍTULO 2: REVISÃO DA LITERATURA</b> .....	19
<b>2.1 A Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP)</b> .....	19
<b>2.2 As Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP)</b> .....	23
2.2.1 Responsáveis pelas demonstrações contábeis .....	25
2.2.2 Análise das Demonstrações Contábeis .....	26
<b>2.3 Gestão Pública frente a análise das Demonstrações Contábeis</b> .....	28
<b>CAPÍTULO 3: METODOLOGIA DA PESQUISA</b> .....	31
<b>3.1 Classificação da metodologia</b> .....	31
<b>3.2 Coleta dos dados, delimitação e amostra de sujeitos da pesquisa</b> .....	32
<b>CAPÍTULO 4: APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS</b> .....	35
<b>4.1 Análise do perfil dos respondentes</b> .....	35
<b>4.2 Análise da elaboração das Demonstrações Contábeis e utilização no processo de tomada de decisões</b> .....	38
<b>CAPÍTULO 5: CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES</b> .....	49
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	52
<b>APÊNDICE A - Termo de Consentimento Livre e Esclarecido</b> .....	55
<b>APÊNDICE B - Questionário sobre percepção do Contador</b> .....	56
<b>APÊNDICE C - Questionário sobre percepção do Gestor</b> .....	58

## **CAPÍTULO 1: DEFINIÇÃO DO TRABALHO**

### **1.1 Introdução**

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público não é algo recente, os primeiros esboços podem ser percebidos com a criação do Erário Régio, criado pelo imperador dom João VI. Ao longo dos anos, as legislações foram sofrendo atualizações importantes e com isso as exigências e modelos para a elaboração de demonstrativos e prestações de contas na contabilidade foram se modificando (SOARES et al., 2011).

Nesse particular, destacam-se: a Lei Federal 4.320/64, que Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União; a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000), com a finalidade de unificar as operações de crédito, despesas e garantias para equilíbrio e transparência fiscal; os pronunciamentos da Secretaria Nacional do Tesouro com a emissão dos Manuais e Planos de Contas Aplicados ao Setor Público; As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público; e a convergência da Contabilidade às Normas Internacionais de Contabilidade. Todo esse movimento foi responsável por criar o perfil de gestor público contemporâneo.

Dado que os processos da Contabilidade e Gestão pública se modificaram, os perfis dos gestores também se atualizaram. Assim, estes assumiram mais responsabilidades frente aos bens e a prestação de contas à população. Os processos decisivos tenderam (exigem) a ser mais assertivos, o que envolve ter mais informações à sua disposição. Tais informações devem ser claras, objetivas, representar a realidade e apresentadas a tempo de reação.

O processo de gestão é, de acordo com Nascimento (2014), a prática para alcançar um fim específico. Para o autor, no que tange ao setor público, o processo de gestão é a forma como o governo irá assegurar o bem-estar da população, sendo que todo o aperfeiçoamento desta deve ser direcionado para isso. Ademais, a gestão, quando da gestão pública, deve fazer parte de um processo maior de desenvolvimento, que melhore as organizações e métodos, das informações gerenciais, capacidade das pessoas, ganhando assim um papel estratégico.

De acordo com a Norma Brasileira de Contabilidade do Setor Público (NBC TSP) – Estrutura Conceitual aplicada ao Setor Público – em seu item 2, a maioria das entidades do setor público tem a finalidade de prestar serviços à sociedade, e não de gerar lucro. Todavia, o governo deve prestar contas aos que provem seus recursos e aos que dependem destes recursos.

Diante da necessidade de prestar contas e evidenciar o patrimônio das entidades públicas, enquadram-se as Demonstrações Contábeis. Estas demonstrações são essenciais para

cumprir o objetivo da Contabilidade Pública – evidenciar informações acerca dos resultados alcançados no exercício, os aspectos da natureza orçamentária, econômica, patrimônio e suas mutações, prestação de contas e o controle social – e auxiliar no processo de tomada de decisão (CFC, 2018).

Nas palavras de Augustinho e Oliveira (2014), a materialização das prestações de contas dos agentes públicos é por meio dos seus principais e mais relevantes documentos de evidenciação, que são as demonstrações contábeis, isto porque o seu conteúdo revela a execução do orçamento público.

A continuidade do setor público em si, é um precedente para que haja a elaboração das Demonstrações contábeis, para evidenciar as alterações patrimoniais. Além de servirem como prestação de conta e responsabilização, as demonstrações também são base para a tomada de decisão ao nível da entidade.

Para tanto, Costa (2018) elucida que análise da Demonstrações Contábeis, elaboradas em conformidade com a legislação, realizada a partir de técnicas específicas ao setor público, quando os indicadores, índices e coeficientes são vislumbrados em conjunto, auxilia no processo de tomada de decisões gerenciais.

Ao longo das últimas duas décadas a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) tem sofrido uma série de mudanças, a fim de tornar efetiva a prestação de contas em relação aos elementos que a contabilidade evidencia. Estas mudanças dizem respeito a convergência às normas internacionais de contabilidade, fato que tornou o estudo da CASP complexo e vasto, merecendo destaque e estudos (MORAES et. al, 2018). A convergência talvez possa trazer mais harmonia no sentido de comparação entre as informações, favorecer a apresentação de informações ainda mais fidedignas, em especial, ao setor público.

Diretamente envolvido no processo de elaboração das Demonstrações Contábeis em acordo com as normas vigentes está o contador, que é responsável tanto por interpretar as normatizações, quanto por operacionalizar os registros contábeis decorrentes dos fatos ocorridos, como bem pontuam Piccoli e Klann (2015). Assim, além disto, o contador pode também auxiliar no processo de tomadas de decisões.

## **1.2 Problema**

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil ainda passa por um período de transição/adaptação, buscado se firmar, pois, nem todos os pontos das Normas Internacionais de Contabilidade foram convergidos, ainda é um processo lento. Entretanto, as Demonstrações

contábeis evoluíram e vem se firmando por sua capacidade de representar o patrimônio público e suas mutações, alicerçado nas legislações vigentes.

O processo de tomada de decisão, quer seja na esfera pública, quer seja na privada, requer informações fidedignas e tempestivas capazes de auxiliarem os gestores neste processo. Neste caso, a análise das Demonstrações Contábeis pode fornecer, por meio de indicadores, tais informações. Assim, o presente estudo surge do questionamento: qual a utilização das Demonstrações Contábeis para os gestores e contadores das Prefeituras Municipais da Mesorregião Oriental do Tocantins no processo de tomada de decisões?

### **1.3 Objetivos**

#### **1.3.1 Objetivo Geral**

Verificar a utilização das Demonstrações Contábeis no processo de tomada de decisão dos contadores e gestores das Prefeituras Municipais da Mesorregião Oriental do Estado do Tocantins.

#### **1.3.1 Objetivos Específicos**

- ✓ Evidenciar a importância das Demonstrações Contábeis;
- ✓ Identificar quais Demonstrações Contábeis são utilizadas no processo de tomada de decisão dos profissionais contábeis e gestores dos municípios tocantinenses da mesorregião oriental;
- ✓ Investigar a sinergia entre profissionais contábeis e o gestor municipal no processo de tomada de decisão;
- ✓ Verificar os tipos de análises realizadas a partir das Demonstrações Contábeis para o processo de tomada de decisão.

### **1.4 Justificativa**

A convergência às Normas Internacionais de Contabilidade modifica a percepção da Contabilidade Pública em relação aos seus elementos, o que pode intervir no processo de gestão pública, pois fornecerá maiores informações aos gestores, que podem influenciar em seu processo de tomada de decisão.

Neste cenário, a análise das Demonstrações Contábeis tem a capacidade de fornecer informações aos gestores que lhe assegurem decisões mais seguras, uma vez que a mensuração dos grupos de contas de modo adequado fornece uma visão sistemática dos bens, direitos e obrigações da instituição (PEREIRA; TEDDO, 2013).

Boa parte das informações que são geradas a partir da análise das Demonstrações Contábeis, se dão por meio de indicadores financeiros, facilitando a sua verificação tanto para os gestores, como para a população em geral. É ainda uma possibilidade de verificação se a prefeitura está cumprindo a Lei de Responsabilidade Fiscal (COSTA, 2018).

O presente estudo surge da possibilidade de utilização da análise das Demonstrações Contábeis como ferramenta capaz de auxiliar as tomadas de decisões dos gestores municipais, pois fornece informações relevantes, fidedignas, tempestivas, compreensíveis, verificáveis e comparáveis, se analisadas corretamente. Pretende-se dar visibilidade a esta ferramenta no processo de tomada de decisões.

Ademais, há uma necessidade de embasar as decisões dos gestores com dados financeiros, por meio da análise das informações contábeis presentes nas Demonstrações contábeis, para evitar problemas de endividamentos dos órgãos municipais e para a construção dos Planos Plurianuais – PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e a Lei Orçamentária Anual – LOA.

Em outras linhas, estudos sobre essa temática visão evidenciar a importância que os indicadores contábeis possuem no apoio gerencial aos tomadores de decisões, não apenas no setor privado, pois proporcionam o acompanhamento e controle da gestão.

## **1.5 Estrutura do Trabalho**

A presente pesquisa é composta por 5 capítulos distintos. O Capítulo 1 retrata as definições da pesquisa, com a finalidade de introduzir algumas reflexões acerca da temática, contextualizando o leitor sobre o assunto, informando o problema de pesquisa, objetivos (geral e específicos) e a importância/relevância do tema para a comunidade acadêmica e sociedade em geral.

A revisão de literatura constitui o Capítulo 2, discorrendo sobre os conceitos acerca do tema principal, de modo a embasar as reflexões com autores da área e com as devidas legislações que regem o assunto. O capítulo se divide em “A Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP)”, “As Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP)”,

“Responsáveis pelas demonstrações contábeis”, “Análise das Demonstrações Contábeis” e “Gestão Pública frente a análise das Demonstrações Contábeis”.

O Capítulo 3 se destina a detalhar a metodologia da pesquisa, sendo “é subdividido em “Classificação da metodologia”, que dispõe sobre o tipo de pesquisa e conceitos, e em “Coleta dos dados, delimitação e amostra de sujeitos da pesquisa”, explicando quem são os sujeitos e como os dados foram coletados.

Denota-se no Capítulo 4 os resultados e as discussões, onde foram apresentados e analisados os dados coletados através do questionário com os gestores e contadores, de forma fidedigna e detalhada.

Por fim, o capítulo final as considerações finais e recomendações, é o desfecho da pesquisa, considerações sobre o alcance dos objetivos, dificuldades e as sugestões para a realização de trabalhos futuros que queiram explorar essa temática.

## **CAPÍTULO 2: REVISÃO DA LITERATURA**

A Contabilidade está presente em nossas sociedades desde os primórdios, se firmando por estar em constante processo de atualização, decorrente das necessidades emergentes, assim como ocorre no Brasil atualmente (STN, 2018). No tocante às Demonstrações Contábeis, como um todo, estas vêm assumindo cada vez espaço na Contabilidade e nos processos gerenciais, seja no setor público, seja no privado, perpassando pelos usuários internos e externos.

No Brasil, a contabilidade pública, encontra-se em um momento de reestruturação efetiva e atualização essencial. Há a necessidade de tornar a gestão transparente, decorrente do foco no patrimônio e na transparência das informações, visto a necessidade de convergência às normas internacionais (MORAES et al., 2018).

Todavia, para compreender sua importância nos processos de análises e tomadas de decisões, se faz necessário conhecer sua representatividade na área pública, a qual deve ser analisada de forma contextualizada, considerando sua evolução histórica em correlação com as finanças públicas e a necessidade de informações fidedignas e materiais.

### **2.1 A Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP)**

No Brasil, a Contabilidade passou a ser realizada quando D. João VI, em 1808, autorizou por meio de alvará a aplicação das partidas dobradas. Todavia, a partir do ano de 1850 passou por retrocessos, o que culminou no seu quase esquecimento. Somente anos depois, em 1922, um primeiro passo para a Contabilidade Pública é aprovado: o Código de Contabilidade da União (SOARES et al., 2011).

Na década de 1940 ocorreu a publicação do Decreto Lei 2.416, que fazia a substituição do Código anteriormente aprovado e fornecia elementos mais sólidos para a elaboração do Balanço na entidade pública. Este Decreto somente foi extinto com a Lei Federal 4.320/64 (CRUVINEL; LIMA, 2011).

O ponto de partida e essência da contabilidade pública é o orçamento. De acordo com Silva (2013), a Contabilidade como um todo objetiva, desde seu surgimento, reportar aos usuários o que corre no Patrimônio da entidade, sendo isto possível por meio da identificação, mensuração e explicação de todos os fatos e atos que são praticados nos exercícios. Nesse sentido, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), mantém essa significância, porém com certa sua singularidade.

Nas palavras de Vital (2020) a contabilidade pública é um dos principais instrumentos para gestores públicos e a sociedade. Primeiramente por fornecer informações que embasam as tomadas de decisões e fomentam o acompanhamento da gestão (orçamentaria, patrimonial e financeira). Segundo, possibilita que a sociedade controle as ações e políticas públicas.

A contabilidade pública é o ramo da ciência contábil responsável por tratar do patrimônio público, realiza o registro da previsão da receita e a fixação da despesa, elementos estabelecidos no Orçamento Público (RESENDE; GOMES; LEROY, 2016). Adicionalmente, Nascimento (2013, p. 185) colabora afirmando que a Contabilidade Pública é um ramo da contabilidade “que coleta, registra e controla os atos e fatos da administração pública, com enfoque para o patrimônio e suas variações, acompanhando e demonstrando a execução do orçamento”.

O Orçamento Público é elaborado com base no estabelecido: no Plano Plurianual (PPA), que segundo o § 1º do art. 165, é responsável por estabelecer as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal referente as despesas de capital e decorrentes dela; na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), presente no § 2º do referido artigo, compreendendo as metas e prioridades da administração pública federal; e na Lei Orçamentária Anual (LOA), pregada no § 5º, compreendendo o orçamento fiscal, de investimento e da seguridade social (BRASIL, 1988).

Moraes et al. (2018) explana que quando se fala em cidadania, é possível correlacionar e perceber a contabilidade aplicada ao setor público como um dos elementos que são instrumentos de controle e acompanhamento das ações e políticas públicas no que tange à sua correta aplicação, ética de gestão e obrigações de gestores na prestação de contas. Para os autores, isto é possível devido ao fato de que as demonstrações são a representação justa e adequada de toda a movimentação que o recurso público sofreu, bem como dos resultados, podendo ser aliado a práticas de governança pública.

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBC T 16.1 expressam que a “Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público” (CFC, 2018, p. 08).

Consoante, a Lei 4.320/64 em seu art. 83 dispõe que sobre o objetivo da Contabilidade Pública de evidenciar todas as informações sobre a arrecadação de receitas e a efetuação de despesas, que administrem ou guardem bens a ela pertencentes, ou confiados, perante a Fazenda Pública.

Acordante com a referida legislação, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), alvitram que:

O objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social. (CFC, 2018, p. 08).

Na Contabilidade Pública brasileira, conforme mencionado, a Lei 4.320/1964 é um dos marcos, tendo como objeto o orçamento público. Assim, a parte de orçamento público ganhou representatividade e conseqüentemente as normas que se referiam aos registros e demonstrações contábeis no setor tenderam para o viés orçamentário. Além disso, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) nº101/2000 consolidou o entendimento de toda a Federação a respeito das operações de créditos, despesas e garantias, como uma forma de equilíbrio e transparência fiscal no setor público (STN, 2018).

Em termos da Lei 4.320/1964, apesar de ser um marco, limitou em partes a atuação da contabilidade na área pública, pois os agentes responsáveis pelo setor se enlearam a cumprir o que esta preconizava. Nesse sentido, A Lei de Responsabilidade Fiscal complementa a anterior, posto seu encaminhamento rumo a “transparência, no equilíbrio fiscal e na moralização da atividade pública brasileira” (SOARES et al., 2011), ocasionando uma mudança, mesmo que forçada, na postura dos administradores públicos frente a sanções que possam sofrer pelo descumprimento, além da cobrança da população.

Ademais, surge a necessidade de estabilizar as normas contábeis a nível mundial. Em relação a esse processo de harmonização, que é a uma adequação dos países às normas, a fim de equipara-las, Cruvinel e Lima (2011, p.72), levantam que na contabilidade pública isso se vislumbra com o “*Internacional Federation of Accountants – IFAC*, com a criação, em 2000, do Comitê do Setor Público, quando começaram a ser emitidas as primeiras Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS, em inglês) voltadas para a Contabilidade governamental”.

Os autores ligeiramente supracitados ressaltam que a verdadeira revolução da Contabilidade Governamental se dá com a necessidade de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade ocorrida em 2008, com a publicação das primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, por meio da Portaria 184, com emissão

do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), de modo obrigatório para todos os entes da Federação.

Calado e Teixeira (2016) dispõem que a função do *International Public Sector Accounting Standards Boards* – IPSASB, responsável por emitir as IPSAS, é auxiliar no processo de transparências das prestações de contas e em relação ao grau de responsabilidade dos gestores quanto a eficiência na gestão dos recursos públicos, no entanto, a adoção de tais normas é dependente de vários fatores – respaldo institucional, eixo jurídico, e uma cultura de prestação de contas – além de normas ríspidas que podem se opor aos interesses públicos. Os autores reforçam que embora haja um movimento de adequação e convergência, os processos burocráticos podem adiar os resultados.

Uníssonos, Prieto e Martins (2015) fomentam a importância dessas alterações, que visam fortalecer e uniformizar os procedimentos contábeis patrimoniais no âmbito nacional, efetivando o seu papel, não apenas para cumprir os dispositivos legais, mas para refletirem também, de forma fidedigna e tempestiva, quais impactos as transações governamentais têm no patrimônio.

Neste âmbito de convergência, além das legislações aludidas, a Secretaria do Tesouro Nacional – STN é responsável por emitir o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), com abrangência nacional, e que não se contrapõem à Portaria MF nº 184/2008 e ao Decreto nº 6.976/2009, tão pouco as IPSAS, mas que tem por finalidade regulamentar a aprovação e execução do orçamento.

A partir do ano de 2010, mudanças importantes começam a florescer, sendo adotadas práticas contábeis importantes, a saber: reconhecer créditos tributários existentes; reconhecimento da provisão para créditos inscritos em Dívida Ativa; início do cronograma de implantação, na Administração Pública Federal, da depreciação, exaustão e amortização (PRIETO; MARTINS, 2015).

Em seus estudos, os autores Rodrigues, Silva e Maciel (2018) dissertam que essas iniciativas vão ao encontro dos preceitos de controle social, disponibilizando informações contábeis aos usuários em linguagem acessível. Outrossim, a partir de 2013, em caráter técnico e orientador à implantação das NBCTSP, iniciaram as emissões das Instruções de Procedimentos Contábeis (IPC).

A concretização “dos esforços conjuntos se deu com a edição da NBCT SP 16.6 pelo CFC e do Manual de Contabilidade Aplicada ao setor Público (MCASP), pela STN, contendo regras gerais da CASP para União, Estados e Municípios de uso” (Rodrigues; Silva; Maciel, 2018, p.42). Deste modo, a Contabilidade Pública é circundada por norteadores para a

elaboração das Demonstrações contábeis que sejam capazes de gerar informações materiais e fidedignas.

## 2.2 As Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP)

A Contabilidade pública, ímpar como se firmou, possui exigências quanto às Demonstrações Contábeis, algumas delas podem ser examinadas com a Lei 4.320/64 em seus artigos 101 a 106, os quais listam como obrigatória a divulgação: do Balanço Orçamentário; Balanço Financeiro; Balanço Patrimonial; e a Demonstração das Variações Patrimonial (COSTA, 2018). As demonstrações contábeis compõem o Balanço Geral da União – BGU e são elaboradas em conformidade com os dispositivos legais, a exemplo da Lei 4.320/64 (PRIETO; MARTINS, 2015).

Ainda sobre a referida legislação, vigora em seu Título IX, Capítulo II, *in verbis*:

Art. 83. A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados.

Art. 84. Ressalvada a competência do Tribunal de Contas ou órgão equivalente, a tomada de contas dos agentes responsáveis por bens ou dinheiros públicos será realizada ou superintendida pelos serviços de contabilidade.

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Art. 86. A escrituração sintética das operações financeiras e patrimoniais efetuar-se-á pelo método das partidas dobradas.

Art. 87. Haverá controle contábil dos direitos e obrigações oriundos de ajustes ou contratos em que a administração pública for parte.

Art. 88. Os débitos e créditos serão escriturados com individualização do devedor ou do credor e especificação da natureza, importância e data do vencimento, quando fixada.

Art. 89. A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira patrimonial e industrial. (BRASIL, 1964).

Observa-se na referida legislação a construção de princípios que são basilares e fundamentais na elaboração e na publicação das Demonstrações Contábeis do setor público. Além de explanar o objetivo que a contabilidade no que tange à Administração Pública.

O art. 104 da Lei 4.320/64 evidencia que o Balanço Orçamentário irá demonstrar as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas; o Balanço Financeiro, conforme art. 3, “demonstrará a receita e a despesa orçamentária bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extraorçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte”; já a Demonstração das

Variações Patrimoniais será responsável por evidenciar as alterações que ser verificou no patrimônio, as quais resultam ou independem da execução orçamentária, indicando ainda o resultado patrimonial do exercício, conforme apregoado no art. 4; e no art. 5, tem-se que o Balanço Patrimonial demonstrará o ativo financeiro e o permanente, passivo financeiro e o permanente, o saldo patrimonial e as contas de compensação.

Ressalva-se que, assim como na contabilidade privada, na administração pública também há a necessidade de se fazer técnicas para o controle e análise, que possibilitem o conhecimento da situação atual da entidade e na tomada de decisões. Para os autores, não se pode elaborar as demonstrações meramente para cumprimento da legislação, elas são um instrumento de gestão, e devem ser usadas como tal (RESENDE; GOMES; LEROY, 2016).

As Normas Aplicadas ao Setor Público foram se atualizando ao longo dos últimos anos, como ajuste às necessidades atuais. A temática também é abordada na NBC T SP 11, item 21, evidenciando as informações contábeis exigidas na área pública, a saber:

- (a) balanço patrimonial;
- (b) demonstração do resultado;
- (c) demonstração das mutações do patrimônio líquido;
- (d) demonstração dos fluxos de caixa;
- (e) quando a entidade divulga publicamente seu orçamento aprovado, comparação entre o orçamento e os valores realizados, quer seja como demonstração contábil adicional (demonstração das informações orçamentárias) ou como coluna para o orçamento nas demonstrações contábeis;
- (f) notas explicativas, compreendendo a descrição sucinta das principais políticas contábeis e outras informações elucidativas; e
- (g) informação comparativa com o período anterior, conforme especificado nos itens 53 e 53A. (CFC, 2018).

O STN (2018, p.402) explica que este item 21 tem por finalidade apresentar o conjunto de demonstrações contábeis e esclarecer sobre nomenclaturas diferentes, fruto de acordos ou normas específicas, como é o caso das “Demonstração do Resultado e da Demonstração de Informações Orçamentárias, as quais, em decorrência da legislação brasileira são denominadas Demonstração das Variações Patrimoniais e Balanço Orçamentário, respectivamente”. Ademais, o Balanço Financeiro não está disposto na NBC T SP 11, porém é de elaboração obrigatória em virtude da Lei 4.320/64.

A NBC T SP 11, do item 15 ao 18, dispõe sobre as finalidades das Demonstrações Contábeis. A referida norma explica que a intenção é gerar informações sobre o desempenho, fluxos de caixas e a situação patrimonial das entidades, de forma a serem úteis nas avaliações que os usuários realizarão e nas suas tomadas de decisões. O Conselho Federal de Contabilidade (2018), elucida que “especificamente, as demonstrações contábeis no setor público devem

proporcionar informação útil para subsidiar a tomada de decisão e a prestação de contas e responsabilização da entidade quanto aos recursos que lhe foram confiados”, portanto, devem gerar informações sobre:

- (a) sobre as fontes, as alocações e os usos de recursos financeiros;
- (b) sobre como a entidade financiou suas atividades e como supriu suas necessidades de caixa;
- (c) úteis na avaliação da capacidade de a entidade financiar suas atividades e cumprir com suas obrigações e compromissos;
- (d) sobre a condição financeira da entidade e suas alterações; e
- (e) agregadas e úteis para a avaliação do desempenho da entidade em termos dos custos dos serviços, eficiência e cumprimento dos seus objetivos. (CFC, 2018).

Essas informações são essenciais posto o objetivo da Contabilidade Pública, anteriormente discutido. Além disso, todas estas informações são capazes de evidenciar o que ocorre em relação ao Patrimônio Público, reduzindo as frestas para fraudes, além das possibilidades de análise para os processos de decisões.

O item 16 dispõe que além das noções gerais, as informações podem ter função preditiva ou prospectiva, em outras linhas, além de registrar o que está ocorrendo na entidade, tem a capacidade de gerar expectativas em relação a operações que possam ser realizadas e como seria a melhor forma de operá-las. Nesse sentido, precisam gerar informações acerca dos: ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas, outras alterações no patrimônio líquido e fluxos de caixa (CFC, 2018). Posto isso, a análise destas Demonstrações será determinante no entendimento da situação das entidades e como devem/podem proceder.

### 2.2.1 Responsáveis pelas demonstrações contábeis

Factualmente, as Demonstrações Contábeis Aplicadas à Administração Pública passaram por diversas mudanças, que foram inseridas gradativamente e, para que sejam efetivas, há a necessidade da sinergia entre diversas áreas da administração (PRIETO; MARTINS, 2015). Dentre os envolvidos, cita-se o contador, que segundo os autores supracitados, não possuem uma tarefa fácil na contabilidade pública, pois há muitas etapas a se cumprir para atender às normas.

Na perspectiva de Melo e Ayres (2014, p. 87), o contador público tem um papel relevante nesta nova configuração da contabilidade pública, pois, além da separação da visão orçamentária da visão patrimonial, ele deve ser “agente catalisador de todo o processo,

procurando conscientizar o gestor a respeito dos reflexos de suas ações sobre o patrimônio público e a necessidade de que as informações sejam registradas no sistema”.

Segundo as Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (*International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*) IPSAS 1 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, a responsabilidade pela elaboração das Demonstrações Contábeis e por sua apresentação pode variar tanto na jurisdição, quanto de uma jurisdição para a outra. Ademais, a depender da jurisdição, pode haver uma distinção entre quem elabora, quem aprova e apresenta as demonstrações. Alguns exemplos de posições ou pessoas que podem desempenhar essa função são: aquele que chefia a entidade (diretor executivo ou chefe permanente); chefe da agência central de finanças (controlador ou contador geral) (CFC, 2010).

### 2.2.2 Análise das Demonstrações Contábeis

As Demonstrações Contábeis são imprescindíveis na representação dos fatos e atos da contabilidade, refletem a situação da entidade. Segundo Resende, Gomes e Leroy (2016) as demonstrações contábeis só se tornam úteis a partir do momento em que se pode extrair delas as informações que sejam capazes de apresentar a situação da entidade aos usuários, além de auxiliar na tomada de decisão dos gestores.

Além disso, quando se trata de análise das Demonstrações Contábeis, estas somente podem ser eficiente e eficaz se as informações contábeis estiverem em conformidade com as características qualitativas, em especial: materialidade e fidedignidade. Essas exigências podem ser observadas no item 29 da NBC T SP 11, ao mencionar que além de realizar as Demonstrações em conformidade com as políticas contábeis, deve-se observar se a informação gerada é relevante, fidedigna, tempestiva, compreensível, verificável e comparável.

A informação é material quando apresenta elementos relevantes ao processo e possui a capacidade de influir na tomada de decisão. Enquanto que a fidedignidade expressa a representação real dos fatos e atos (CFC, 2018). Para mais, são características imprescindíveis, visto que uma informação distorcida ou que não se tomou conhecimento em tempo hábil (tempestivamente) pode acarretar decisões errôneas e com potencial de gerar prejuízos. No setor público, o cumprimento dessas exigências pode ser ainda uma maneira de garantir a transparência e evitar ações corruptas.

Os autores Pereira e Teddo (2013, p.07) afirmam que a análise das Demonstrações Contábeis propicia aos gestores “tomar decisões seguras, pois a organização do patrimônio em contas, grupos de contas e mensuração adequada de cada uma delas é que propicia ao gestor

visualizar de forma sistemática os bens, os direitos e as obrigações da instituição que dirige”. É válido reforçar que essa segurança é baseada na premissa de que as informações divulgadas estão em conformidade com o exigido.

Para Soares et al. (2011), a contabilidade não se restringe apenas ao ato de registrar os fatos contábeis, também visa buscar as causas e os efeitos que estes fatos causam no patrimônio da entidade. Assim, a análise das demonstrações que resultam dessa escrituração é capaz de fornecer elementos/informações sobre a situação da entidade.

Uníssono, Costa (2018) acresce que boa parte das informações geradas nas análises se dão por meio de indicadores financeiros, constituindo-se como instrumento de divulgação dos resultados auferidos no exercício, seja para os gestores públicos ou para a população. Além do que, possibilitam a verificação do cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal. Portanto, para o alcance dos objetivos da análise das Demonstrações Contábeis:

Se utiliza, principalmente, de três abordagens ou técnicas, para alcançar as suas conclusões e oferecer aos usuários informações úteis. São elas: Análise Vertical, Análise Horizontal e Quocientes Econômicos e Financeiros (Indicadores). Cada uma destas técnicas tem a sua importância e aplicação (COSTA, 2018, p.05).

O referido autor explica que as técnicas devem ser consideradas em conjunto. Informa ainda que no que tange a análise horizontal, seu objetivo é realizar uma avaliação da evolução das contas em relação aos exercícios. A análise vertical indica o quanto uma conta representa em relação ao seu grupo. Nesse sentido é possível verificar se houveram variações significantes em uma conta e buscar motivos para tal, ou ainda, no caso das despesas, verificar quais tem maior representatividade no grupo para poder otimizá-la.

Adiante, em termos de indicadores financeiros, podem identificar tendências passadas e futuras, listar e comparar padrões. Resende, Gomes e Leroy (2016, p. 185) explanam que os indicadores financeiros são “indicadores que evidenciam a gestão financeira, considerando além do resultado no orçamento, os ingressos e dispêndios extraorçamentários, demonstrando ainda o aumento ou redução no saldo do disponível no período”. Os autores citam ainda os indicadores orçamentários, os quais evidenciam os resultados da execução orçamentária e a eficiência no alcance de metas, pois correlacionam as despesas e receitas previstas e realizadas.

Consoante, Costa (2018, p.05), em seus estudos conclui que no setor público os coeficientes utilizados são: “orçamentários, obtidos a partir de dados do balanço orçamentário; financeiros, com informações do balanço financeiro; e patrimoniais, com informações do balanço patrimonial e demonstração das variações patrimoniais”.

Em seus estudos, Resende, Gomes e Leroy (2016) colocam que os índices financeiros são: o Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária; Quociente da Execução Orçamentária Corrente; Quociente da Execução Orçamentária de Capital; e Quociente do Resultado da Execução Financeira. Quanto aos os índices orçamentários, citam: Quociente do Equilíbrio Orçamentário; Quociente de Execução da Receita; Quociente de Execução da Despesa; e Quociente do Resultado Orçamentário.

Contudo, para Pereira e Teddo (2013), uma análise financeira realizada a partir de indicadores, índices ou coeficientes pode auxiliar na organização das contas e por consequência se tornam essenciais nos processos de tomada de decisão. Ressalvam que, embora a contabilidade pública possua característica una, resultantes da convergência às Normas Internacionais de Contabilidade, por isso, os índices adotados na análise para o setor público são equivalentes com a sua finalidade. Posto isso, firma-se que a análise das Demonstrações Contábeis é válida e pode ser aplicada ao setor público enquanto ferramenta auxiliar no processo de tomada de decisão, visto o objetivo da Contabilidade Pública e todas legislações vigentes. Entretanto, cabe aos gestores públicos realizar a análise e fazê-la de modo adequado.

### **2.3 Gestão Pública frente a análise das Demonstrações Contábeis**

A Administração Pública se destina a gerir o bem comum, buscando formas de assegurar os direitos base da população, sanando e/ou reduzindo suas necessidades em virtude da aplicação da gestão. Para Augustinho e Oliveira (2014), foi a necessidade de regular a convivência do homem que fez surgir o Estado, o qual visa o bem comum e se materializa na forma de governo, estruturando-se por meio da Administração Pública.

A Administração Pública é gerida e norteada pelos princípios é norteada pelos princípios constantes do *caput* do art. 37 da Constituição Federal (Lei Maior), a saber: a Legalidade; a Impessoalidade; a Moralidade; a Publicidade; e a Eficiência (BRASIL, 1988). Ao passo que a iniciativa privada vai até onde a lei permite, a gestão pública deve fazer somente o que estiver expresso em lei.

No entanto, a administração pública nem sempre foi como na atualidade. Santos (2016, p.02) explana que “a administração pública no Brasil passa por uma mudança, especialmente nesta última década em que organismos internacionais financiadores estão exigindo dos governantes o equilíbrio das contas públicas”, assim os gestores assumem um papel mais efetivo, tem mais responsabilidades e é mais cobrado em relação ao seu papel.

A Gestão Pública, segundo Nascimento (2014), existe para promover a redução da pobreza, melhorar saúde, educação, melhores índices econômicos, incentivar a cultura, preservar os recursos naturais, incentivar o desenvolvimento local, etc. Todavia, os gestores devem ser orientados estrategicamente para atingir esses objetivos. A autora destaca que para tanto, é necessário um projeto que propicie o desenvolvimento da área, que melhore sua organização, métodos, informações gerenciais, capacitação de pessoal.

No Brasil, segundo Sônia Maria Augustinho e Antonio Gonçalves de Oliveira:

A realização do bem público se concretiza por meio da ação planejada no atendimento às demandas da sociedade, idealizadas em planos quadrienais de desenvolvimento, compostos por ações de caráter econômico, político e social. Essa ação ordenada é desenhada no planejamento governamental, instrumento norteador da política de desenvolvimento do país e no qual se expõe a trajetória a ser seguida e a transparência na aplicação dos recursos públicos. Aplicação que se traduz na entrega de bens e serviços à sociedade, mediante ações orçamentárias que decorrem da mobilização de técnicas e procedimentos contábeis, mais precisamente por meio da contabilidade aplicada ao setor público (AUGUSTINHO; OLIVEIRA, 2015, p. 50).

Outrora, falou-se em Contabilidade Aplicada ao Setor Público e sua importância. Agora, pontua-se que a Administração Pública, para cumprir o seu dever legal de promoção do bem-estar comum, deve ser assente ao que prega tais normas, posto que todo o planejamento em relação aos bens que são entregues à sociedade, partem da elaboração dos planos orçamentários. Estes, por sua vez, necessitam da aplicação de técnicas e procedimentos contábeis para a sua elaboração.

Ao longo dos anos, com as legislações constituídas para a gestão e contabilidade pública, o papel do gestor foi se modificando para acompanhá-las. Nesse particular, suas atribuições são, dentre outras: administrar o ente público, definindo metas e diretrizes, além dos processos de tomada de decisão; prestação de contas anuais de como realizou sua gestão; autorizar as despesas e suas respectivas ordens de pagamento; acompanhamento do setor financeiro e econômico; gestão fiscal; zelar pelo bem comum; autorização e celebração de contratos, etc. (CAGE, 2018).

Para que essas competências e habilidades sejam cumpridas com louvor, algumas medidas foram implantadas, a exemplo a Lei de Responsabilidade Fiscal, além do Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei do Orçamento Anual, que visam um planejamento orçamentário e as sanções perante ao descumprimento da legislação (SANTOS, 2016). Assim, o gestor público precisa assumir um papel ativo quanto a administração dos recursos disponíveis e em potencial.

No ambiente da contabilidade, as Demonstrações Contábeis registram e comunicam a evidenciação e transparência dos fatos e atos contábeis públicos, explanam as informações dos resultados que foram alcançados, os aspectos de natureza orçamentaria, financeira, econômica e física do patrimônio público (AUGUSTINHO; OLIVEIRA, 2015).

Neste contexto, salienta-se que a ciência contábil, representada pelo contador, tem papel relevante quanto a evidenciação dos atos de gestão, mediante as peças contábeis, e, ainda, como colaborador do gestor auxiliando-o no processo de tomada de decisões. Para tanto, é preciso que o contador utilize de técnicas e de outros recursos que ajude-o a suprir as necessidades dos gestores públicos. (SANTOS, 2016, p.02).

É evidente que, neste cenário contemporâneo, visto as atribuições do gestor público, contar com informações que o auxiliem nos processos de tomada de decisão é primordial, sendo que compete a toda a equipe concretizar esse conhecimento, sobretudo, o contador, responsável por elaborar as Demonstrações Contábeis. Em conformidade, Costa (2018) afirma que a análise das Demonstrações Contábeis no setor público objetiva gerar informações que sejam confiáveis e úteis no processo de tomada de decisão.

É inegável o protagonismo da ciência contábil enquanto mediadora e esteio das formas que ocorre o controle da Administração Pública, principalmente ao considerar que “as ações governamentais, transformadas em números, formam um conjunto de peças contábeis que estruturam a prestação de contas dos agentes públicos” (AUGUSTINHO; OLIVEIRA, 2015, p. 50).

Pereira e Teddo (2013) colaboram afirmando que a contabilidade é um meio para se expressar os planos administrativos, além de ser um instrumento importante quanto às funções de controle e planejamento, por evidenciar números e resultados da administração.

Não se pode esquecer, posto a importância da contabilidade neste processo de evidenciação dos elementos contábeis, do papel do contador, que segundo Piccoli e Klann (2015), é responsável tanto por interpretar as normatizações, quanto por operacionalizar os registros contábeis decorrentes dos fatos ocorridos. Nesse particular, este tem capacidade técnica para contribuir no processo de tomada de decisões.

Por fim, cabe aos gestores a tomada de decisão sobre a melhor forma de gerenciar o patrimônio público, por isso é essencial que sejam capacitados para tal. Neste processo, frente ao discutido, uma das ferramentas à sua disposição para o processo de tomada de decisão é a análise das Demonstrações Contábeis, por gerar informações materiais, fidedignas e concisas, capazes de gerar decisões mais assertivas.

## CAPÍTULO 3: METODOLOGIA DA PESQUISA

### 3.1 Classificação da metodologia

Para responder aos objetivos propostos, aplicou-se a pesquisa de natureza básica, de abordagem quantitativa, descritiva exploratória, de abordagem quantitativa, com aplicação de questionários, pelo método dedutivo, através do levantamento (*survey*), com contadores e gestores dos municípios da Mesorregião Oriental do estado do Tocantins, visando extração e análise de dados sobre a elaboração, utilização e relevância atribuída as Demonstrações Contábeis no âmbito das prefeituras municipais.

Baseado nos ensinamentos de Prodanov e Freitas (2013, p.52), a pesquisa quantitativa traduz em números as opiniões e as informações, para assim, realizar sua classificação e análise. Nessa abordagem, considera-se que tudo pode ser quantificável. Todavia, requer o uso de técnicas como: estatísticas; coeficientes; porcentagens; média, etc.

Sobre a pesquisa quantitativa, Bastos e Ferreira (2016) explanam que esta tem os seus fundamentos pautados em paradigmas, valorizando não somente a objetividade, mas também o controle científico, e é por isto que utiliza testes que possam validar os resultados e sua fidedignidade.

O método dedutivo parte do geral para chegar a um particular. É, nas palavras de Gil (2008, p. 09) aquele que “parte de princípios reconhecidos como verdadeiros e indiscutíveis e possibilita chegar a conclusões de maneira puramente formal, isto é, em virtude unicamente de sua lógica” (GIL, 2008, p. 9).

A pesquisa descritiva visa descrever as características de uma população ou então de um fenômeno, ou ainda, descobrir a relação entre variáveis. A pesquisa exploratória tem o objetivo de aprimorar as ideias a respeito de um assunto, criando maior familiaridade a respeito do que se investiga (BASTOS; FERREIRA, 2013).

Para Prodanov e Freitas (2013, p. 54) “o elemento mais importante para a identificação de um delineamento é o procedimento adotado para a coleta de dados”. Nesse sentido, o presente se alicerça no levantamento. Em acorde com os supracitados autores, o levantamento é a categoria de pesquisa que evolve interrogar diretamente as pessoas que se deseja conhecer um comportamento, aplicando para tal algum tipo de questionário.

Gil (2008) cita que dentre as vantagens que o levantamento de campo oferece, pode-se citar o conhecimento direto da realidade, visto que as pessoas informam suas crenças, opiniões, comportamentos, etc.; economia e rapidez, uma vez que as possibilidades de coleta possibilitam

maior quantidade de dados em curto espaço de tempo; e a quantificação, esses dados podem ser agrupados em tabelas, possibilitando análise estatística.

### 3.2 Coleta dos dados, delimitação e amostra de sujeitos da pesquisa

O Estado do Tocantins é composto por 139 municípios, agrupados em 8 microrregiões, as quais se dividem em duas Mesorregiões: a oriental e a ocidental (FRANÇA; COSTA, 2016). Para fins desta pesquisa, considerou-se a Mesorregião Oriental, composta pelas Microrregiões de Porto Nacional, do Jalapão e de Dianópolis, conforme evidenciado no Quadro 01, somando 46 municípios tocaninenses.

**Quadro 01:** Amostra das cidades pesquisadas

<b>MESORREGIÃO ORIENTAL DO TOCANTINS</b>			
<b>MICRORREGIÕES</b>		<b>QTD</b>	<b>CIDADES</b>
06	PORTO NACIONAL	11	Aparecida do Rio Negro; Bom Jesus do Tocantins; Ipueiras; Lajeado; Monte do Carmo Palmas; Pedro Afonso; Porto Nacional; Santa Maria do Tocantins; Silvanópolis; Tocantínia.
07	JALAPÃO	15	Barra do Ouro; Campos Lindos; Centenário; Goiatins; Itacajá; Itapiratins; Lagoa do Tocantins; Lizarda; Mateiros; Novo Acordo; Ponte Alta do Tocantins; Recursolândia; Rio Sono; Santa Tereza do Tocantins; São Félix do Tocantins.
08	DIANOPÓLIS	20	Almas; Arraias; Aurora do Tocantins; Chapada da Natividade; Combinado; Conceição do Tocantins; Dianópolis; Lavandeira; Natividade; Novo Alegre; Novo Jardim; Paranã; Pindorama do Tocantins; Ponte Alta do Bom Jesus; Porto Alegre do Tocantins; Rio da Conceição; Santa Rosa do Tocantins; São Valério; Taguatinga; Taipas do Tocantins.
<b>TOTAL</b>			46 Municípios

Fonte: Elaboração própria com base nos dados de França e Costa (2016)

Considerando o problema de pesquisa analisado houve a preocupação com a escolha dos respondentes dos questionários para que tivessem o perfil apropriado, vislumbrando atingir as respostas mais adequadas. Nesse sentido, foram escolhidas duas categorias de sujeitos: o contador, por ser o profissional responsável pela construção dos demonstrativos e fornecimento de indicadores oriundos de técnicas de análises empregadas aos demonstrativos; o outro sujeito, visto que assume o papel de tomador de decisões junto a administração dos recursos públicos, poderá ser o(a) Secretário(a) de Finanças, ou Secretário(a) administrativo, Secretário(a) de governo, Secretário(a) de planejamento e gestão ou aquele que seja equivalente.

Por motivos de viabilidade e agilidade utilizou-se a plataforma *Survey Monkey*, que permite a elaboração dos questionários, envio através de link, e-mail e outros, acompanhamento instantâneo dos dados e análise dos gráficos e porcentagens. Todavia, coleta dos dados relacionados ao estudo ocorreu através do envio dos questionários fechados para os sujeitos da Mesorregião Oriental do estado do Tocantins através de e-mail ou via WhatsApp.

Inicialmente, os questionários seriam enviados no e-mail da prefeitura, porém em virtude da mudança nas gestões, decorrentes das eleições municipais de 2020, muitos municípios passaram por mudanças de gestão ou atualização em suas plataformas. Para contatar os respondentes, optou-se por ligar em cada uma das prefeituras, colher o e-mail dos sujeitos da pesquisa para envio do link dos questionários. Foram utilizados os dados que constam nos portais das prefeituras. Muitos dados estavam desatualizados, por isso, para estas localidades pesquisou-se na *internet* o número atualizado, nos casos em que mesmo assim não foi possível, tentou-se contato com outros órgãos do município para tentar conseguir o número da prefeitura.

A coleta dos dados se deu no período de 25 de fevereiro a 20 de março de 2020. Ao ligar para os sujeitos da pesquisa foi explicado seu contexto, os objetivos e o que eles encontrariam nos questionários. Além do e-mail, alguns respondentes optaram por passar o contato de WhatsApp para o envio. Infelizmente não foi possível o contato direto com os respondentes, neste caso os questionários foram enviados para o e-mail geral da prefeitura, direcionado ao sujeito.

Considerando o total de 46 municípios pesquisados, e foco no gestor e contador, tem-se o quantitativo de 92 pessoas. Destes, 21 pessoas acessaram ao questionário, sendo 8 contadores e 11 gestores. Todos os contadores aceitaram ao termo de consentimento e responderam todas as perguntas. Dos 11 gestores: 2 não aceitaram o termo de consentimento; 1 aceitou, mas não respondeu nenhuma pergunta; 6 responderam todas as perguntas; e 1 respondeu quase todas as perguntas. Os 2 respondentes que não aceitaram ao termo e o 1 que aceitou, mas não respondeu nenhuma pergunta foram desconsiderados na análise.

Os questionários base que foram utilizados estão anexados ao fim do estudo nos anexos A e B, os quais foram adequados para a plataforma do *Survey Monkey*. O questionário direcionado ao profissional contábil está distribuído em 3 blocos: o primeiro versa sobre seu perfil profissional e de formação desses profissionais; o segundo sobre a sua atuação contábil no município; e o terceiro sobre suas percepções relativas ao uso das demonstrações contábeis por parte dos tomadores de decisão.

O questionário direcionado ao tomador de decisão está estruturado em 2 blocos: o bloco inicial consiste na abordagem de questões relativas à identificação do respondente, com variáveis sociodemográficas; e o bloco final retrata questões inerentes a sua visão sobre as demonstrações contábeis e a utilização dessas no processo decisório.

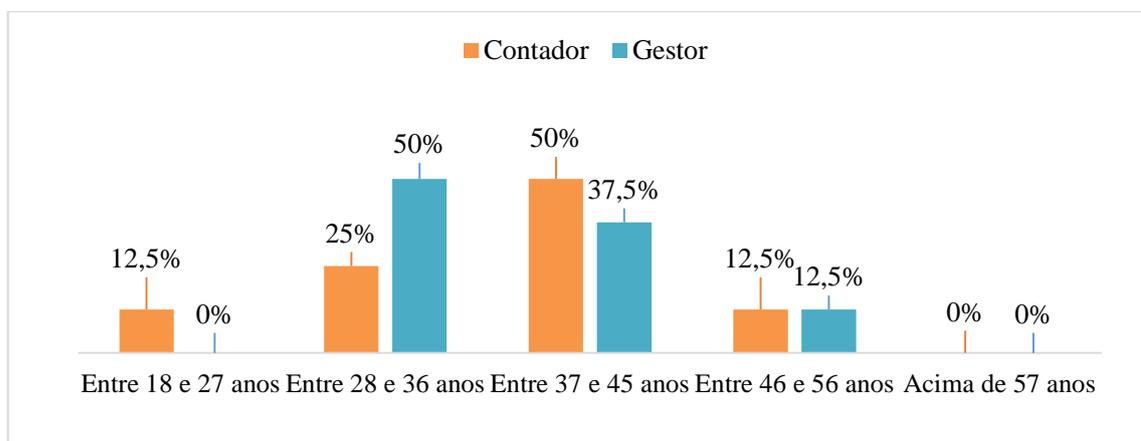
## CAPÍTULO 4: APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

### 4.1 Análise do perfil dos respondentes

Como pontuado previamente, a amostra foi colhida em 46 municípios da Mesorregião Oriental do Estado do Tocantins, somando entre contadores e gestores, o total de 92 pessoas. Destas, 16 pessoas aceitaram participar e compõe a amostra.

Inicialmente, as perguntas direcionadas aos contadores e gestores foram elaboradas com a finalidade de traçar um perfil de gênero, idade, escolaridade, função e tempo de experiência. Todavia, a respeito da idade, como expresso no Gráfico 01, encontrou-se que a maioria dos respondentes tem acima de 37 anos, somando 57%, porém, ninguém acima de 57 anos. Sob o prisma apenas dos gestores, a maior concentração está na faixa de 28 anos a 36 anos, já para os contadores essa representação está entre 37 e 45 anos, ambos com um percentual de 50%.

**Gráfico 01:** Idade dos respondentes

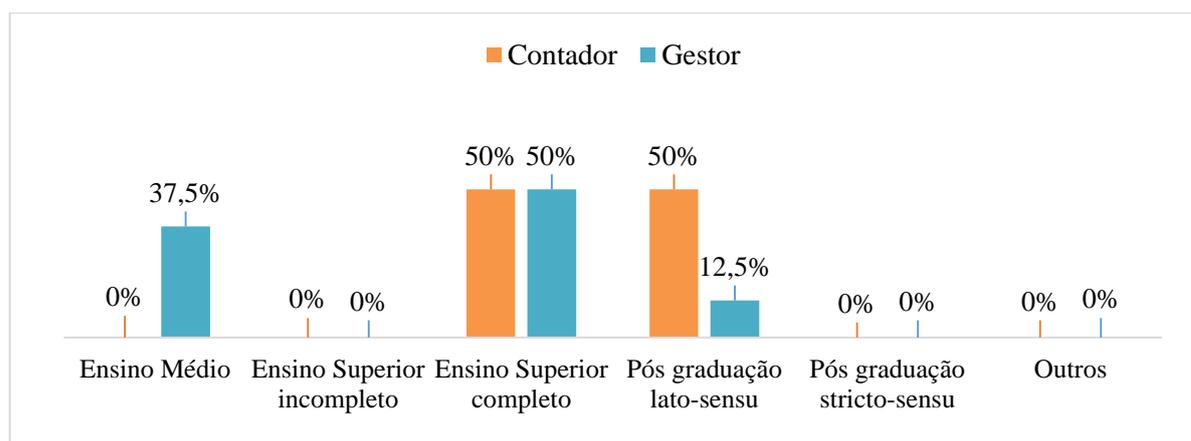


Fonte: dados da pesquisa (2021)

Os dados sobre o gênero evidenciam que a maioria é do sexo masculino, sendo 87,5%. Apenas 12,5% são mulheres. Especificamente na área da contabilidade, todos são do sexo masculino. Em 2017, o portal do Conselho Regional de Contabilidade divulgou que o número de contadores do sexo masculino. Do mesmo modo, o estudo de Calado e Teixeira (2016) sobre a percepção dos profissionais que elaboram as informações sobre as Demonstrações contábeis no setor público brasileiro, também apontam maioria masculina entre os contadores respondentes. Além disso, em seu estudo a maioria possui faixa etária superior que 37 anos (67%), como nesta pesquisa.

A título de grau de escolaridade, percebe-se que a maioria possui o ensino superior completo, apenas 37,5% dos gestores possuem apenas ensino médio. Chama atenção ainda que 25% dos gestores são pós-graduados, e que 50% dos contadores também tem uma especialização, conforme o Gráfico 02.

**Gráfico 02:** Grau de instrução



Fonte: dados da pesquisa (2021)

Pedi-se ainda aos gestores que informassem a área de sua graduação. Como colhido anteriormente, 3 não são graduados, os demais são formados na área: 2 em Ciências Contábeis; 1 em Gestão Pública; 1 em educação; e 1 em administração. Sobre os cargos que ocupam na administração municipal, tem-se que: 2 são secretários de finanças; 2 secretários administrativos; 1 secretário de planejamento; e 3 controles internos.

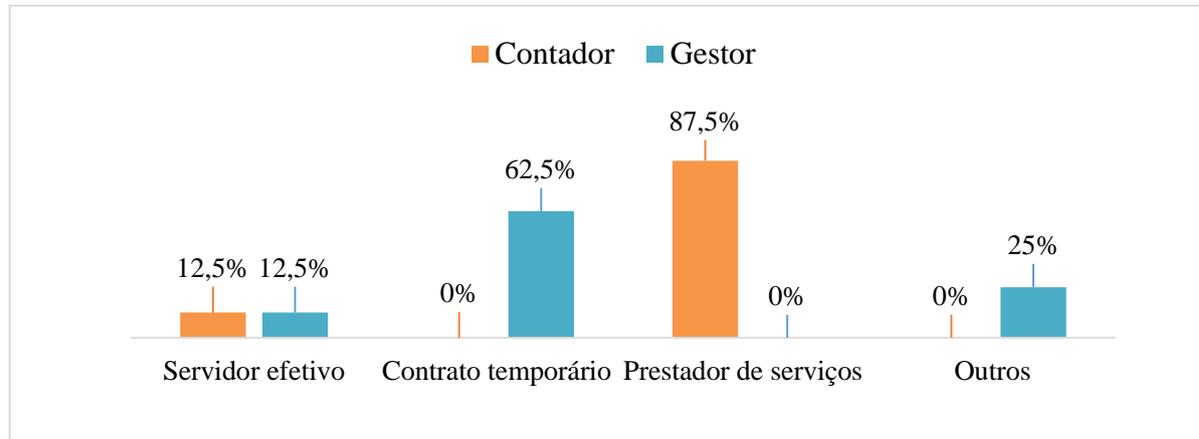
No ano de 2019, Por Ricardo da Cunha Oliveira realizou um estudo sobre “Gestão pública municipal: um desafio para os gestores”, visando evidenciar os desafios e perfil do gestor municipal. Segundo Oliveira (2019), o gestor público é o indivíduo que gerencia com responsabilidade e transparência, ele planeja, assessora, participa de processos decisórios, coordena processo, e outros, por isso há a necessidade de investir na sua formação, a fim de que exerça suas funções com legitimidade.

Pautando-se nas palavras do autor, é evidente que o gestor deve ter formação condizente com a área de atuação, em último caso, experiência para tal. Oliveira (2019) toca em um assunto sensível na administração pública – os interesses políticos – que infelizmente impactam nos cargos, as vezes antes mesmo da competência técnica e legal.

O gráfico 03 evidencia que a maioria dos gestores tem seu vínculo através de contratos temporários (62,5%). Da mesma forma, 25% também ocupam cargos de acordo com o desejo

político (resposta outros: 1 comissionado; 1 nomeado). Apenas 12,5% são servidores efetivos. No caso dos contadores, 7 são prestadores de serviço e 1 é servidor efetivo.

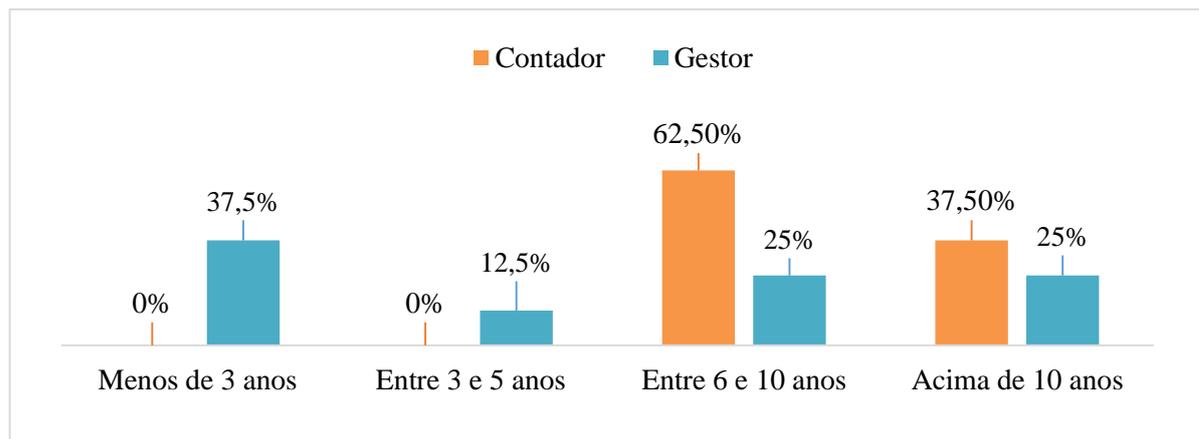
**Gráfico 03:** Vínculo trabalhista



Fonte: dados da pesquisa (2021)

Há de se pontuar que o conhecimento pode vir com a experiência na área que se atua, a exemplo do profissional formado na área da educação, com cargo de controle interno, porém que atua há mais de 10 anos. Ambos grupos de respondentes foram indagados sobre o tempo de experiência na área, obtendo as seguintes respostas:

**Gráfico 04:** Tempo de experiência na área



Fonte: dados da pesquisa (2021)

Nota-se no Gráfico 04 que a maioria tem mais de 6 anos de experiência na área. Todavia, 31% dos sujeitos da pesquisa possuem menos de 5 anos de experiência na área que atua. Um ponto interessante é que 100% dos contadores possuem acima de 6 anos de experiência, sendo

que 37,5% atuam há mais de 10 anos, tendência que se repete no trabalho de Calado e Teixeira (2016) em que esse percentual é de 48%.

#### 4.2 Análise da elaboração das Demonstrações Contábeis e utilização no processo de tomada de decisões

Os questionários direcionados aos contadores e gestores continham blocos distintos, no entanto, as respostas foram alocadas de acordo com a sua similaridade e não com a ordem ou bloco que ocupavam no questionário. Esta seção se destina a analisar o processo de elaboração e utilização das Demonstrações Contábeis, os envolvidos e quais demonstrativos são elaborados, a utilização da análise na tomada de decisão e sua importância. A primeira pergunta foi a respeito das etapas das Demonstrações Contábeis, conforme Tabela 01.

**Tabela 01:** Etapas das Demonstrações Contábeis que acompanha

<b>Etapas</b>	<b>Contador</b>	<b>Gestor</b>
<b>Elaboração</b>	1	1
<b>Divulgação</b>	0	0
<b>Elaboração e Divulgação</b>	2	0
<b>Gestão</b>	4	3
<b>Elaboração, Divulgação e Gestão</b>	3	3
<b>Auditoria</b>	0	3
<b>Nenhuma</b>	0	1
<b>Outro</b>	0	0

Fonte: dados da pesquisa (2021)

Denota-se que, no caso dos contadores, todos acompanham pelo menos uma das fases de elaboração, divulgação e gestão das Demonstrações Contábeis. Porém, nem todos os contadores acompanham a divulgação dessas informações (37,5%), passo importante tanto para a informação que chega aos gestores, quanto para o que é apresentado no portal da transparência e está disponível para a população, o que pode comprometer a qualidade da informação. Dos gestores, 1 não participa de “nenhuma” das etapas Demonstrações Contábeis. A participação nas etapas é essencial para compreender o que ocorreu no patrimônio público.

Os contadores foram abordados sobre a quantidade de pessoas envolvidas no processo de elaboração das Demonstrações Contábeis, como observado na Tabela 02.

**Tabela 02:** Envolvidos na elaboração das Demonstrações Contábeis

Questionamento		Resposta
<b>Quantidade de pessoas envolvidas na elaboração</b>	Apenas 1 pessoa	0
	De 2 a 3 pessoas	6
	De 4 a 7 pessoas	2
	Acima de 7 pessoas	0
<b>O número de envolvidos é satisfatório?</b>	Sim	6
	Não	2
<b>O município faz uso da DCASP?</b>	Sim	6
	Não	0
	Desconheço essa informação	2

Fonte: dados da pesquisa (2021)

Conforme dados da Tabela 02, referente a quantidade de pessoas envolvidas na elaboração das demonstrações, em 6 prefeituras este número varia de 2 a 3 pessoas e; em 2 o número varia de 4 a 7 pessoas. Quando perguntados se consideravam este número satisfatório, para qual 75% consideram que sim e 25% que não. Sobre o uso da DCASP (Demonstrações contábeis aplicadas ao setor público) 75% confirmaram que o município faz uso e 25% desconhece a informação.

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP (2018) e as demonstrações obrigatórias ao setor público (DCASP), questionou-se aos respondentes quais eram elaboradas pelos seus respectivos municípios para suporte no processo de tomada de decisões.

**Tabela 03:** Demonstrações elaboradas - DCASP

Demonstração contábil	Contador	Gestor
<b>Balanco Patrimonial</b>	6	4
<b>Balanco Financeiro</b>	8	5
<b>Balanco Orcamentario</b>	8	7
<b>DVP</b>	4	1
<b>DFC</b>	3	1
<b>Outro</b>	0	0

Fonte: dados da pesquisa (2021)

Ao analisar o a Tabela 03, observa-se que a maioria das prefeituras utilizam o Balanço Patrimonial, Financeiro e Orçamentário, sendo estes dois últimos unânimes entre os contadores. No extremo oposto, a Demonstração das Variações Patrimoniais e Demonstração de Fluxo de Caixa são realizadas apenas em 1 das 8 prefeituras dos gestores. O Quadro 02 demonstra a finalidade de cada um destes demonstrativo.

**Quadro 02:** Finalidade das Demonstrações Contábeis

<b>Demonstração contábil</b>	<b>Finalidade</b>
Balanço Patrimonial	Evidencia a situação patrimonial, quantitativa e qualitativamente, através de contas que representam o patrimônio público.
Balanço Financeiro	Demonstra as receitas e despesas orçamentárias, ingressos e despesas extraorçamentarias.
Balanço Orçamentário	Evidencia as despesas que foram previstas, despesas fixadas e quais foram realizadas dentro do exercício.
DVP	Reflete as alterações no patrimônio, que podem ser resultado ou não da execução orçamentária, indicando ainda o resultado patrimonial do exercício.
DFC	Demonstram as entradas e saídas que ocorreram no caixa, as classificando em fluxos de financiamento, operacional e de investimento.

Fonte: STN (2018)

Para Martins *et al.* (2019) a elaboração dos demonstrativos é uma forma efetiva de controlar as despesas e receitas, mas também é utilizada para o processo de tomada de decisão, por isso a elaboração destes é importante.

Adiante, a maioria das perguntas foram construídas sob a lógica afirmativa, em que deveriam reagir a elas em uma escala de discordo totalmente, caso não concordasse em nada, à concordo totalmente, caso concordasse com todo o enredo sem ressalvas.

Um dos gestores ignorou a todas as perguntas subsequentes, que foram mais específicas em relação a importância e análise das demonstrações, porém respondeu a última pergunta sobre o desejo de receber o e-mail com os resultados da pesquisa, evidenciando que concluiu o questionário. Não se pode afirmar os motivos que o levaram a ignorar as questões, mesmo tendo apenas ensino médio, o respondente é secretário de finanças e possui mais de 10 anos de experiência na área.

Enlaçada com as perguntas anteriores sobre a elaboração das demonstrações, apresentou-se aos gestores municipais a afirmação “O número de profissionais envolvidos nos

processos de elaboração das Demonstrações Contábeis é satisfatório”, como evidenciado na Tabela 04.

**Tabela 04:** Envolvidos na elaboração das Demonstrações Contábeis e tomada de decisões

Questionamento	Resposta	
<b>Quantidade de pessoas envolvidas na elaboração é satisfatória.</b>	Nem concordo e nem discordo	2
	Concordo parcialmente	4
	Concordo totalmente	1
<b>O número de envolvidos no processo de gestão e tomada de decisões é satisfatório.</b>	Concordo parcialmente	6
	Concordo totalmente	1

Fonte: dados da pesquisa (2021)

Observa-se na Tabela 4 que entre os 7 respondentes, 4 concordam parcialmente e 1 concorda totalmente que o número de envolvidos na elaboração é satisfatória. Sobre a afirmativa “O número de profissionais envolvidos nos processos de gestão e tomada de decisões é satisfatório”, 100% dos respondentes concordam que é satisfatório, sendo que 87,7% dos concordam plenamente e 12,5% concordam parcialmente.

Foram questionados ainda sobre a participação dos contadores no processo de tomada de decisão, dos 7 respondentes, 86% dos gestores disseram que há a participação do contador e 14% afirmam que não há. Destes, 6 concordam totalmente que a figura do contador é importante no processo de tomada de decisão e 1 concorda parcialmente, porém 100% concordam que ele deve participar e que é importante no processo.

Retomando o esboçado anteriormente a respeito do estudo de Piccoli e Klann (2015), fica claro a importância reconhecida pelos gestores da participação do contador, primeiramente na elaboração dos demonstrativos e interpretação das normatizações, e também na operacionalização dos registros contábeis e análises das informações contidas nas Demonstrações Contábeis.

Para conflitar sobre a participação dos contadores na tomada de decisões, os contadores foram questionados sobre serem procurados pelos gestores ou comunidade para esclarecimentos em relação a informações contidas nas demonstrações contábeis. No primeiro caso, 25% não foram procurados, 12,5% nem discordava e nem concordavam que já foi procurado por gestores, ao passo que 62,5% já respondeu dúvidas dos gestores, assimilando a alternativa de concordo parcialmente, o que implica que foram procurados, mas com alguma

ressalva. No segundo caso, quando essa afirmativa se referia à comunidade, apenas 25% disse já ter sido consultado a respeito.

Chama-se atenção ainda para o questionamento sobre as etapas das Demonstrações Contábeis que acompanham (Tabela 01) em que 75% dos contadores afirmam que participam do processo de gestão das demonstrações contábeis, o que leva a crer que estejam envolvidos no processo de tomada de decisões. Porém, a resposta a respeito de ser procurado pelos gestores para tirar dúvidas ou esclarecimentos tem percentual inferior, evidenciando conflito nas informações.

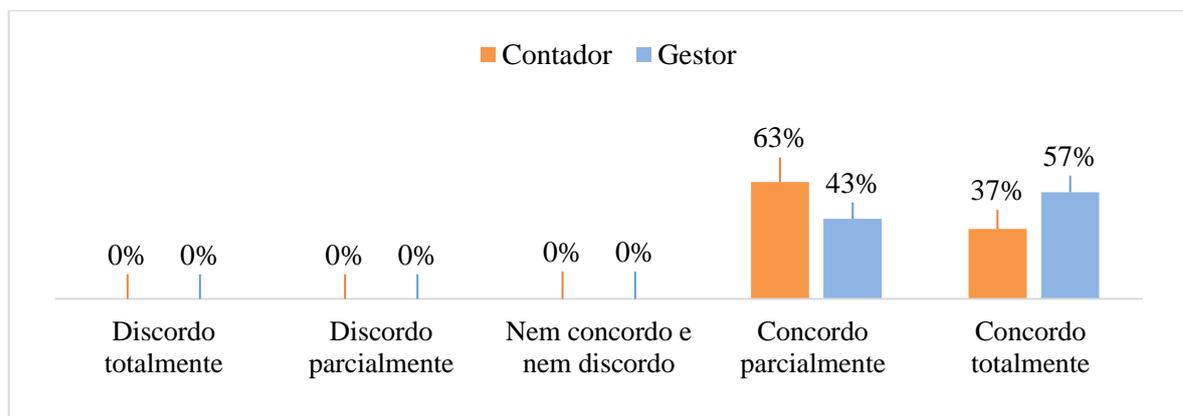
Santos (2016) mencionado outrora, ressalta a importância do contador enquanto agente representante da ciência contábil, responsável por evidenciar os atos da gestão e auxiliar os gestores na tomada de decisões. Deste modo, é importante pontuar que se nem todos participam da etapa de gestão, não poderão cumprir com êxito o papel fim da contabilidade.

Os gestores também foram questionados, sendo que 85,7 % confirmam ter procurado o setor responsável pela elaboração para esclarecimento de dúvidas ou consulta de informações contidas nas Demonstrações Contábeis. Este percentual é igual ao que confirma a participação do contador na tomada de decisão, porém, apenas 2 “concordam totalmente” com essa informação, talvez porque a participação não seja frequente. Dos 7 respondentes sobre a comunidade procurá-los para sanar dúvidas, 4 confirmaram (1 concorda parcialmente e 3 totalmente) que ocorre, 1 respondeu que discorda totalmente e 2 que nem concordam e nem discordam.

De modo geral, dá para perceber que a participação dos contadores na tomada de decisão ocorre, porém não é realidade em todos os municípios respondentes, mesmo a maioria procurando o contador para esclarecer dúvidas, e mesmo todos concordando que a participação desse profissional na tomada de decisão é importante.

Para a próxima pergunta, considera-se as conclusões de Martins et al. (2019) sobre a análise das Demonstrações Contábeis, em que a análise da DCASP possibilita controle da gestão do município e pode possibilitar o acompanhamento mais efetivo da involução ou da evolução das contas.

Posto isto, os dois públicos reagiram especificamente sobre a efetividade da análise das Demonstrações Contábeis, conforme pode ser conferido no Gráfico 05, o qual revela que nenhum dos respondentes desta pergunta discordam da efetividade das demonstrações Contábeis no que tange à análise como base para o processo de tomada de decisões. Notadamente, as respostas se dividiram entre concordo parcialmente, com maioria das respostas dos contadores, e concordo plenamente, com maioria das respostas dos gestores.

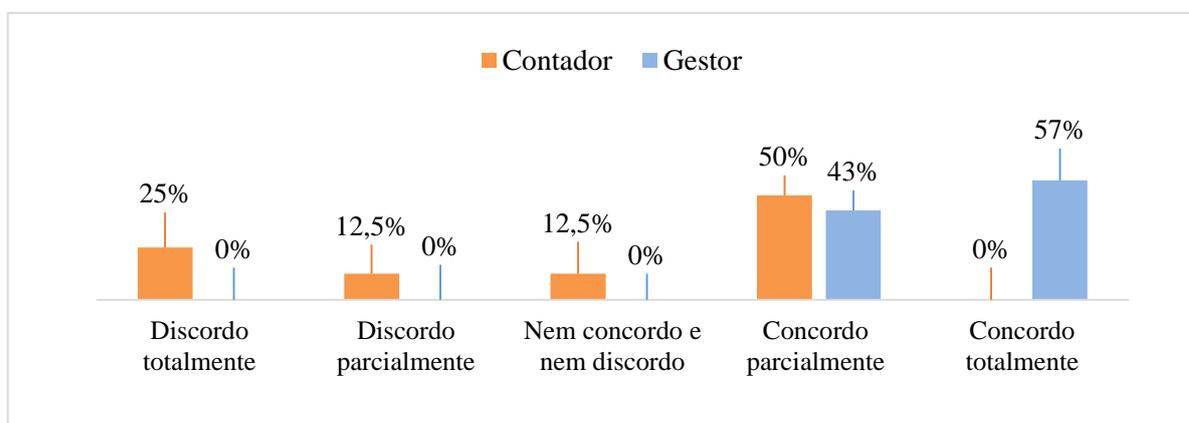
**Gráfico 05:** Efetividade da análise das Demonstrações Contábeis

*Afirmativa: as Demonstrações Contábeis são instrumentos de análise efetiva que antecedem a tomada de decisões.*

Fonte: dados da pesquisa (2021)

Mesmo com todos concordando sobre a efetividade do uso da análise das demonstrações, chama atenção que a maioria de contadores não “concordem plenamente” com a afirmativa. Há diversas variáveis, porém considerando a literatura discutida, levanta-se como hipótese as informações da própria contabilidade pública atual, a elaboração da DCASP, pois são base para a análise e, se não são fidedignas, tempestivas e materiais, não podem ser efetivas.

Salienta-se as palavras de Vital (2020, p. 429) sobre o conceito de Contabilidade Aplicada ao Setor Público como “um dos principais instrumentos à disposição dos gestores públicos e da sociedade para a geração de informações, para o controle e fiscalização dos planos e ações governamentais”, ou seja, elementar para a tomada de decisões. O Gráfico 06 conflita a percepção dos contadores e gestores quando ao uso das demonstrações.

**Gráfico 06:** Uso das Demonstrações Contábeis na tomada de decisão

*Contador: os tomadores de decisão possuem o hábito de observarem as demonstrações elaboradas.*

*Gestor: sempre observa as Demonstrações Contábeis elaboradas.*

Fonte: dados da pesquisa (2021)

Fica evidente o conflito de informações, ao passo que os 7 gestores (43% concordam parcialmente e 57% concordam totalmente) afirmam ter o hábito de observar as demonstrações em seus processos de tomada de decisão, apenas 50% dos contadores confirmam que em seus respectivos municípios os tomadores de decisões sempre as observam.

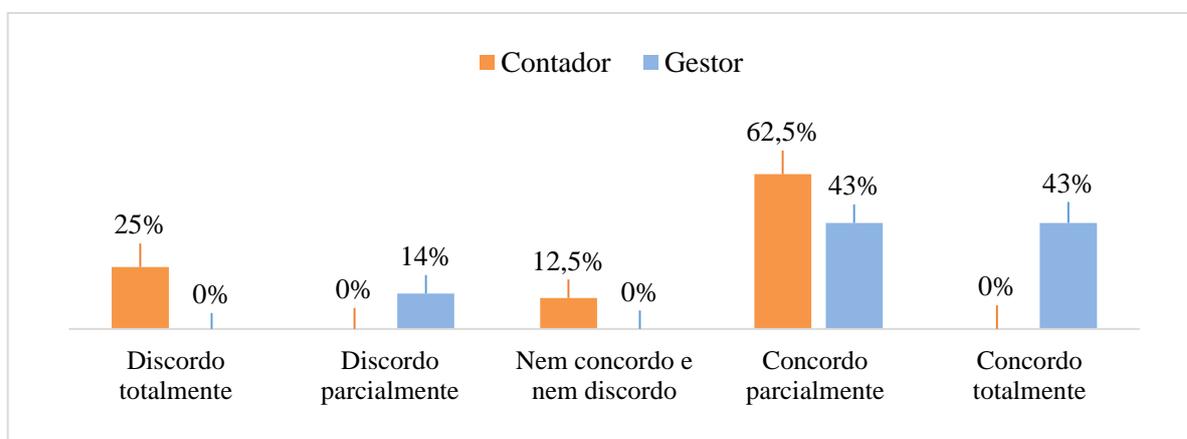
Retomando a Tabela 01, relembra-se que um dos gestores afirmou que não acompanha nenhuma das etapas das Demonstrações Contábeis, porém, todos observam tais demonstrações em suas tomadas decisões.

O estudo de Caldado e Teixeira (2016) mencionado anteriormente, questionou a contadores municipais sobre suas percepções de alguns atributos das DCASP, os autores utilizaram as mesmas demonstrações do Quadro 02 e Tabela 03. Todavia, o seu resultado evidencia que o Balanço Orçamentário foi a demonstração com maior média nos atributos de prazos, qualidade das informações, relação entre tempo e capacitação e apresentação de informações compreensíveis para os usuários internos e externos, uso das informações na tomada de decisão, em contrapartida, as menores medias destes foram para a DFC.

Os autores supracitados encontraram ainda que os contadores consideram DCASP com qualidade nas informações. Realizando outra análise, apesar de ser o atributo com menores médias, todas as DCASP apresentadas foram consideradas no “uso das informações na tomada de decisão” com média geral de 5,7 (a escala utilizada no estudo vai de 0–10). A pesar de representar mais que 50% da média, ainda é um número a ser explorado e melhorado.

Adiante, no Gráfico 07 está demonstrado qual é o nível de utilização das Demonstrações Contábeis para a tomada de decisões.

**Gráfico 07:** O nível de utilização das Demonstrações Contábeis



*Afirmativa: O nível de utilização das Demonstrações Contábeis no contexto da tomada de decisões é frequente.*

Fonte: dados da pesquisa (2021)

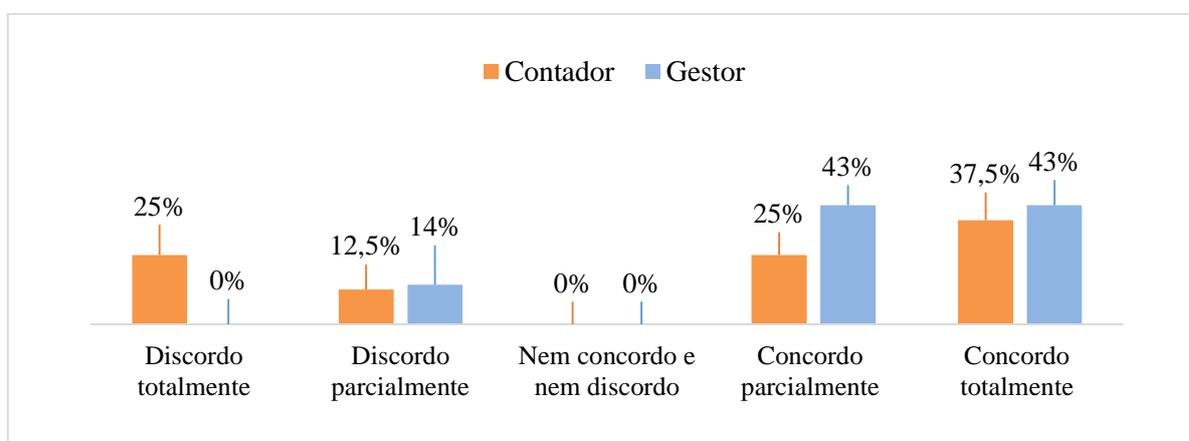
Comparando o Gráfico 06 e 07 é possível estabelecer uma variação entre as respostas pois esperava-se que as respostas fossem similares. Nas respostas dos contadores, percebe-se uma variação entre as respostas de discordo parcialmente (12,5% e 0%, respectivamente) e concordo parcialmente (50% e 62,5%, nessa ordem). Para os gestores, a variação é no sentido inverso, no Gráfico 06 eram 57% de concordo totalmente, caindo para 43% no Gráfico 07, sendo que discordo parcialmente representava 0% e passou a 14%.

Todavia, mesmo com essa variação, fica exposto que a maioria dos respondentes (69%) concordam que o nível de utilização das Demonstrações Contábeis no contexto da tomada de decisões é frequente.

Posto os objetivos em elaborar e quais as demonstrações devem ser elaboradas no setor público, destaca-se, conforme Vital (2020) que nem sempre as informações contidas nos balanços são suficientes para a realização de análises mais precisas e adequadas, por isso o uso de indicadores é indicado. Ocorre que há a necessidade de apresentar a informação de modo mais conciso, simples, esquematizada e de modo que vá ser útil. Os indicadores facilitarão o monitoramento dos resultados, além de se tornarem referência no tocante a tomada de decisão dos gestores.

Assim, a fim de conhecer quais indicadores financeiros e orçamentários os gestores e contadores utilizam em suas análises e tomada de decisão, arguiu-se “Na análise das Demonstrações contábeis são considerados os indicadores financeiros”, obtendo o exposto no Gráfico 08.

**Gráfico 08:** Considera os indicadores financeiros na tomada de decisão



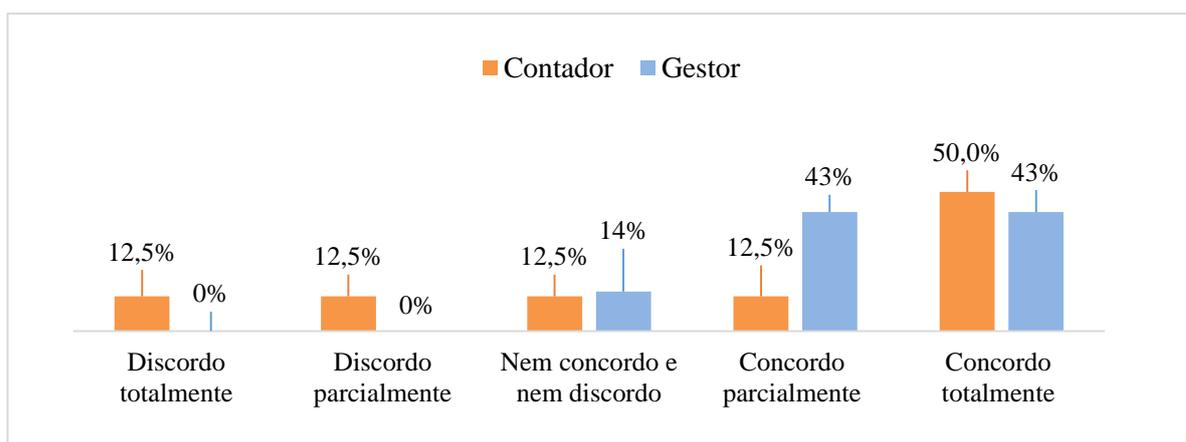
*Afirmativa: Na análise das Demonstrações contábeis são considerados os indicadores financeiros.*

Fonte: dados da pesquisa (2021)

Dos gestores, 86% concordam que os indicadores financeiros são considerados durante a análise das demonstrações contábeis, à proporção que 62,5% dos contadores concordam. Os que discordam são 37,5% dos contadores (25% discordam totalmente e 12,5% parcialmente), e 14% dos gestores (discordam parcialmente).

Costa (2018, p. 8) também expressa a importância dos indicadores financeiros, afirmando que “as informações geradas por essa análise, em grande medida por meio de indicadores financeiros”. Reforça o pontuado pelos demais autores em relação a sua utilização. Todavia, reforça ainda que a análise deve ser completa, pois nem sempre as informações de que se precisa estão expostas na DCASP, é preciso ir mais à fundo. O exposto pelos autores vale também para os indicadores orçamentários, os quais tem sua utilização entre os respondentes exposta a seguir.

**Gráfico 09:** Considera os indicadores orçamentários na tomada de decisão



*Afirmativa: Na análise das Demonstrações contábeis são considerados os indicadores orçamentários.*

Fonte: dados da pesquisa (2021)

Para os indicadores orçamentários, dentre os gestores, o percentual também é de 86% que concordam que os indicadores orçamentários são considerados durante a análise das demonstrações contábeis, e também 62,5% dos contadores concordam. Os que discordam são 25% dos contadores (12,5% discordam totalmente e 12,5% parcialmente). No entanto, 12,5% dos contadores e 14% dos gestores nem discordam e nem concordam.

Os indicadores financeiros evidenciam a gestão financeira do município, o resultado no orçamento e, para além disso, os ingressos e dispêndios extraorçamentários, mostrando aumentos e reduções nos saldos, enquanto que os indicadores orçamentários expressam os resultados da execução orçamentária e a eficiência no alcance de metas (RESENDE; GOMES; LEROY, 2016).

A seguir, a Tabela 05 expressa quais são os indicadores financeiros e orçamentário utilizados pelos gestores e contadores em suas respectivas prefeituras. Para analisar a o uso, considerou-se a porcentagem para cada indicador separadamente, ou seja, no coeficiente de Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária 4 dos 8 contadores assinalaram que consideram durante a análise, desse modo, pode-se dizer que 50% consideram em seu uso.

**Tabela 05:** Indicadores financeiros e orçamentários utilizados

Indicador		Contadores	Gestores
Financeiro	Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária	4	5
	Quociente da Execução Orçamentária Corrente	2	3
	Quociente da Execução Orçamentária de Capital	0	2
	Quociente do Resultado da Execução Financeira	7	4
Orçamentário	Quociente do Equilíbrio Orçamentário	3	3
	Quociente de Execução da Receita	5	3
	Quociente de Execução da Despesa	6	4
	Quociente do Resultado Orçamentário	3	5

Fonte: dados da pesquisa (2021)

Os quocientes com menores índices foram do indicador financeiro: Quociente da Execução Orçamentária de Capital com 0% entre os contadores e 28,6% entre os gestores; e Quociente da Execução Orçamentária Corrente com apenas 25% dos gestores.

O Quociente da Execução Orçamentária de Capital é importante pois evidencia o resultado da execução de capital, quanto das receitas de capital foram utilizados para o pagamento das despesas de capital. Já o Quociente da Execução Orçamentária Corrente expressa o resultado orçamentário corrente, quanto da receita corrente foi utilizada no pagamento das despesas correntes (RESENDE; GOMES; LEROY, 2016).

Dentre os contadores, os quocientes financeiros mais utilizados foram: Quociente do Resultado da Execução Financeira com utilização de 87,5%; e Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária com 50% de utilização. No caso dos indicadores orçamentários: o Quociente de Execução da Receita com 62,5%; e Quociente de Execução da Despesa, com 75%.

No tocante aos gestores, os quocientes financeiros mais utilizados foram: Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária com utilização de 71,4%; e Quociente do Resultado da Execução Financeira com 57,1% de utilização. No caso dos indicadores orçamentários: Quociente do Resultado Orçamentário com 71,4%; e Quociente de Execução da Despesa, com 57,1%.

A importância desses indicadores financeiros é ressaltada por Costa (2018). O Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária é encontrado relacionado a receita e a despesa orçamentária empenhada e paga, devendo ter resultado igual a 1 ou maior para ser considerado bom. O Quociente do Resultado da Execução Financeira indica a relação entre as receitas e despesas (orçamentárias e extraorçamentárias), sendo possível analisar o resultado do Balanço Financeiro.

Resende, Gomes e Leroy (2016) contribuem com a importância dos indicadores orçamentários, no qual o Quociente de Execução da Receita é o que indica se as receitas arrecadas foi maior ou menor que o esperado. Quociente de Execução da Despesa é o que indica quanto da despesa que foi fixada para o exercício foram de fato empenhadas. E o Quociente de Resultado Orçamentário indica a relação entre a execução da despesa e da receita.

Os quocientes são importantes para revelar informações que não estão visíveis da DCASP, por exemplo, com o Quociente de Resultado Orçamentário é possível observar se houve superávit ou déficit no orçamento. O Quociente de Execução da Despesa pode revelar se houve um empenho sem autorização, ou que houve economia, uma vez que nem todas as despesas foram executadas.

## CAPÍTULO 5: CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

O presente trabalho objetivou verificar a utilização das Demonstrações Contábeis no processo de tomada de decisão dos contadores e gestores das Prefeituras Municipais da Mesorregião Oriental do Estado do Tocantins, observando a sua importância, utilização e os participantes desse processo de tomada de decisões.

A amostra inicial seria de 278 pessoas dentre contadores e gestores, abrangendo todo o território tocantinense, todavia, em virtude das dificuldades no contato com as prefeituras municipais do estado, optou-se por reduzir esse número, focando apenas na Mesorregião Oriental do Tocantins. Assim, a mostra foi coletada em 46 municípios, somando 92 pessoas.

Ressalta-se a dificuldade encontrada em contatar os respondentes, pois: no ano de 2020 houve as eleições municipais, sendo que em 89 dos 139 municípios tiveram novas gestões; muitos portais dos municípios passaram por atualizações e/ou as informações estavam defasadas; os contatados não quiseram responder. Além disso, factualmente passa-se por um momento de pandemia devido à Covid. Em algumas localidades, os respondentes haviam contraído a Covid, mesmo assim o questionário foi enviado, mas sem muita expectativa de retorno. É uma realidade lamentável, mas teve município em que os secretários e o contador encontravam-se afastados devido à doença. Todavia, houve um retorno de 16 dentre as 92 pessoas da amostra.

É lamentável ainda que frente à importância da temática, algumas pessoas contatadas não quiseram responder, ou que ao abrir o questionário não aceitou o termo de consentimento. A opção por falar com cada gestor e contador foi no sentido de explicar melhor os objetivos da pesquisa, em relação ao tempo de resposta ser entre 3 e 5 minutos, e que as perguntas não comprometeriam o município. A percepção é que talvez o medo de se comprometer de alguma forma não permitiu que alguns respondessem à pesquisa. Em um dos casos, ao falar com a recepção da prefeitura, a recepcionista relutou em transferir perguntando a finalidade da pesquisa, questionando se tratava-se de “uma investigação”.

As respostas, somadas ao referencial teórico, foram essenciais para responder aos objetivos e problemática. Assim, considera-se que as demonstrações contábeis são ferramentas que tem o potencial de auxiliar o gestor em seu processo de tomada de decisões. Por gestor, entende-se aquele que está à frente da gestão, que planeja, coordena e desenvolve ações. Nesse sentido, o contador também é um gestor, responsável por coordenar todo o setor contábil. Ademais, o contador, representante da ciência contábil no município, agente que deve conhecer

e participar das fases das demonstrações contábeis, deve se posicionar como protagonista, participante ativo no processo de tomada de decisões.

Faz-se observar que mesmo com o potencial que as demonstrações contêm, algumas informações não estão explícitas, necessitam de serem mineradas, por isso o uso de indicadores é importante nesse processo, tendo a capacidade de revelar detalhes. Vale ainda destacar que o processo de construção das demonstrações contábeis deve seguir a legislação que vigora no território nacional, evidenciando as informações fidedignamente, de forma material e tempestiva, somente assim, poderão ser efetivas na tomada de decisão.

Considera-se que os objetivos traçados foram alcançados com êxito: evidenciou-se a importância das demonstrações contábeis, com base em autores e na legislação referente à temática. Em especial, confirma-se a importância do uso das demonstrações na tomada de decisões pelos respondentes quando convidados a refletir se “as Demonstrações Contábeis são instrumentos de análise efetiva que antecedem a tomada de decisões”, tendo resposta unânime em relação a concordar com a afirmativa.

Nota-se ainda que a maioria dos respondentes afirma que os tomadores de decisões consideram as demonstrações contábeis em seu processo de tomada de decisão. Embora seja a maioria, há de se ater que 25% dos contadores discordam totalmente. Quanto ao nível de utilização das demonstrações ser frequente, o resultado é similar, a maioria concorda.

Ademais, houve a identificação de quais Demonstrações Contábeis são utilizadas no processo de tomada de decisão dos profissionais contábeis e gestores dos municípios tocantinenses da mesorregião oriental. Nesse sentido, em todos os municípios dos respondentes, pelo menos uma das DCASP são utilizadas. Posto a importância de todas, explana-se que a DVP e DFC são as menos utilizadas, com percentual respectivo de apenas 33,3% e 26,7%. Já o Balanço Financeiro é utilizado nas prefeituras de todos os contadores e em 71,4% das prefeituras dos gestores. Todos os respondentes confirmam que há a utilização do Balanço Orçamentário. O Balanço Patrimonial é utilizado em 66,7% das localidades.

Para investigar a sinergia entre profissionais contábeis e o gestor municipal no processo de tomada de decisão, foram questionados sobre a procura do contador para esclarecimento das demonstrações contábeis. Assim, 62,5% dos contadores responderam que já foram procurados para responder dúvidas dos gestores em relação às demonstrações, sendo que 86% dos gestores confirmam ter procurado o setor responsável.

Sobre a participação do contador no processo de tomada de decisões, 85,7% dos gestores afirmaram que os contadores participam desse processo, e 100% que a figura do contador é importante para o processo de tomada de decisões.

O que se percebe a respeito da sinergia entre ambos é que, apesar de considerar a participação dos contadores importante, nem sempre os gestores os procuram para sanar dúvidas sobre as demonstrações. Além disso, mesmo as respostas sendo positivas sobre essa participação, não foram unânimes em “concordo totalmente”. Ao “concordar parcialmente”, o respondente aponta que concorda, mas com ressalvas, o que pode implicar que nem sempre participa ou que sua participação é limitada.

Por fim identificou-se que os 62,5% dos contadores concordam que os indicadores financeiros e orçamentários são considerados para a análise das Demonstrações contábeis. Quanto aos gestores, 86% concordam.

A respeito dos indicadores financeiros, o único quociente não utilizado pelos contadores é o Quociente da Execução Orçamentária de Capital, assim como também o mais baixo entre os gestores, representando apenas 28,6% destes. O quociente mais utilizado entre contadores é o Quociente do Resultado da Execução Financeira e entre os gestores é o Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária.

Todos os indicadores orçamentários são considerados em pelo menos 1 prefeitura. O mais utilizado é o Quociente de Execução da Despesa, com ocorrência de 66,7%, seguido do Quociente de Execução da Receita e Quociente do Resultado Orçamentário, com 53,3% cada.

Contudo, observa-se que a análise das Demonstrações contábeis é importante para a tomada de decisões, que há a participação dos contadores na maioria dos municípios na tomada de decisão, embora devesse ocorrer em 100% dos casos e que se deva entender melhor o seu papel nesse processo. A elaboração e utilização da DCASP é primordial para a tomada de decisão assertiva, principalmente com o uso da análise adequada. Além disso, os indicadores financeiros e orçamentários são instrumentos com potencial de revelar o que há nas entrelinhas das demonstrações, devendo ser mais explorados, pois mesmo sendo observados na maioria dos municípios, nem todos os quocientes são considerados para a análise, e nenhum deles foi de utilização unânime.

Considerando todas as dificuldades e barreiras encontradas neste trabalho, sugere-se para temas futuros que a pesquisa ocorra em todos os municípios tocantinenses. É possível explorar ainda a temática no sentido de compreender o papel do contador no processo de tomada de decisões, se de fato participa da tomada de decisões ou apenas fornece dados estatísticos.

## REFERÊNCIAS

- Augustinho, S. M., & Oliveira, A. G. (2014). A informação contábil pública como instrumento de controle social: a percepção de líderes comunitários da cidade de Curitiba. **Revista de Informação Contábil**, v.8, n. 2, p.49-68, 2014. Disponível em: <[https://www.researchgate.net/publication/313510745\\_a\\_informacao\\_contabil\\_publica\\_como\\_instrumento\\_de\\_controle\\_social\\_a\\_percepcao\\_de\\_lideres\\_comunitarios\\_da\\_cidade\\_de\\_curitiba](https://www.researchgate.net/publication/313510745_a_informacao_contabil_publica_como_instrumento_de_controle_social_a_percepcao_de_lideres_comunitarios_da_cidade_de_curitiba)>. Acesso em 27 de nov. 2019.
- BASTOS, Maria Clotilde Pires; FERREIRA, Daniela Vitor. **Metodologia científica**. Londrina: Editora e Distribuidora Educacional S.A., 2016. 224 p. Disponível em: <<http://www.adm.ufrpe.br/sites/ww4.deinfo.ufrpe.br/files/Maria%20Clotilde%20Pires%20Bastos%20-%20Metodologia%20Cienti%CC%81fica.pdf>>. Acesso em: 30 nov. 2020.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 30 de nov. 2020.
- BRASIL. Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964. Institui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília-DF, 23 de março de 1964.
- BRASIL. STN (Secretaria do Tesouro Nacional). **Manual de contabilidade aplicada ao setor público – MCASP**. 8ª edição. 2018. Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/responsabilidade-fiscal/contabilidade-publica/manuaisde-contabilidade-publica>>. Acesso em 13 mar. 2019.
- CFC. Conselho Federal de Contabilidade. (2016). **NBC TSP Estrutura Conceitual**. Brasília: 2018. Disponível em: <[https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/12\\_ipsas2010\\_web.pdf](https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/12_ipsas2010_web.pdf)>. Acesso em 03 de dez. 2020.
- CFC. Conselho Federal de Contabilidade. (2010). **Normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público**. Brasília: Manual IFAC, 2010. Disponível em: <<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.doc>>. Acesso em 27 de nov. 2019.
- CFC. Conselho Federal de Contabilidade. **Normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11**. Brasília: 2018. Disponível em: <[https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/Publicacao\\_Setor\\_Publico.pdf](https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/Publicacao_Setor_Publico.pdf)>. Acesso em: 15 mar. 2019.
- CALADO, João Eudes de Souza; TEIXEIRA, Arilda Magna Campagnaro. Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público: Um Estudo sobre a Percepção dos Profissionais que Elaboram e Divulgam as Demonstrações nos Estados e Capitais Brasileiras. In: **XL Encontro do ENANPAD**. Costa do Sauípe/BA, 2016. p. 01-13.
- CAGE. Contadoria e Auditoria-Geral do Estado. 4.ed. Porto Alegre: CORAG, 2018. 544 p.
- COSTA, Claudivan da Silva. Análise das demonstrações contábeis no setor público – avaliação de indicadores financeiros e de solvência. **Unisul**, Santa Catarina, v. 9, n. 17, p.1-

18, jul. 2018. Semestral. Disponível em: <<http://www.riuni.unisul.br/handle/12345/5687>>. Acesso em: 15 mar. 2019.

CRCTO. **Mais de 3 mil profissionais da contabilidade atuam no Tocantins**. 2017. Disponível em: <https://crcto.org.br/noticia-1470754581-mais-de-3-mil-profissionais-da-contabilidade-atuam-no-tocantins>. Acesso em marc. 2021.

CRUVINEL, Daniel Pereira; LIMA, Diana Vaz de. Adoção do regime de competência no setor público brasileiro sob a perspectiva das normas brasileiras e internacionais de contabilidade. **Recep**, Brasília, v. 5, n. 3, p.69-85, dez. 2011.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2008. Disponível em: <<https://ayanrafael.files.wordpress.com/2011/08/gil-a-c-mc3a9todos-e-tc3a9cnicas-de-pesquisa-social.pdf>>. Acesso em: 30 nov. 2020.

MARTINS, Andreia Soares, et al. ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO: um estudo de caso realizado no município de Esmeraldas no estado de Minas Gerais. **Revista Acadêmica Conecta FASF**, n. 4, v.1, p. 94-117, 2019.

MELO, Lidiana Fonseca de Souza; AYRES, Carlos Antonio Mendes de Carvalho Buenos. O processo de implantação das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: desafios e perspectivas para a governança pública municipal em interface com o mercado e a sociedade. **Revista FSA**, n.11, v13, p.71-95, 2015. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/314816826\\_o\\_processo\\_de\\_implementacao\\_das\\_normas\\_brasileiras\\_de\\_contabilidade\\_aplicadas\\_ao\\_setor\\_publico\\_desafios\\_e\\_perspectivas\\_para\\_a\\_governanca\\_publica\\_municipal\\_em\\_interface\\_com\\_o\\_mercado\\_e\\_a\\_sociedade](https://www.researchgate.net/publication/314816826_o_processo_de_implementacao_das_normas_brasileiras_de_contabilidade_aplicadas_ao_setor_publico_desafios_e_perspectivas_para_a_governanca_publica_municipal_em_interface_com_o_mercado_e_a_sociedade). Acesso em: 03 de dez. 2020.

MORAES, Daiane Ribas; GELATTI, Rosemary; MIREK, Zelia Maria; RIBAS, Alison. A NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA: instrumento de controle e acompanhamento das ações e políticas públicas. **Revista Gesto**, Santo Ângelo, v. 6, n. 1, p. 20-31, 4 jul. 2018. Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões. <http://dx.doi.org/10.31512/rg.v6i1.2325>. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/pdf/322642138.pdf>. Acesso em: 14 nov. 2020.

NACIMENTO, Edson Ronaldo. *Gestão pública*. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

OLIVEIRA, Ricardo da Cunha. *Gestão pública municipal: um desafio para os gestores*. **Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento**, ano 04, Ed. 02, Vol. 01, p 107-116. Fevereiro de 2019.

PEREIRA, Graziela de Fátima; TEDDO, Luiz Flávio Porfírio. Demonstrações contábeis do setor público à luz das normas internacionais e suas perspectivas para o gestor público. **Revista Mineira de Contabilidade**, Belo Horizonte, v. 49, n. 14, p.4-14, jan. 2013.

PICCOLI, M. R.; KLANN, R. C. A percepção dos contadores públicos em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). **ENAP: Revista do Serviço Público**, v. 66, n. 3, p. 425-448, 2015. Disponível em: <<https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/410/726>>. Acesso em: 14 out. 2020.

PRIETO, Marina Freitas; MARTINS, Vidigal Fernandes. Adoção das normas internacionais de contabilidade pública no Brasil: uma análise nos demonstrativos da união no triênio 2010 a 2012. **RAGC - Revista de Auditoria, Governança e Contabilidade**, n.3, v.5, p.1-22, 2015. Disponível em: <http://www.fucamp.edu.br/editora/index.php/ragc/article/view/513>. Acesso em 03 de dez. 2020.

RESENDE, Erihma Carmo da Silva; GOMES, José Batista; LEROY, Rodrigo Silva Diniz. Análise de Balanços na Contabilidade Pública do Município de Rio Paranaíba – MG. **Revista Brasileira de Gestão e Engenharia**: São Gotardo, n. XIV, p. 175-197, 2016. Disponível em: < <http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia>>. Acesso em: 14 nov. 2020.

RODRIGUES, Joelma Suzana Lima; SILVA, José Alessandro Oliveira da; MACIEL, Maria de Nazareth Oliveira. Conformidade municipal da demonstração dos fluxos de caixa frente ao manual de contabilidade aplicada ao setor público. **RCP**, Tucuruí, v. 3, n. 1, p.41-53, abr. 2018.

SANTOS, Nálbia de Araújo. Análise das demonstrações contábeis públicas por índices como um instrumento de avaliação da gestão pública. In: Seminário De Pesquisa E Pós-Graduação, 1. **IV Seminário**, 2016, Montes Claros. Minas Gerais: At, 2016. p. 1 - 11.

SILVA, João Paulo Pereira da. **Demonstrações Contábeis Aplicadas No Setor Publico – As recentes mudanças e as possíveis dificuldades de implantação**. 2013. 81 f. TCC (Graduação) - Curso de Bacharel em Ciências Contábeis, Faculdade Cearense, Fortaleza, 2013.

SOARES, Maurélio et al. O emprego da análise de balanços e métodos estatísticos na área pública: o ranking de gestão dos municípios catarinenses. **Rap**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 45, p.1425-1443, set. 2011.

VITAL, Patrícia Katherine Ramos. **GESTÃO PÚBLICA: ANÁLISE DOS INDICADORES CONTÁBEIS DE PETROLINA NOS ANOS DE 2017-2019**. III MEPE-Mostra de ensino , pesquisa e extensão da FACAPE: caderno de resumos, programação. Petrolina-PE: **FACAPE**, 2020.

## APÊNDICE A - Termo de Consentimento Livre e Esclarecido

Convidamos o (a) Sr (a) para participar da Pesquisa “**ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS NO PROCESSO DE TOMADA DE DECISÃO NO SETOR PÚBLICO: um estudo de Prefeituras Municipais do Estado do Tocantins**”, sob a responsabilidade do pesquisador **Iana Pereira Lopes**, a qual pretende **verificar a utilização das Demonstrações Contábeis no processo de tomada de decisão nas prefeituras dos municípios do Estado do Tocantins**.

Esta pesquisa surge da possibilidade de utilização da análise das Demonstrações Contábeis como ferramenta capaz de auxiliar as tomadas de decisões dos gestores municipais por fornecer informações relevantes, fidedignas, tempestivas, compreensíveis, verificáveis e comparáveis, se analisadas corretamente. Ademais, há uma necessidade de embasar as decisões dos gestores com dados financeiros.

Sua participação é voluntária e se dará por meio da **resposta ao questionário a seguir, contendo perguntas sobre sua formação acadêmica, papel na elaboração/análise das Demonstrações Contábeis aplicadas ao Setor Público e relação com o processo de tomada de decisão**. Caso esse procedimento possa gerar algum tipo de constrangimento você não precisa realizá-lo.

Se você aceitar participar, estará contribuindo para o processo de formação acadêmica, incentivo à pesquisa acadêmica e auxílio na compreensão do uso da análise das Demonstrações Contábeis no processo de tomada de decisão no Setor Público.

Os resultados da pesquisa poderão ser solicitados inserindo o seu e-mail ao final do questionário (em campo destinado) ou através do e-mail: [ianalopes@mail.uft.edu.br](mailto:ianalopes@mail.uft.edu.br).

O (a) Sr. (a) poderá solicitar esclarecimentos ou assistência através do e-mail.

A sua participação é voluntária e a recusa em participar não irá acarretar qualquer penalidade ou perda de benefícios. O (a) Sr (a) não terá nenhuma despesa e também não receberá nenhuma remuneração. Os resultados da pesquisa serão analisados e publicados, **mas sua identidade não será divulgada**, sendo guardada em sigilo. Para obtenção de qualquer tipo de informação sobre os seus dados, esclarecimentos, ou críticas, em qualquer fase do estudo, o (a) Sr (a) poderá entrar em contato com o pesquisador responsável pelo telefone (63) 99246-9148 ou pelo e-mail [ianalopes@mail.uft.edu.br](mailto:ianalopes@mail.uft.edu.br).

Esta pesquisa gerou o Certificado de Apresentação de Apreciação Ética (CAAE) nº 44418221.3.0000.5519 ao ser submetido para análise do Comitê de Ética.

( ) Fui informado sobre o que o pesquisador quer fazer e porque precisa da minha colaboração, e entendi a explicação. **Por isso, eu concordo em participar do projeto**, sabendo que não receberei nenhum tipo de compensação financeira pela minha participação neste estudo e que posso sair quando quiser.

( ) Fui informado sobre o que o pesquisador quer fazer e porque precisa da minha colaboração, e entendi a explicação. **Porém não desejo participar da pesquisa.**

\_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
Assinatura do participante da pesquisa

\_\_\_\_\_  
Assinatura do pesquisador responsável

**APÊNDICE B - Questionário sobre percepção do Contador**

**PERCEPÇÃO DO PROFISSIONAL CONTÁBIL**

**1. Perfil do Respondente**

1.1 Idade:

- ( ) 18 a 27 anos.  
 ( ) 28 a 36 anos  
 ( ) 37 a 45 anos.  
 ( ) 46 a 56 anos  
 ( ) Acima de 57 anos

1.2 Gênero:

- ( ) Masculino  
 ( ) Feminino  
 ( ) Prefiro não responder

1.3 Grau de instrução:

- ( ) Ensino Superior completo  
 ( ) Pós graduação lato-sensu  
 ( ) Pós graduação stricto-sensu  
 ( ) Outros \_\_\_\_\_

1.4 Experiência na área contábil:

- ( ) Menos de 3 anos  
 ( ) Entre 3 e 5 anos  
 ( ) Menos de 5 anos  
 ( ) Entre 6 a 10 anos  
 ( ) Acima de 10 anos

1.5 Qual seu vínculo trabalhista com o órgão?

- ( ) Servidor efetivo  
 ( ) Contrato temporário  
 ( ) Prestador de serviço  
 ( ) Outros \_\_\_\_\_

**2. Atuação contábil dentro do município**

2.1 Acompanha quais\* etapas das Demonstrações Contábeis?

\*Marque todas as etapas que acompanha.

- ( ) Elaboração  
 ( ) Divulgação  
 ( ) Elaboração e Divulgação  
 ( ) Gestão  
 ( ) Elaboração, Divulgação e Gestão  
 ( ) Auditoria  
 ( ) Nenhuma  
 ( ) Outra \_\_\_\_\_

2.2 Quantas pessoas estão envolvidas na elaboração das demonstrações contábeis?

- ( ) Apenas 1 pessoa  
 ( ) De 2 a 3 pessoas  
 ( ) 4 a 7 pessoas  
 ( ) Acima da 7 pessoas  
 ( ) Desconheço a quantidade de pessoas

2.3 Considera satisfatório o número de profissionais envolvidos?

- ( ) Sim  
 ( ) Não  
 ( ) Prefiro não responder

2.3 O município faz uso do modelo DCASP?

- ( ) Sim  
 ( ) Não  
 ( ) Desconheço a informação  
 ( ) Prefiro não responder

2.4 Dentre as opções abaixo, quais demonstrações contábeis são elaboradas para suporte no processo de tomada de decisões no âmbito municipal?

- ( ) Balanço Patrimonial  
 ( ) Balanço Financeiro  
 ( ) Balanço Orçamentário  
 ( ) DVP  
 ( ) DFC  
 ( ) Outro: \_\_\_\_\_

**OBS: Para responder as questões do tópico 3, considere: 1= Discordo**

**Totalmente; 2= Discordo; 3= Não concordo, nem discordo; 4= concordo parcialmente; 5= Concordo Totalmente.**

### **3 Opinião quanto ao uso das demonstrações contábeis**

3.1 As Demonstrações Contábeis são instrumentos de análise efetiva que antecedem a tomada de decisões.

1      2      3      4      5  
           

3.2 Os tomadores de decisão possuem o hábito de observarem as demonstrações elaboradas:

1      2      3      4      5  
           

3.3 Já foi procurado para esclarecimento de dúvidas ou consulta de informações contidas nas demonstrações contábeis por algum gestor:

1      2      3      4      5  
           

3.4 Já foi procurado para esclarecimento de dúvidas ou consulta de informações contidas nas demonstrações contábeis por algum membro da comunidade:

1      2      3      4      5  
           

3.5 O nível de utilização das Demonstrações Contábeis no contexto da tomada de decisões é frequente:

1      2      3      4      5  
           

3.6 Na análise das Demonstrações contábeis são considerados os indicadores financeiros:

1      2      3      4      5  
           

3.7 Na análise das Demonstrações contábeis quais\* são os indicadores financeiros considerados?

\*Marque todos os indicadores que utiliza.

- Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária  
 Quociente da Execução Orçamentária Corrente  
 Quociente da Execução Orçamentária de Capital  
 Quociente do Resultado da Execução Financeira

3.8 Na análise das Demonstrações Contábeis são considerados os indicadores orçamentários:

1      2      3      4      5  
           

3.9 Na análise das Demonstrações contábeis quais\* são os indicadores orçamentários considerados?

\*Marque todos os indicadores que utiliza.

- Quociente do Equilíbrio Orçamentário  
 Quociente de Execução da Receita  
 Quociente de Execução da Despesa  
 Quociente do Resultado Orçamentário

## APÊNDICE C - Questionário sobre percepção do Gestor

### PERCEPÇÃO DO SECRETÁRIO DE CONTROLE INTERNO OU O SECRETÁRIO DE FINANÇAS

#### 1. Perfil do Respondente

##### 1.1. Idade:

- 18 a 27 anos.  
 28 a 36 anos  
 37 a 45 anos.  
 46 a 56 anos  
 Acima de 57 anos

##### 1.2 Gênero:

- Masculino  
 Feminino  
 Prefiro não responder

##### 1.3 Grau de instrução

- Ensino Médio completo  
 Ensino Superior completo  
 Ensino Superior incompleto  
 Pós graduação lato-sensu  
 Pós graduação stricto-sensu  
 Outros \_\_\_\_\_

##### 1.4 Qual a área de graduação?

- Não sou graduado  
 \_\_\_\_\_

##### 1.5 Atuação na área:

- Menos de 3 anos  
 Entre 3 e 5 anos  
 Menos de 5 anos  
 Entre 6 a 10 anos  
 Acima de 10 anos

##### 1.6 Cargo:

- Secretário(a) de finanças  
 Secretário(a) administrativo  
 Secretário(a) de governo

- Secretário(a) de planejamento e gestão  
 Controle Interno  
 Outro: \_\_\_\_\_

##### 1.7 Qual seu vínculo trabalhista com o órgão?

- Servidor efetivo  
 Contrato temporário  
 Prestador de serviço  
 Outros \_\_\_\_\_

**OBS: Para responder as questões a seguir, considere: 1= Discordo Totalmente; 2= Discordo; 3= Não concordo, nem discordo; 4= concordo parcialmente; 5= Concordo Totalmente.**

#### 2. Opinião quanto ao uso das demonstrações contábeis e o setor contábil municipal

2.1 As Demonstrações Contábeis são instrumentos de análise efetiva que antecedem a tomada de decisões.

- 1      2      3      4      5

2.2. Em seu processo de tomada de decisão, sempre observa as Demonstrações Contábeis elaboradas.

- 1      2      3      4      5

2.3. Já procurou o setor responsável pela elaboração para esclarecimento de dúvidas ou consulta de informações contidas nas demonstrações contábeis.

- 1      2      3      4      5

2.4. Já foi procurado para esclarecimento de dúvidas ou consulta de informações

contidas nas demonstrações contábeis por algum membro da comunidade?

1      2      3      4      5  
           

2.5 Dentre as opções abaixo, quais demonstrações contábeis são elaboradas para suporte no processo de tomada de decisões no âmbito municipal?

- Balanço Patrimonial  
 Balanço Financeiro  
 Balanço Orçamentário  
 DVP  
 DFC  
 Outro: \_\_\_\_\_

2.6 Na análise das Demonstrações contábeis são considerados os indicadores financeiros:

1      2      3      4      5  
           

2.7 Na análise das Demonstrações contábeis quais\* são os indicadores financeiros considerados?

- \*Marque todos os indicadores que utiliza.  
 Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária  
 Quociente da Execução Orçamentária Corrente  
 Quociente da Execução Orçamentária de Capital  
 Quociente do Resultado da Execução Financeira

2.8 Na análise das Demonstrações Contábeis são considerados os indicadores orçamentários:

1      2      3      4      5  
           

2.9 Na análise das Demonstrações contábeis quais\* são os indicadores orçamentários considerados?

\*Marque todos os indicadores que utiliza.

- Quociente do Equilíbrio Orçamentário  
 Quociente de Execução da Receita  
 Quociente de Execução da Despesa  
 Quociente do Resultado Orçamentário

3.0 Acompanha quais\* etapas das Demonstrações Contábeis?

\*Marque todas as etapas que acompanha.

- Elaboração  
 Divulgação  
 Elaboração e Divulgação  
 Gestão  
 Elaboração, Divulgação e Gestão  
 Auditoria  
 Nenhuma  
 Outra \_\_\_\_\_

3.1 O número de profissionais envolvidos nos processos de elaboração das Demonstrações Contábeis é satisfatório.

1      2      3      4      5  
           

3.2 O número de profissionais envolvidos nos processos de gestão e tomada de decisões é satisfatório.

1      2      3      4      5  
           

3.3 O contador também participa do processo de tomada de decisões?

- Sim  
 Não

3.4 É importante que o contador participe do processo de tomada de decisões.

1      2      3      4      5