

**XI Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul
Bento Gonçalves-RS – 12 a 14 de setembro de 2007**

**BALANÇOS PÚBLICOS: UMA ANÁLISE DO DESEMPENHO DOS ESTADOS DA
REGIÃO SUL DO BRASIL NO PERÍODO DE 2004 A 2006**

Autores:

Alexandre Costa Quintana
Contador – CRCRS nº 47.449
Rua Chefe Carlos Araújo, 166 – Cassino
Rio Grande – RS CEP 96206-210
Fone: (53) 3236-7565 – E-mail: quintana@vetorial.net

Jozi Cristiane da Costa Quaresma
Contadora – CRCRS nº 76.437
Av. Itália, 2111, bl. 23b, ap. 401 – Bairro Trevo
96203-000 Rio Grande - RS
E-mail: jozisms@riogrande.rs.gov.br

Daiane Pias Machado
Contadora – CRCRS nº 69.369
Trav. Clemente Pinto, 444, ap. 302 – Bairro Cidade Nova
96211-360 – Rio Grande - RS
E-mail: daianepiasmachado@yahoo.com.br

Marcia Borges Umpierre
Contadora – CRCRS nº 70.104
Rua Jaguarão, 556, Cassino
Rio Grande-RS – CEP 96210-060
E-mail: marciaumpierre2003@yahoo.com.br

Alexandre Costa Quintana

Bacharel em Ciências Contábeis pela Fundação Universidade Federal do Rio Grande – FURG. Especialista em Gerência Contábil e Auditoria pela Fundação Universidade Federal do Rio Grande. Mestre em Administração pelo CPGA da Universidade Federal de Santa Catarina. Professor do Departamento de Ciências Econômicas Administrativas e Contábeis da Fundação Universidade Federal do Rio Grande – FURG.

Jozi Cristiane da Costa Quaresma

Bacharel em Ciências Contábeis pela Fundação Universidade Federal do Rio Grande – FURG. Pós-graduanda em nível de especialização em Ciências Contábeis pela Fundação Universidade Federal do Rio Grande – FURG.

Daiane Pias Machado

Bacharel em Ciências Contábeis pela Fundação Universidade Federal do Rio Grande – FURG. Pós-graduanda em nível de especialização em Ciências Contábeis pela Fundação Universidade Federal do Rio Grande – FURG. Professora do Departamento de Ciências Econômicas Administrativas e Contábeis da Fundação Universidade Federal do Rio Grande – FURG.

Marcia Borges Umpierre

Contadora, em nível de especialização em Ciências Contábeis pela Fundação Universidade Federal do Rio Grande – FURG. Técnica em Contabilidade da Prefeitura Municipal do Rio Grande-RS.

RESUMO

Este artigo tem por objetivo avaliar o desempenho do planejamento e execução dos recursos públicos dos Estados do Rio Grande do Sul, Santa Catarina e Paraná no período de 2004 a 2006, por meio da aplicação de indicadores de desempenho específicos para os balanços orçamentário, financeiro e patrimonial. A importância deste estudo está em levar ao conhecimento público a gestão dos recursos dos Estados por meio da análise dos seus balanços. Essa pesquisa classifica-se como descritiva, delineando-se por um estudo documental de análise qualitativa. Após a análise do desempenho dos estados, constatou-se que os Estados necessitam ter um cuidado maior com o planejamento, visto que as principais distorções encontradas são atribuídas a falhas no processo de previsão. Concluindo-se que o orçamento e as demonstrações contábeis não devem apenas ser elaborados com a finalidade de cumprir a legislação e sim como uma ferramenta auxiliar da gestão pública, gerando informações mais consistentes nas decisões relativas a aplicação dos recursos sociais.

PALAVRAS-CHAVE: Balanços Públicos; Índice de desempenho; Contabilidade Pública.

1 Introdução

Existem leis que regem a gestão dos recursos públicos no âmbito federal, estadual e municipal. Essa legislação foi criada para que os gestores utilizem os recursos da maneira mais eficaz possível, evitando com isso, o uso indevido das verbas arrecadadas da população.

Dentre a legislação existente a cerca dos gastos públicos destaca-se a Lei nº 4.320/64, que define normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, seguida da Lei Complementar nº 101/2000.

A transparência na gestão dos recursos públicos é um dos fatores relevantes da Lei nº 4.320/64. A contabilidade pública surge para contribuir com essa transparência uma vez que se destina a evidenciar a situação orçamentária, financeira e patrimonial da instituição por meio dos balanços públicos. Assim, ao final de cada exercício social, os órgãos públicos devem demonstrar os resultados obtidos na gestão dos recursos, evidenciados nos balanços orçamentário, financeiro, patrimonial e das variações patrimoniais, a fim de se cumprir o propósito da transparência.

Surge, com isso, o questionamento sobre qualidade da gestão dos recursos públicos, no intuito de compreender se há um bom desempenho na arrecadação das receitas, na execução das despesas considerando, ainda, os reflexos no sistema financeiro e patrimonial. Para responder a essa questão, e, sabendo-se da existência de indicadores de desempenhos que servem para realizar análises da execução orçamentária, financeira e patrimonial das instituições públicas, esta pesquisa teve como objetivo geral avaliar o desempenho do planejamento e execução dos recursos públicos dos Estados do Rio Grande do Sul, Santa Catarina e Paraná no período de 2004 a 2006, por meio da aplicação de indicadores de desempenho específicos para os balanços orçamentário, financeiro e patrimonial; procedendo a análise dos índices obtidos.

A relevância dessa pesquisa está em levar ao conhecimento da população um estudo sobre o desempenho dos Estados na utilização dos recursos públicos,

ampliando a compreensão a cerca do planejamento e execução das finanças demonstrando seus reflexos no patrimônio público.

2 Contabilidade

A história da humanidade revela que desde o princípio de sua existência o homem tem a necessidade de controlar suas riquezas, contribuindo para isso, surge a contabilidade cujo objetivo é controlar e analisar o patrimônio das instituições.

Conceitualmente “a contabilidade é uma ciência que possibilita por meio de suas técnicas, o controle permanente do Patrimônio das empresas.” (RIBEIRO, 2005, p.19). Segundo Ludícibus, Martins e Gelbcke (2007) o objetivo principal da contabilidade é possibilitar aos diversos grupos e usuários da informação contábil fazer uma avaliação, tanto em seu aspecto econômico como financeiro possibilitando ainda verificar as tendências futuras da instituição.

Na atualidade, evidencia-se a importância desta ciência, uma vez que, além de registrar as variações ocorridas no patrimônio, permite a análise dos resultados financeiros e patrimoniais obtidos, tornando-se, assim, uma ferramenta de gestão essencial às organizações.

Para registrar e controlar as variações sofridas pelos diversos patrimônios existentes no contexto social, a contabilidade se divide em pública e privada. A primeira registra os fatos relacionados ao patrimônio dos órgãos públicos, já a segunda, os fatos referentes ao patrimônio das instituições privadas.

2.1 Contabilidade Pública

A contabilidade pública se aplica à administração pública nos três níveis de governo, federal, estadual e municipal. Kohama (2006) caracteriza a contabilidade pública como aquela que estuda, orienta, controla e demonstra a organização e execução da fazenda pública, além de controlar o patrimônio e suas variações, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Lichtnow (2002, p.18) afirma que essa ciência é “[...] uma especialização da ciência contábil, que se aplica as aziendas públicas, de acordo com as regras estabelecidas pelas normas gerais do Direito Financeiro”.

Para Angélico (1995) a contabilidade Pública é o mais complexo ramo da ciência contábil, uma vez que registra a previsão da receita, fixa despesas, acompanha a execução do orçamento, além de examinar as operações de crédito e exercer o controle interno.

O enfoque da contabilidade pública, segundo Castro e Garcia (2004) é o orçamento e as finanças públicas, onde o primeiro refere-se a essência do gasto público e a segunda, à garantia das condições para o cumprimento dos compromissos assumidos.

A contabilidade pública é composta por quatro sistemas distintos, onde cada um tem sua importância, sendo sistemas complementares, não havendo a prevalência de um perante outro. Denominam-se sistemas: orçamentário, financeiro, patrimonial e de compensação.

Segundo Kohama (2006), o sistema orçamentário existe para registrar a previsão e execução da receita e despesa; o montante dos créditos orçamentários vigentes, bem como a abertura dos créditos adicionais; registra a despesa empenhada e realizada à conta dos créditos e das dotações disponíveis. Esse sistema apresenta ao final do exercício os resultados obtidos pela execução orçamentária.

No que se refere ao sistema financeiro, Slomski (2003, p.37) identifica que “esse sistema apresenta o fluxo de caixa da entidade, no qual todos os recursos recebidos, pertencentes à entidade, são classificados como receita orçamentária. Os recursos de terceiros que transitarem pela entidade são classificados como receitas extra-orçamentárias”. Esse sistema apresenta ao final do exercício o resultado financeiro obtido pela instituição.

Quanto ao sistema patrimonial, Kohama (2006) explica que existe para registrar analiticamente todos os bens de caráter permanente adquiridos pelo órgão público. O registro nesse sistema deverá indicar elementos necessários para a caracterização de cada um dos bens, além dos agentes responsáveis por sua guarda e administração. Além disso, deverá registrar as alterações da situação líquida patrimonial abrangendo o resultado da execução orçamentária e extra-orçamentária, além da superveniência e insubsistência, ativa e passiva. Esse sistema apresentará ao final do exercício o resultado da gestão econômica.

Já o sistema de compensação, representa segundo Slomski (2003, p.38), o conjunto de “valores em poder de terceiros ou recebidos de terceiros, valores nominais emitidos, contabilizados em contas de compensação apenas para efeito de registro e controle, não alterando o patrimônio quando de seu registro”, podendo no futuro vir a modificá-lo.

Em meio a essas constatações, a Contabilidade Pública não deve ser entendida apenas como aquela destinada ao registro e escrituração contábil, mas também como a que trabalha em observância à legalidade dos atos da execução orçamentária através de controle e acompanhamento.

2.2 Regimes Contábeis

Existem dois tipos de regimes contábeis que podem ser utilizados na escrituração contábil, são eles: o regime de caixa e o de competência. Com relação ao regime de caixa, Hoji (2004) define-o como instrumento de relevância para a administração financeira, pois auxilia no planejamento e controle das necessidades de caixa, apurando o resultado financeiro (superávit ou déficit), pois nesse regime as receitas e despesas são registradas em decorrência de seus recebimentos e pagamentos.

Quanto ao regime de competência, o mesmo autor relata que nele as receitas são reconhecidas no momento da venda e as despesas, quando incorridas, assim, a contabilidade adota esse regime para apurar o resultado econômico das operações.

Diante das características descritas dos regimes de caixa e competência pode-se dizer que cada um apresenta atributos que servem para determinadas situações, necessidades ou pessoas.

Além dos regimes citados acima, existe um terceiro denominado Regime Misto. Nesse aplica-se o regime de caixa para o registro das receitas e o de competência para o reconhecimento das despesas. Este é o regime que a contabilidade pública adota, uma vez que o comprometimento de um recurso público só poderá existir mediante a efetiva entrada de uma receita.

2.3 Receita Pública

Kohama (2006) define a receita pública como o ingresso de numerário ou bem representativo de valor oriundo de lei, contrato, ou qualquer título, com alguma finalidade específica, que concedam ao Governo o direito do recolhimento desses recursos.

As receitas públicas dividem-se em orçamentárias e extra-orçamentárias. Segundo Angélico (1995) a receita orçamentária é aquela que integra o orçamento. São os tributos, as rendas, as transferências, as alienações, os retornos de empréstimos e as operações de crédito por prazo superior a doze meses. Já as receitas extra-orçamentárias são aquelas que não integram o orçamento, são classificadas em contas financeiras adequadas de acordo com o plano de contas de cada entidade.

Kohama (2006) esclarece ainda que as receitas orçamentárias são classificadas por categoria econômica dividindo-se em receitas correntes e receitas de capital. A Lei 4.320/64 define essa classificação:

Art. 11 - A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital.

§ 1º - São Receitas Correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.

§ 2º - São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o *superávit* do Orçamento Corrente.

2.4 Despesa Pública

Lichtnow (2002, p.68) caracteriza a despesa pública como “o conjunto de dispêndios do Estado, previamente autorizados pelo Poder Legislativo, para que possa fazer funcionar e atender os serviços públicos a seu encargo”.

De outra forma, Silva (1996, p.100) conceitua a despesa pública com a seguinte descrição: “Constituem despesas todos os desembolsos efetuados pelo Estado no atendimento dos serviços e encargos assumidos no interesse geral da comunidade, nos termos da Constituição, das leis, ou em decorrência de contratos ou outros instrumentos”.

Assim como as receitas públicas, as despesas públicas também se dividem em orçamentárias e extra-orçamentárias. Angélico (1995) as conceitua da seguinte forma: A despesa orçamentária é aquela que para ser realizada depende autorização legislativa, e não pode ser efetuada se não estiver prevista no orçamento, já a despesa extra-orçamentária é o desembolso que independe de autorização legislativa, ou seja, são despesas que não se relacionam com o orçamento, referindo-se à contrapartida da receita extra-orçamentária.

Da mesma forma que as receitas, as despesas orçamentárias também são classificadas em duas categorias econômicas, sendo elas: Despesas correntes e despesas de capital. A Lei nº 4.320/64 dispõe em seu artigo 12 que as despesas correntes são divididas em despesas de custeio e transferências correntes; já as despesas de capital dividem-se em despesas de investimentos, inversões financeiras e transferências de capital.

2.5 Demonstrações Públicas

Reis (2003) considera que o objetivo básico das demonstrações contábeis é oferecer informações que sirvam de base para a avaliação dos resultados obtidos.

Os demonstrativos contábeis segundo Padoveze (2000, p.65) “[...] deverão valer-se em primeira mão das informações fundamentais para integração com os

relatórios futuros”.

A Lei nº 4.320/64, no art. 83, define que a contabilidade deverá evidenciar perante a fazenda pública, a situação, bem como o modo em que administração arrecada receitas, realiza despesas e ainda guarda bens a ela pertencentes ou confiados. Assim, os instrumentos pelos quais a contabilidade se utilizará para transmitir tais informações serão as demonstrações contábeis.

O art. 101 da Lei nº 4.320/64 prevê a elaboração dos balanços públicos da seguinte forma: “Os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, [...]”.

O Balanço Orçamentário segundo o art. 102 da Lei nº 4.320/64 demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas. Kohama (2006) conceitua-o como um quadro de duas seções, em que se distribuem as receitas e despesas previstas no orçamento, bem como as realizadas.

Este balanço deve demonstrar o resultado dos registros contábeis, de forma que atenda às especificações constantes na Lei de Orçamento relativa ao exercício financeiro a que se referir, incluindo-se o montante dos créditos adicionais abertos no exercício. O quadro abaixo demonstra o modelo de Balanço Orçamentário.

RECEITA				DESPESA			
TÍTULOS	PREVISÃO R\$	EXECUÇÃO R\$	DIFERENÇAS R\$	TÍTULOS	FIXAÇÃO R\$	EXECUÇÃO R\$	DIFERENÇAS R\$
Receitas Correntes				Créditos Orçamentários e Suplementares			
Receita Tributária							
Receita de Contrib.				Créditos Especiais			
Receita Patrimonial							
Receita Agropecuária				Créditos Extraordinários			
Receita Industrial							
Receita de Serviços							
Transferências Correntes							
Outras RecCorrentes							
Receitas de Capital							
Oper de Crédito							
Alienação de Bens							
Amort.de Emprést							
Transfer. de Capital							
Outras Rec.deCapital							
Soma				Soma			
Déficits				Superávits			
TOTAL				TOTAL			

Quadro 1 – Balanço Orçamentário (Anexo 12)

Fonte: BRASIL, Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Dispõe sobre normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/L4320.htm>> Acesso em 10 de março de 2007.

O Balanço Financeiro deverá corresponder a movimentação financeira de um exercício, conterà as operações orçamentárias e todas as outras que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não compreendidas na execução orçamentária.

Para Kohama (2006, p. 263) o Balanço Financeiro “é um quadro de Contabilidade com duas seções, ‘receitas’ e ‘despesas’, em que se distribuem as entradas e as saídas de numerário, demonstrando as operações de tesouraria e de dívida pública”.

De acordo com o artigo 103 da Lei nº 4.320/64 o balanço Financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentárias, bem como os recebimentos e os

pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.

A demonstração em questão deve apresentar dois grupos de movimentação financeira, sendo que o primeiro refere-se ao registro da receita e despesa orçamentária e o segundo ao registro da receita e despesa extra-orçamentária, e ao final, conjuga-se os saldos do exercício anterior com os que se transferem para o exercício seguinte. O quadro abaixo demonstra o modelo de Balanço Financeiro.

RECEITA				DESPESA			
TÍTULOS	R\$	R\$	R\$	TÍTULOS	R\$	R\$	R\$
ORÇAMENTÁRIAS				ORÇAMENTÁRIAS			
Receitas Correntes				Legislativa			
Receita Tributária				Judiciária			
Receita de Contribuições				Essencial à Justiça			
Receita Patrimonial				Administração			
Receita Agropecuária				Defesa Nacional			
Receita Industrial				Segurança Pública			
Receita de Serviços				Relações Exteriores			
Transferências Correntes				Assistência Social			
Outras Receitas Correntes				Previdência Social			
Receitas de Capital				Saúde			
Operações de Crédito				Trabalho			
Alienação de Bens				Educação			
Amortização de Empréstimos				Cultura			
Transferências de Capital				Direitos da Cidadania			
Outras Receitas de Capital				Urbanismo			
EXTRA-ORÇAMENTÁRIAS				EXTRA-ORÇAMENTÁRIAS			
Restos a Pagar (Contrapartida da Despesa a Pagar)				Restos a Pagar (Pagamento no Exercício)			
Serviços da Dívida a Pagar (contrapartida)				Serviço da Dívida a Pagar (pagamento)			
Depósitos				Depósitos			
Outras Operações:				Outras Operações:			
.....						
SALDOS DO EXERCÍCIO ANTERIOR				SALDOS PARA O EXERCÍCIO SEGUINTE			
Disponível				Disponível			
Caixa				Caixa			
Bancos e Correspondentes				Bancos e Correspondentes			
Exatores				Exatores			
Vinculados em c/c Bancárias				Vinculado em c/c Bancárias			
TOTAL				TOTAL			

Quadro 2 – Balanço Financeiro (Anexo 13)

Fonte: BRASIL, Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Dispõe sobre normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos

Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/L4320.htm>> Acesso em 10 de março de 2007.

O Balanço Patrimonial é um quadro com duas seções, ativo e passivo, em que se distribuem os elementos do patrimônio público, igualando-se as somas com a conta do patrimônio líquido (Ativo Real Líquido) no caso da existência do superávit, ou passivo real descoberto, quando houver déficit patrimonial. (KOHAMA, 2006)

Conforme descrito no art.105 da Lei nº 4.320/64, o balanço patrimonial está previsto da seguinte forma:

Art.105. O Balanço Patrimonial demonstrará:

- I- o Ativo Financeiro;
- II- o Ativo Permanente;
- III- o Passivo Financeiro;
- IV- o Passivo Permanente;
- V- o Saldo Patrimonial;
- VI- as Contas de Compensação.

O quadro abaixo demonstra o modelo de Balanço Patrimonial.

RECEITA				DESPESA			
TÍTULOS	R\$	R\$	R\$	TÍTULOS	R\$	R\$	R\$
ATIVO FINANCEIRO				PASSIVO FINANCEIRO			
Disponível				Restos a Pagar:			
Caixa				Serviço da Dívida a Pagar			
Bancos e Correspondentes				Depósitos			
Exatores				Débitos de Tesouraria			
Vinculado em c/c Bancárias							
Realizável							
ATIVO PERMANENTE				PASSIVO PERMANENTE			
Bens Móveis				Dívida Fundada Interna:			
Bens Imóveis				Em Títulos			
Bens de Natureza Industrial				Por Contratos			
Créditos				Dívida Fundada Externa:			
Valores Diversos				Em Títulos			
				Por Contratos			
				Diversos:			
Soma do Ativo Real				Soma do Passivo Real			
SALDO PATRIMONIAL				SALDO PATRIMONIAL			
Passivo Real Descoberto				Ativo Real Líquido			
Soma				Soma			
ATIVO COMPENSADO				PASSIVO COMPENSADO			
Valores em Poder de Terceiros:				Contrapartida de Valores em Poder de Terceiros:			
Valores Nominais Emitidos:				Contrapartida de Valores Nominais Emitidos:			
Diversos:				Diversos:			
TOTAL GERAL				TOTAL GERAL			

Quadro 3 – Balanço Patrimonial (Anexo 14)

Fonte: BRASIL, Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Dispõe sobre normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/L4320.htm>> Acesso em 10 de março de 2007.

A variação patrimonial é a alteração de valor de qualquer elemento do patrimônio público, geralmente causada por alienação, aquisição, dívida contraída ou liquidada, depreciação ou valorização, amortização, superveniência, insubsistência e efeitos da execução orçamentária. Assim, a Demonstração das Variações Patrimoniais relaciona as alterações ocorridas no sistema financeiro e patrimonial que provocam alterações no saldo do Patrimônio Líquido.

O art.104 da Lei nº 4.320/64 descreve que essa demonstração evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício. O quadro abaixo demonstra o modelo de Demonstração das Variações Patrimoniais.

VARIAÇÕES ATIVAS				VARIAÇÕES PASSIVAS			
TÍTULOS	R\$	R\$	R\$	TÍTULOS	R\$	R\$	R\$
RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA							
RECEITA ORÇAMENTÁRIA				DESPESA ORÇAMENTÁRIA			
Receitas Correntes				Despesas Correntes			
Receita Tributária				Despesas de Custeio			
Receita de Contribuições				Transferências Correntes			
Receita Patrimonial				Despesas de Capital			
Receita Agropecuária				Investimentos			
Receita Industrial				Inversões Financeiras			
Receita de Serviços				Transferências de Capital			
Transferências Correntes							
Outras Receitas Correntes							
Receitas de Capital							
MUTAÇÕES PATRIMONIAIS							
Aquisição de Bens Móveis				Cobrança da Dívida Ativa			
Construção e Aquisição de Bens Imóveis				Alienação de Bens Móveis			
Construção e Aquisição de Bens de Natureza Industrial				Alienação de Bens Imóveis			
Aquisição de Títulos e Valores				Alienação de Bens de Natureza Industrial			
Empréstimos Concedidos				Alienação de Títulos e Valores			
Diversas				Empréstimos Tomados			
				Recebimento de Créditos			
				Diversas			
INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA							
Inscrição da Dívida Ativa				Cancelamento da Dívida Ativa			
Inscrição de Outros Créditos				Encaptação de Dívidas Passivas			
Incorporação de Bens (doações, legados etc.)				Diversas			
Cancelamento de Dívidas Passivas							
Diversas							
Total da Variações Ativas				Total da Variações Passivas			
RESULTADO PATRIMONIAL				RESULTADO PATRIMONIAL			
Déficit Verificado (se for o caso)				Superávit Verificado (se for o caso)			
TOTAL GERAL				TOTAL GERAL			

Quadro 4 – Demonstração das Variações Patrimoniais (Anexo 15)

Fonte: BRASIL, Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Dispõe sobre normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos

Conforme Angélico (1995) a contabilidade pública relaciona-se com ramos subsidiários da contabilidade, entre eles a análise de balanços, que consiste no exame dos balanços dos órgãos públicos, com a finalidade de avaliar os resultados obtidos e as causas das variações patrimoniais ocorridas durante o exercício.

2.6 Análise dos Balanços Públicos

Os dados oriundos da execução orçamentária, financeira e patrimonial dos entes públicos são evidenciados ao final do exercício por meio das demonstrações contábeis, conforme referenciadas acima.

No entanto, ao se cumprir um dos propósitos da contabilidade fornecendo informações que auxiliem no processo decisório, necessário se torna analisar os dados contábeis extraídos dessas demonstrações, dando-lhes um tratamento analítico possibilitando, com isso, a tomada de decisões mais precisas no processo de gestão.

Para a Secretaria do Tesouro Nacional – STN (2003) a análise das Demonstrações Contábeis tem por objetivo assegurar a consistência e a transparência das informações consolidadas e se fundamenta na avaliação da organização dos dados no formato em que serão divulgados à sociedade.

No setor público a análise dos Balanços é necessária para a melhor gestão dos recursos e está prevista no art.85 da Lei nº 4.320/64.

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

No que se refere a análise de Balanços Públicos, Kohama (2006, p.139) explica que “analisar é proceder a uma investigação dos fatos com base nos dados que são apresentados nas quatro peças que fazem parte do conjunto dos determinados Balanços Públicos: Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais”.

Existem várias formas de analisar os demonstrativos públicos que vão desde a simples observação dos dados constantes, em suas alterações mais significativas, até a aplicação de indicadores de desempenhos específicos. Kohama (2006) propõe a análise dos Balanços Públicos por meio de alguns quocientes, dentre eles destacam-se:

Execução Orçamentária da Receita (Receita Executada/Receita Prevista) – por meio deste índice pode-se verificar o quanto da receita prevista foi arrecadada. Se o resultado desse quociente for 1, significa que a realização da receita foi igual a sua previsão. Se for superior a 1, demonstra que a execução da receita foi superior a previsão. Por outro lado, se o resultado for inferior a 1, indica que a receita prevista não foi arrecadada em sua totalidade. O fator determinante desse índice é evidenciar se o planejamento, no que se refere a receita, foi estimado de acordo com a realidade da instituição. Em se tratando da receita, o ideal é que o índice seja igual a 1 ou ligeiramente superior, caso contrário poderá ocasionar transtornos à

administração, uma vez que a despesa deverá ser equiparada ao montante da receita reduzindo a prestação de serviços à comunidade.

Execução Orçamentária da Despesa (Despesa Executada/Despesa Fixada) – esse índice permite analisar quanto da Despesa Fixada foi efetivamente Executada. Quando o quociente for inferior a 1, representa uma economia orçamentária, ou seja gastou-se efetivamente menos do que o planejado, por outro lado, quando o resultado for superior a 1, evidenciará que foi utilizada despesas sem autorização legal.

Equilíbrio Orçamentário (Despesa Fixada/Receita Prevista) – esse índice verifica se a despesa foi fixada de acordo com a previsão de arrecadação do ente público, a situação ideal é que o índice seja igual a 1, pois como o poder público não exerce suas atividades com fins lucrativos, tudo que se arrecada deve se investido em prol da sociedade. Quando esse índice apresentar um valor superior a 1, essa diferença representa o montante de Créditos Adicionais Abertos, se a situação se mostrar inversa, demonstra que a Lei de Orçamento foi aprovada com superávit, e não com equilíbrio orçamentário.

Resultado Orçamentário (Receita Executada/Despesa Executada) – esse quociente demonstra quanto a Receita Executada serve de cobertura para a Despesa Executada. Uma situação igual a 1 confirma que o recurso arrecadado foi efetivamente gasto, no entanto, se este resultado for superior a 1 demonstra um superávit, o contrário, menor que 1, evidencia um déficit orçamentário de execução.

Situação Financeira (Ativo Financeiro/Passivo Financeiro) – esse índice permite verificar se o órgão público tem condições de quitar suas dívidas a curto prazo. O resultado superior a 1 demonstra um superávit financeiro, ou seja essa instituição tem numerário para pagar suas contas a curto prazo com sobra, se a situação for inversa, evidencia que o ente público não tem condições financeiras de arcar com suas dívidas.

Resultado das Mutações Patrimoniais (Mutações Patrimoniais Ativas/Mutações Patrimoniais Passivas) – por meio deste quociente pode ser verificado se houve oscilação na situação patrimonial. O resultado superior a 1 demonstra que a variação das mutações ativas foram superiores as passivas, ou seja, houveram mais incorporações ao patrimônio público. De maneira inversa, se as variações das mutações passivas forem superiores as ativas, índice inferior a 1, demonstra que houve mais baixas de bens, créditos e valores e incorporação de dívida fundada, do que as incorporações.

Outros dados significativos que podem se extraídos dos balanços públicos para fins de análise são a Dívida Ativa, Dívida Fundada e Restos a Pagar. Essas informações podem ser analisadas por meio de comparações de um período com relação ao anterior, tendo como finalidade de verificar se houve variação em seus valores.

3 Metodologia

O presente artigo, quanto aos objetivos, pode ser caracterizado como uma pesquisa descritiva, pois foram analisados os demonstrativos públicos, dos Estados da Região Sul do Brasil no período de 2004 a 2006. A pesquisa descritiva, segundo Furaste (2006) é aquela que utiliza algum destes elementos: observação, descrição, análise, classificação, ou registro de fatos sem qualquer tipo de interferência, sendo neste caso, o uso de análises para atingir o objeto deste artigo.

Os procedimentos que conduziram o trabalho são fundamentados em uma pesquisa documental, visto que foram fontes dados os demonstrativos contábeis das instituições. De acordo com Silva (2003, p.61), a pesquisa documental “difere da

pesquisa bibliográfica por utilizar material que ainda não recebeu tratamento analítico ou que pode ser reelaborado; suas fontes são muito mais diversificadas e dispersas”.

Com relação a abordagem do problema, o presente estudo apresenta um aspecto qualitativo, em relação à análise e interpretação dos quocientes.

De acordo com Jones apud Roesch (2005), a pesquisa qualitativa procura o que é comum, mas permanece aberta para perceber a individualidade e os significados múltiplos. Também, procura explorar os significados dos contextos da investigação dentro das hipóteses, definições operacionais e suposições *a priori* do pesquisador.

Os objetos deste estudo foram os demonstrativos públicos dos Estados da Região Sul do Brasil, no período de 2004 a 2006, e os elementos de análise foram os quocientes aplicados aos dados extraídos dos balanços públicos dos Estados.

Os dados pesquisados foram coletados, por meio de consulta às demonstrações contábeis, disponibilizadas na *Internet*, no *site* oficial de cada Estado.

A análise de dados ocorreu por meio da aplicação de quocientes aos demonstrativos públicos. O resultado gerado e apresentado, através de índices, foi analisado, gerando informações sobre a situação econômica e financeira das instituições no período em análise.

4 Análise dos Resultados

Os dados que serviram de base para essa pesquisa, como descrito anteriormente, foram extraídos das Demonstrações Contábeis exigidas pela Lei nº 4.320/64, dos Estados do Rio Grande do Sul (RS), Santa Catarina (SC) e Paraná (PR), que compreendem a região Sul do Brasil.

Figura 1 – Dados extraídos das Demonstrações dos Estados em análise.

	Estado do RS			Estado de SC			Estado do Paraná		
	2004	2005	2006	2004	2005	2006	2004	2005	2006
Receita Prevista	13.754.770.362	15.380.565.284	17.586.495.840	6.603.329.362	7.714.133.049	6.866.660.344	11.242.923.849	13.810.395.477	14.770.066.200
Receita Executada	12.944.463.144	15.051.149.225	16.385.381.017	6.769.698.530	7.749.471.475	6.490.497.246	10.977.884.980	12.175.127.628	13.133.239.134
Despesa Fixada	14.664.058.020	16.737.576.016	19.229.724.982	6.154.188.172	6.848.759.967	4.497.529.354	11.242.923.849	13.810.395.477	14.770.066.200
Despesa Executada	13.023.092.981	14.864.691.547	15.988.867.783	5.795.762.488	6.518.540.316	4.114.529.225	10.539.418.773	11.907.547.944	13.042.444.151
Ativo Financeiro	2.953.699.838	3.151.150.018	3.732.655.271	653.595.478	820.460.195	1.099.754.346	737.633.949	875.711.768	869.040.269
Passivo Financeiro	5.208.042.645	6.034.071.612	7.130.528.459	603.066.120	673.708.451	905.453.734	3.827.718.644	3.863.986.885	2.341.916.701
Mutações patrimoniais									
Ativas	1.460.949.912	1.658.690.808	1.745.277.353	383.850.346	639.780.453	578.871.304	907.765.475	905.280.757	926.416.604
Passivas	528.837.211	479.369.094	726.514.727	163.858.021	125.498.931	147.726.956	431.393.863	245.288.283	188.400.492

Execução Orçamentária da Receita

Ao analisar as demonstrações dos Estados acima, no decorrer dos três últimos anos, a relação da receita arrecadada com a prevista comportou-se conforme demonstra o gráfico abaixo:

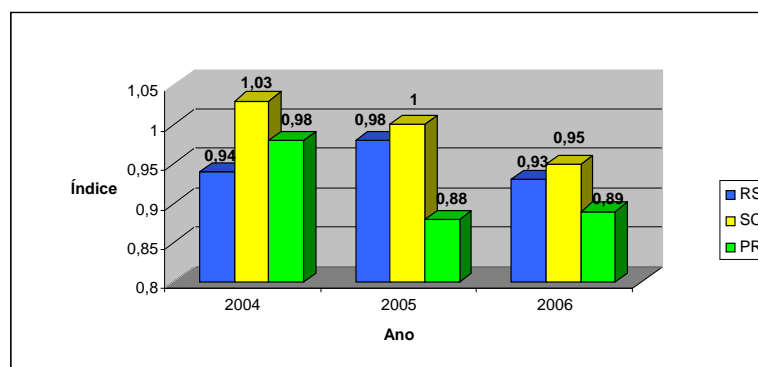


Gráfico 1 – Execução Orçamentária da Receita

- RS – O Estado apresenta nos três períodos arrecadação dos recursos inferior a sua previsão, no entanto observa-se que em 2005 a execução da receita aproximou-se do planejamento inicial. Nesse ano, a receita corrente chegou a ter arrecadação superior ao previsto o que ocasionaria um índice maior a 1, porém a receita de capital teve uma queda significativa em sua arrecadação contribuindo para a redução do índice, que chegou a 0,98.
- SC – No período analisado, esse Estado vem apresentando uma queda na arrecadação de suas receitas. Chegando a 95% em 2006, onde a receita que contribuiu para essa redução foi a receita corrente.
- PR – Nesse Estado a arrecadação da receita apresenta uma queda significativa em sua execução, chegando a 12% em 2005 mantendo-se nesse patamar. A receita que gerou esta redução considerável foi a de capital, que provavelmente foi superestimada, pois teve um aumento em sua previsão de quase 100%. A receita de capital que teve maior participação nessa estimativa foi a de alienação de bens, que passou de 31 milhões em 2004 para 887 milhões em 2005, ano em que se arrecadou apenas 1 milhão. Espera-se que situações assim ocorram quando se trata de operações de créditos, podendo haver previsões que não se concretizam por motivos alheios ao ente.

Correlacionando os Estados da Região Sul observa-se que apenas SC teve sua receita prevista totalmente arrecadada. Situação esta que no decorrer dos anos não se manteve. Os demais Estados, no período analisado, não atingiram suas previsões. Destaca-se ainda que de forma geral a receita que contribuiu para a redução da arrecadação foi a de capital, exceto no Estado de SC, no qual atribui-se às receitas correntes a queda do índice.

Execução Orçamentária da Despesa

Ao analisar as demonstrações dos Estados da Região Sul do Brasil, o decorrer do período analisado, a relação entre a despesa executada e a fixada comportou-se conforme demonstra o gráfico abaixo:

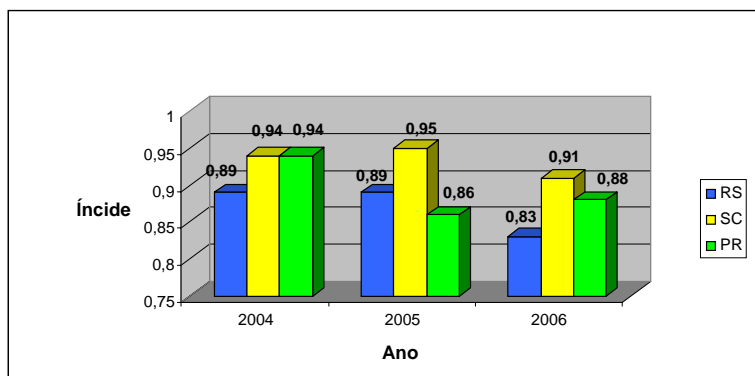


Gráfico 2 – Execução Orçamentária da Despesa

- RS – Esse índice demonstra que a despesa executada no período, foi sempre inferior a despesa fixada, fato este que pode ter ocorrido em função de não ter-se arrecadado no período o que havia se previsto. Nota-se que no Balanço Orçamentário desde a previsão da receita existe um déficit, fato esse que pode ter ocasionado o distanciamento dos valores previstos para os executados.
- SC – No que se trata da execução orçamentária da despesa houve uma variação de 5 a 9% na relação entre a despesa executada e a fixada, sendo que no segundo ano do período o desempenho da execução orçamentária atingiu o ápice. Ao contrário do Estado do RS, SC previu em seu orçamento um superávit nos três anos do período.
- PR – Este Estado no ano de 2004 apresentou o seu melhor índice do período, onde a despesa executada ficou mais próxima da prevista, no ano de 2005, houve uma queda de 14% com relação a fixação, e no ano de 2006 esse índice teve uma pequena melhora, porém não muito significativa.

No que pese o propósito do índice é relevante salientar que todos os Estado da Região Sul do Brasil, obtiveram uma economia orçamentária, o que de certa forma não evidencia um resultado ideal, pois houveram oscilações significativas, algumas vezes a despesa executada distanciou-se consideravelmente da prevista, fator este que demonstra um planejamento equivocado.

Equilíbrio Orçamentário

Ao analisar as demonstrações dos três Estados estudados, no período de 2004 à 2006, a relação entre a despesa fixada e a receita prevista pode ser observada conforme o gráfico abaixo:

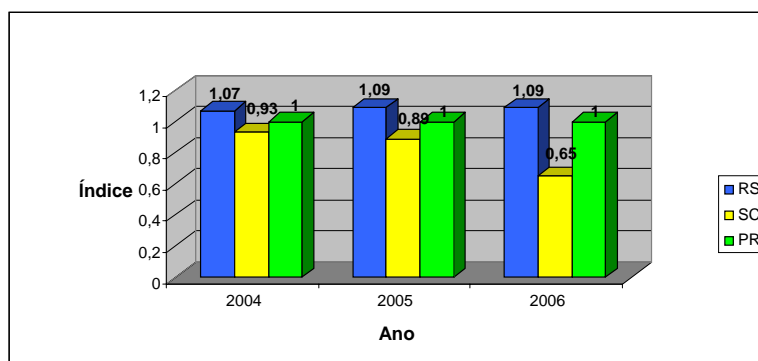


Gráfico 3 – Equilíbrio Orçamentário

- RS – Esse Estado prevê nos orçamentos dos três anos um déficit, como já salientado no item anterior. Sendo que todos os anos a despesa fixada foi superior a receita prevista. Essa diferença desde a previsão pode acarretar transtornos a administração, uma vez que se sabe que não terá condições de cumprir com suas obrigações orçamentárias e que provavelmente necessitará de recursos de terceiros para saldá-las.
- SC – Ao contrário do Rio Grande do Sul, o Estado de Santa Catarina apresentou superávit no planejamento de suas receitas com relação às despesas, o que demonstra que nem todo o recurso que se pretende arrecadar, será aplicado no mesmo ano.
- PR – Esse Estado apresenta o que se considera a situação ideal, visto que toda sua previsão de receita está fixada na despesa. Ressalta-se neste Estado a preocupação em planejar suas despesas de acordo com o que se espera arrecadar. Observa-se, porém que esta previsão de receita deve ser coerente, com a possibilidade de arrecadação, visto que como citado anteriormente, este Estado superestimou suas receitas de capital nos anos de 2005 e 2006, o que pode ter contribuído para sua execução não ter sido concretizada.

Na visão geral deste índice, nota-se que a Região Sul do Brasil, apresentou situações distintas uma vez que o Estado do Paraná apresentou uma situação ideal, ou seja igual a 1. No Estado de Santa Catarina, ficou demonstrado que o houve um superávit constante, sendo assim o índice de equilíbrio orçamentário foi superior a 1, já no Estado do Rio Grande do Sul, percebeu-se uma situação inversa, onde o déficit se mostrou constante, o que ficou evidenciado por um índice inferior a 1.

Resultado Orçamentário

A análise das demonstrações dos Estados do Extremo Sul do Brasil, nos três últimos exercícios, com relação ao resultado orçamentário – Receita arrecadada por despesa executada - demonstra o seguinte gráfico:

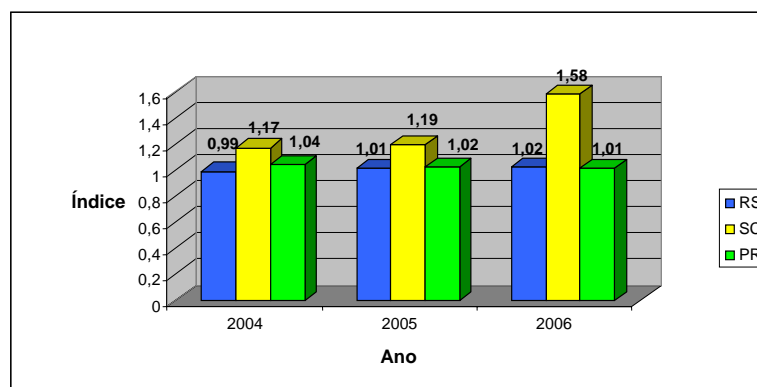


Gráfico 4 – Resultado Orçamentário

- RS – Esse índice demonstra que houve uma pequena variação no período, visto que no primeiro ano excedeu em 1% a receita executada, o que caracterizou um déficit orçamentário, no entanto nos exercícios subsequentes a situação se reverteu, ocasionando um superávit. Analisando os Balanços Orçamentários do período observa-se uma reversão de uma previsão de déficit para uma execução com superávit no período, o que pode ser um resultado de um eficiente trabalho de controle.
- SC – Evidenciou-se um superávit nos três anos estudados para esse Estado, superávit este que demonstra que nem todo o recurso arrecadado foi aplicado. Sendo que este superávit já havia sido constatado desde a previsão da receita e conseqüentemente da fixação da despesa. Entende-se que esta situação não corresponde com a correta aplicação dos recursos públicos, uma vez que considera-se que deve haver a intenção de aplicar tudo que se arrecada para suprir as necessidades da população.
- PR – Esse Estado, demonstrou assim como Santa Catarina uma situação de superávit nos três anos analisados, porém de maneira mais comportada, embora tenha havido variações, essas se mantiveram bem próximas ao que estava previsto.

De forma geral este índice apresenta algumas oscilações, sendo que os Estados do Rio Grande do Sul e do Paraná demonstraram maior controle com relação ao resultado orçamentário, ou seja, houve a preocupação de gastar em quase sua totalidade dos recursos arrecadados. A grande distorção foi evidenciada no Estado de Santa Catarina que teve uma arrecadação muito superior a suas despesas executadas, gerando com isso um superávit muito alto, principalmente no ano de 2006.

Situação Financeira

A situação financeira dos Estados da Região Sul do Brasil, no período estudado, é demonstrada conforme o gráfico a seguir:

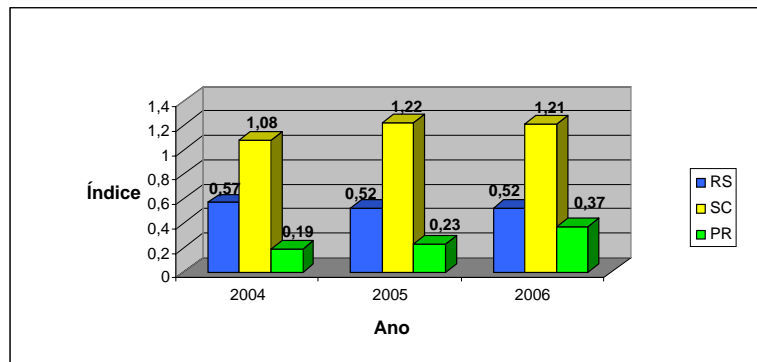


Gráfico 5 – Situação Financeira

- RS – No que refere-se a situação financeira no Estado do Rio Grande do Sul percebe-se que esse tem uma capacidade muito baixa de cumprir com suas obrigações financeiras a curto prazo, fato este que fica evidenciado pelo estado ter oscilado de uma situação de 0,57; 0,52 e 0,52 nos anos de 2004, 2005 e 2006 respectivamente.
- SC – Nesse Estado observa-se a situação inversa, onde o superávit financeiro é evidenciado nos três anos. Assim sendo existe uma plena capacidade de saldar suas dívida em curto prazo, o que se conclui que é de responsabilidade de um superávit financeiro, exceto se for mediante a constituição de dívida fundada, o que não pode ser afirmado devido a não evidenciação dessa informação em seus demonstrativos.
- PR – Com relação ao Estado do Paraná, a situação financeira é preocupante, visto o ente ter uma capacidade muito baixa para cumprir com suas obrigações, o que de certa forma compromete a possibilidade de novos investimentos no Estado, sem recorrer a recursos de terceiros.

Esse índice apresentou uma das maiores discrepâncias entre os Estados, onde Santa Catarina apresenta uma situação bastante confortável, enquanto os demais encontram-se em circunstâncias mais delicadas, não dispendo de condições financeiras para cumprir suas obrigações e conseqüentemente inviabilizando novos investimentos.

Resultado das Mutações Patrimoniais

As mutações patrimoniais dos Estados do Rio Grande do Sul, Santa Catarina e Paraná estão evidenciadas no gráfico a seguir:

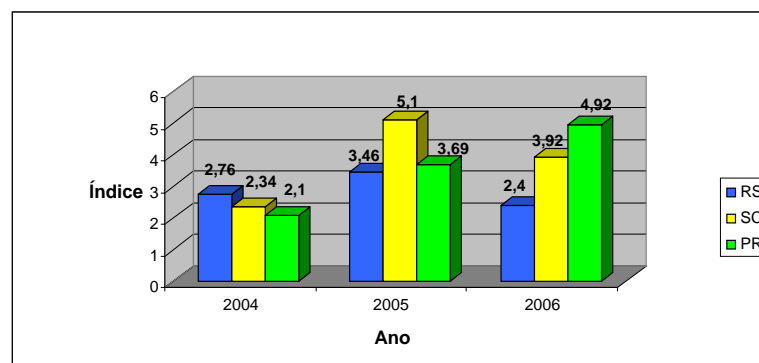


Gráfico 6 – Resultado das Mutações Patrimoniais

- RS - No que se refere as mutações patrimoniais do Estado do Rio Grande do Sul nos três anos analisados, verificou-se que as incorporações de bens, créditos e valores foram superiores as baixas, fato este que se comprova pelo resultado das mutações patrimoniais ser superior a 1, em todo período analisado.
- SC – O estado de Santa Catarina segue o Estado do Rio Grande do Sul, nesse índice, visto que também se manteve a relação entre as incorporações e as baixas superior a 1. Tem no ano de 2005 o maior índice de incorporações.
- PR – O Paraná apresenta um quociente crescente de incorporações com relação as desincorporações ao patrimônio Público, assim sendo evidencia que a despesa orçamentária realizada causou aumento patrimonial maior do que a receita arrecadada.

Correlacionando os dados obtidos neste índice pode-se constatar que de forma geral as despesas realizadas forneceram condições para o aumento do patrimônio Público nos três Estados da Região Sul. Cabe salientar que embora todos tenham obtido um quociente favorável, a cada ano um estado apresentou o maior índice do resultado das mutações patrimoniais, em 2004 o Rio Grande do Sul, em 2005 Santa Catarina e, em 2006 o Estado do Paraná.

4 Conclusão

A análise de demonstrações públicas, não é assunto comumente tratado, uma vez que a preocupação dos responsáveis pela execução dos recursos recai exclusivamente sobre o cumprimento da legislação. Com isso há um desperdício da contribuição que este tipo de análise pode oferecer de forma gerencial à administração pública.

Considerando que a Contabilidade Pública parte do princípio que todos os recursos arrecadados devem ser gastos em benefício da população, essa avaliação permite verificar como estão sendo planejadas e executadas as verbas públicas nos três Estados da Região Sul do Brasil.

Desta forma este trabalho fez uma análise exclusivamente das Demonstrações Contábeis exigidas pela Lei nº 4.320/64, disponibilizadas nos *sites* dos respectivos Estados, não levando em consideração qualquer informação de outro relatório, ou de Demonstrações exigidas por outras Leis.

Ao finalizar a apreciação dessas demonstrações, pode-se verificar as seguintes constatações:

No que tange a execução das receitas estes Estados devem aprimorar seu planejamento, a fim de direcionar as suas realidades a probabilidade de receitas e a necessidade das despesas, elaborando assim uma ferramenta que possibilite a eficácia na execução de seus recursos.

Quando refere-se a execução da despesa, mesmo com a economia orçamentária apresentada por todos os Estados, deve-se ter o cuidado com as variações entre as despesas executada e a fixada, fator esse que pode ajustar ainda o equilíbrio orçamentário. Cabe salientar a importância do controle orçamentário nos órgãos públicos, visto a necessidade de manter suas despesas equiparadas ao volume de receita disponível, controle este que foi evidenciado por meio dessa análise, onde o Rio Grande do Sul e o Paraná destacaram-se.

Outro ponto estudado, e que merece grande atenção é a situação financeira dos Estados em questão, pois apenas Santa Catarina possui condições de cumprir

suas obrigações em curto prazo, os demais apresentaram índices críticos, o que pode causar perda de investimentos, e crescimento de dívidas de longo prazo, aspecto este que poderá retardar a melhor execução dos recursos.

O último índice analisado foi o resultado das mutações patrimoniais, sendo que este demonstrou que de maneira geral, os Estados da Região Sul do Brasil, estão agregando valor ao patrimônio público, uma vez que apresentam um nível elevado entre as incorporações.

Este trabalho teve como objetivo geral avaliar o desempenho do planejamento e execução dos recursos públicos dos Estados do Rio Grande do Sul, Santa Catarina e Paraná no período de 2004 a 2006. Sendo assim constata-se que os Estados necessitam ter um cuidado maior com o planejamento, visto que as principais distorções encontradas são atribuídas a falhas no processo de previsão.

Conclui-se com isso que o orçamento e as demonstrações contábeis não devem apenas ser elaborado com a finalidade de cumprir a legislação e sim como uma ferramenta auxiliar da gestão pública, gerando informações mais consistentes nas decisões relativas a aplicação dos recursos sociais.

REFERÊNCIAS

- ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- BRASIL, Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Dispõe sobre normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/L4320.htm>> Acesso em 10 de março de 2007.
- CASTRO, Domingos Poubel de, GARCIA, Leice Maria. **Contabilidade Pública no Governo Federal**. São Paulo: Atlas, 2004.
- FURASTÉ, Pedro Augusto. **Normas Técnicas para o Trabalho Científico**: Elaboração e Formatação. Explicação das Normas da ABNT. 14.ed. Porto Alegre: s.n., 2006.
- HOJI, Masakasu. **Administração Financeira**: Uma Abordagem Prática: Matemática Financeira Aplicada, Estratégias Financeiras, Análise, Planejamento e Controle Financeiro. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- IUDICIBUS, José. MARTINS, Eliseu. GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações/aplicável às demais sociedades**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- KOHAMA, Hélio. **Contabilidade Pública**: teoria e prática. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- _____. **Balanços Públicos**: teoria e prática. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- LINCHTNOW, Rolf H. **Contabilidade e Administração Pública**. Pelotas: EDUCAT, 2002.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Sistemas de Informações Contábeis**: Fundamentos e Análise. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- REIS, Arnaldo Carlos de Resende. **Demonstrações Contábeis**: Estrutura e Análise. São Paulo: Saraiva, 2003.
- RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade geral**. São Paulo: Saraiva, 2005.
- ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. **Projetos de Estágio e de Pesquisa em Administração** - 3 ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- SILVA, Antonio Carlos Ribeiro de. **Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade**: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental**: Um Enfoque Administrativo. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003.