

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE – UNESC  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**ANTONOEL MARTIGNAGO DOS SANTOS**

**DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA NA GESTÃO DOS RECURSOS  
PÚBLICOS: UM ESTUDO DE CASO NA PREFEITURA MUNICIPAL DE IÇARA**

**CRICIÚMA  
2013**

**ANTONOEL MARTIGNAGO DOS SANTOS**

**DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA NA GESTÃO DOS RECURSOS  
PÚBLICOS: UM ESTUDO DE CASO NA PREFEITURA MUNICIPAL DE IÇARA**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de Bacharel no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador: Prof. Esp. Jonas Scremin Brolese

**CRICIÚMA**

**2013**

**ANTONIOEL MARTIGNAGO DOS SANTOS**

**DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA NA GESTÃO DOS RECURSOS  
PÚBLICOS: UM ESTUDO DE CASO NA PREFEITURA MUNICIPAL DE IÇARA**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de Bacharel, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade Pública.

Criciúma, 02 de dezembro de 2013.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Jonas Scremin Brolese – Esp. - (Unesc) - Orientador

---

Examinador 1: Prof<sup>a</sup> Esp. Marluci Freitas Bitencourt

---

Examinador 2: Prof Esp. Everton Perin

**Dedico este trabalho a toda minha família e especialmente aos meus pais e a Deus por sempre iluminar meu caminho e por fazer com que mais esse sonho se realize.**

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente a Deus, por ter me dado forças para buscar e alcançar meus objetivos.

Agradeço aos meus pais, Laércio e Marina, por acreditarem em mim, pelos ensinamentos e exemplo de vida que me repassaram para a vida toda. Pelo amor, carinho e compreensão.

As minhas irmãs, Márcia e Dalva pelo carinho e compreensão.

A minha namorada Morgana pelo apoio, compreensão e incentivo.

Aos professores da Universidade do Extremo Sul Catarinense pela colaboração com o crescimento intelectual.

Ao meu orientador, professor Jonas Scremin Brolese, pelo tempo e atenção despendidos, não medindo esforços para que este trabalho fosse elaborado.

Aos colegas de graduação, por todos os momentos que passamos juntos ao decorrer do curso, principalmente aos amigos Bruno, Gilson e Edimar, pela amizade no decorrer dos anos de vida acadêmica.

Agradeço a todos que, direta ou indiretamente, contribuíram para a realização desta etapa da minha vida.

**"Se cheguei aonde cheguei e consegui fazer tudo o que fiz, foi porque tive a oportunidade de crescer bem, num bom ambiente familiar, de viver bem, sem problemas econômicos e de ser orientado no caminho certo nos momentos decisivos de minha vida."**

**Ayrton Senna.**

## RESUMO

O presente trabalho tem como foco avaliar as demonstrações de fluxo de caixa, especificamente aplicado ao setor público, conforme novas normas contábeis aplicadas à contabilidade pública. A Contabilidade vem se atualizando de acordo com as normas internacionais e para as entidades públicas, tais atualizações estão dispostas conforme o Manual de Contabilidade Aplicado ao setor público. Com isso foi incluído o Demonstrativo de Fluxo de Caixa, como uma demonstração contábil anual e obrigatória. O objetivo do trabalho foi de determinar a importância gerada com as informações presentes no demonstrativo de fluxo de caixa, avaliando sua aplicabilidade na Prefeitura Municipal de Içara. O estudo em questão foi elaborado a partir de relatórios disponibilizados no setor contábil do município. Com base nesses documentos foi realizada a aplicabilidade do demonstrativo e seu impacto na entidade. Como resultado da pesquisa realizada obteve-se a constatação de que tal demonstrativo realmente fornece informações para o melhor gerenciamento do caixa da entidade, porém foi possível perceber que alguns dados necessários não foram identificados para o real saldo de caixa devido não estar nos modelos disponibilizados pela união. Ao realizar o estudo de caso, foi necessária a inclusão de informações referentes aos ingressos e desembolsos extraorçamentários, para que assim o fluxo de caixa desenvolvido no presente trabalho obtivesse o saldo igualmente apresentado na contabilidade do município, já que a mesma prevê essas movimentações financeiras no caixa.

**Palavras-chave:** Fluxo de Caixa. Demonstrativo de Fluxo de Caixa. Gestão Pública. Administração Pública.

## LISTA DE FIGURAS

|  |    |
|--|----|
| Figura 01- Etapas do orçamento .....                     | 25 |
| Figura 02- Classificação das Receitas Públicas.....      | 40 |
| Figura 03- Demonstração das Origens dos Dispêndios ..... | 42 |

## LISTA DE TABELAS

|  |    |
|--|----|
| Tabela 01- Estrutura do DFC Método Direto .....                            | 44 |
| Tabela 02- Demonstrativo do Fluxo de Caixa do Município de Içara .....     | 54 |
| Tabela 03- Caixa e Equivalente de Caixa 2011 e 2012 .....                  | 57 |
| Tabela 04- Análise Horizontal e Vertical das Despesas Correntes .....      | 65 |
| Tabela 05- Outros desembolsos .....  | 67 |
| Tabela 06- Outros Ingressos.....   | 68 |
| Tabela 07- Ingressos e Desembolsos Orçamentários e Extraorçamentários..... | 68 |

## LISTA DE GRÁFICOS

|   |    |
|---|----|
| Gráfico 01- Receitas Derivadas do Período de 2011 e 2012 .....  | 58 |
| Gráfico 02- Receitas originárias do Período de 2011 e 2012..... | 60 |
| Gráfico 03 - Receitas de Transferências .....                   | 61 |
| Gráfico 04- Demonstrativo dos Ingressos Operações.....          | 62 |
| Gráfico 05- Despesas Correntes .....                            | 64 |

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ART - Artigo

CF - Constituição Federal

CPC - Comitê de pronunciamentos contábeis

DFC - Demonstrativo de Fluxo de Caixa

IPC - Instruções de Procedimentos Contábeis

LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA - Lei Orçamentária Anual

LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal

MCASP - Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público

NBC TSP - Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público

PPA - Plano Plurianual

## SUMÁRIO

|  |           |
|--|-----------|
| <b>1 INTRODUÇÃO</b>  | <b>14</b> |
| 1.1 TEMA   | 14        |
| 1.2 PROBLEMA   | 15        |
| 1.3 OBJETIVO GERAL   | 15        |
| 1.4 OBJETIVOS ESPECÍFICOS  | 15        |
| 1.5 JUSTIFICATIVA  | 16        |
| <b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b>                                   | <b>17</b> |
| 2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA  | 17        |
| 2.2 CONCEITOS DE CONTABILIDADE                                   | 19        |
| 2.3 CONTABILIDADE PÚBLICA  | 20        |
| 2.4 PLANEJAMENTOS DAS CONTAS PÚBLICAS                            | 22        |
| 2.4.1 PLANO PLURIANUAL   | 23        |
| 2.4.2 LEI DAS DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS                           | 24        |
| 2.4.3 LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL                                     | 26        |
| 2.5 FINANÇAS PÚBLICAS  | 27        |
| 2.6 CONCEITO DE FLUXO DE CAIXA                                   | 28        |
| 2.6.1 OS OBJETIVOS DO FLUXO DE CAIXA                             | 29        |
| 2.6.2 EQUIVALÊNCIA DE CAIXA                                      | 30        |
| 2.7 DEMONSTRAÇÕES DO FLUXO DE CAIXA                              | 31        |
| 2.7.1 OBJETIVOS DA DEMONSTRAÇÃO DE FLUXO DE CAIXA                | 32        |
| 2.7.2 MÉTODOS DE ELABORAÇÃO DA DEMONSTRAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA    | 34        |
| 2.7.2.1 FLUXO DE CAIXA ORIGINÁRIO DE ATIVIDADES OPERACIONAIS     | 35        |
| 2.7.2.2 FLUXO DE CAIXA ORIGINÁRIO DE ATIVIDADES DE INVESTIMENTO  | 35        |
| 2.7.2.3 FLUXO DE CAIXA ORIGINÁRIO DE ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO | 36        |
| 2.7.2.4 MÉTODO DIRETO  | 37        |
| 2.7.2.5 MÉTODO INDIRETO  | 37        |
| 2.8 RECEITAS PÚBLICAS  | 38        |
| 2.8.1 RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS                                     | 38        |
| 2.8.2 RECEITAS EXTRAORÇAMENTÁRIAS                                | 40        |

|  |           |
|--|-----------|
| 2.9 DESPESAS PÚBLICAS .....  | 41        |
| 2.9.1 DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS.....  | 41        |
| 2.9.2 DESPESAS EXTRAORÇAMENTÁRIAS.....                                       | 41        |
| 2.10 DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA DO SETOR PÚBLICO.....                  | 42        |
| 2.10.1 ESTRUTURA DO DFC APLICADA AO SETOR PÚBLICO.....                       | 44        |
| <b>3 METODOLOGIA .....</b>   | <b>49</b> |
| <b>4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS.....</b>                               | <b>52</b> |
| 4.1 HISTÓRICO DO MUNICÍPIO DE IÇARA .....                                    | 52        |
| 4.2 ANÁLISES DOS RELATÓRIOS CONTÁBEIS MUNICIPAL.....                         | 53        |
| 4.2.1 DEMONSTRATIVO DO FLUXO DE CAIXA DA PREFEITURA MUNICIPAL DE IÇARA ..... | 53        |
| 4.2.2 CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA .....                                     | 57        |
| 4.2.3 RECEITA DERIVADA.....  | 58        |
| 4.2.4 RECEITAS ORIGINÁRIAS.....  | 59        |
| 4.2.5 RECEITAS DE TRANSFERÊNCIAS.....  | 61        |
| 4.2.6 ANÁLISE DAS RECEITAS DERIVADAS, ORIGINÁRIAS E DE TRANSFERÊNCIAS.....   | 62        |
| 4.2.7 DESPESAS E OUTRAS DESPESAS CORRENTES.....                              | 63        |
| 4.2.8 OUTROS DESEMBOLSOS.....  | 66        |
| 4.2.9 OUTROS INGRESSOS.....  | 67        |
| 4.2.10 INGRESSOS E DESEMBOLSOS ORÇAMENTÁRIOS E EXTRAORÇAMENTÁRIOS.....       | 68        |
| <b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>  | <b>70</b> |
| <b>REFERÊNCIAS.....</b>  | <b>72</b> |

## 1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho permitirá identificar as atribuições de uma Demonstração de Fluxo de Caixa e efetuar a constatação de suas contribuições no controle do fluxo de entradas e saídas de recursos.

Com a normatização internacional da contabilidade, o setor público, assim como em todos os ramos da contabilidade, necessita cada vez mais se adequar, obtendo informações fidedignas dos entes governamentais.

Uma das mudanças previstas para a contabilidade pública são as demonstrações contábeis, e a obrigatoriedade da elaboração do DFC para o setor. No decorrer do trabalho será apresentado de que forma esse demonstrativo auxiliará na gestão pública.

### 1.1 TEMA

O presente trabalho tem como proposta a adoção da Demonstração de Fluxo de Caixa para as entidades públicas que após a aprovação da NBC TSP 16.6 o DFC é obrigatório ao setor público.

A pesquisa visa demonstrar a aplicabilidade do demonstrativo de fluxo de caixa na área pública, de acordo com o modelo definido no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, para fins de controle do fluxo de entradas e saídas de recursos que ocorreram em um período específico, no caixa ou banco do órgão público, com o objetivo de conferir maior transparência, oferecendo ao usuário informações relevantes sobre a formação e evolução das principais contas representadas.

Outras perspectivas são conferidas à DFC, como avaliar a situação presente do caixa da entidade, conhecer a capacidade de liquidação das despesas com recursos próprios gerados pela entidade, a análise imediata da disponibilidade das finanças da entidade, avaliar a previsão de quando é possível contrair novas despesas sem que isso comprometa as finanças públicas.

Assim, o fluxo de caixa está ligado ao período da realização das receitas e das despesas. Se ambas se realizarem de forma equilibrada, ou seja, sempre que exista necessidade de que se realize uma nova despesa, haja saldo em caixa ou disponibilidade para liquidar seu novo compromisso, com isso a gestão pública terá um fluxo de caixa eficiente, caso isso não aconteça terá seu caixa comprometido com um desequilíbrio financeiro.

Desta forma, o DFC desde que posto em prática, irá identificar como a organização está quanto à disponibilidade de caixa, visto que organizações privadas há tempo já utilizam esta ferramenta para poder ter controle quanto aos novos investimentos.

## 1.2 PROBLEMA

O DFC instituído pelo NBC TSP é aplicável às entidades do setor público?

## 1.3 OBJETIVO GERAL

Analisar a importância das informações geradas pelo Demonstrativo de Fluxo de Caixa (DFC), conforme NBC TSP analisando a aplicabilidade na implantação do mesmo na Prefeitura Municipal de Içara.

## 1.4 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Especificar a norma que trata da Demonstração do Fluxo de Caixa, conforme determinam as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.
- Definir quais os objetivos e os critérios de padronização da Demonstração do Fluxo de Caixa nas entidades públicas.
- Identificar como atualmente está a obrigatoriedade da DFC nos órgãos públicos, quais as normas já estabelecidas e o prazo de aplicação.

## 1.5 JUSTIFICATIVA

O tema estudado tem como proposta abordar a Demonstração do Fluxo de Caixa por ser uma demonstração contábil obrigatória para maior controle dos recursos financeiros na gestão pública, fazendo com que tenha equilíbrio nos recursos ingressados e desembolsados pela entidade.

A Demonstração do fluxo de caixa foi incluída como demonstração contábil no setor público, que está definida através da Norma Brasileira de Contabilidade aplicada ao Setor Público NBC TSP 16.6- Demonstrações Contábeis, por meio da Resolução/CFC 1.133/2008

A Demonstração do Fluxo de Caixa nas entidades públicas disponibilizará ao gestor maior poder de fiscalização da movimentação financeira realizada.

Com esse informativo dará ao gestor maior capacidade para planejamento e controle das finanças e para tomada de decisão além de que com DFC bem elaborada, o gestor poderá acompanhar de forma dinâmica a evolução das disponibilidades financeiras a cada despesa paga.

Assim o gestor deve usar o demonstrativo do fluxo de caixa juntamente com outros demonstrativos para que se possa analisar as informações e tirar as conclusões necessárias para tomada de decisão sendo assim com a informações o gestor poderá elaborar formas para beneficiar a população que da ao gestor o poder de representados da melhor forma possível.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo serão apresentados os aspectos relacionados à administração pública, contabilidade, orçamento público, receitas e despesas públicas, o fluxo de caixa e a demonstração do fluxo de caixa, com base em textos, livros, leis, artigos, que tratam de discutir os conceitos, princípios e normas.

### 2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Administrar não é somente uma função de grande importância em uma entidade, no caso de uma entidade pública é gerenciar com o objetivo de alcançar resultados úteis para um coletivo, isso é administração pública ou administrar para o público.

Para Meirelles (1984, p. 64), “administração pública é todo o aparelho do Estado, preordenado à realização de seus serviços, visando a satisfação das necessidades coletivas.”

Na administração pública quando se fala no administrador no caso de um município, logo se liga a figura do administrador ao prefeito, porém uma administração pública, assim como a privada, é baseada em uma estrutura hierárquica, sendo escalada pelo grau de autoridade, nela contendo várias categorias, sendo orquestrada pelo Poder Executivo com a função de distribuir e ordenar a distribuição de funções de seus órgãos e agentes, assim estabelecendo a relação de subordinação.

De acordo com Mazagão (1960, apud KOHAMA, 2003, p.33),

como a Administração Pública, é fundamentada numa estrutura de poder, que é a relação de subordinação entre órgãos e agentes com distribuição de funções e graduação de autoridade de cada um e, como se sabe, no Poder Judiciário e no Poder Legislativo não há hierarquia, porquanto está é privativa da função executiva, como elemento típico da organização e ordenação dos serviços administrativos.

Determina o Art. 37 da Constituição Federal de 1988, “que a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos

Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”.

O princípio da legalidade diz aos entes públicos brasileiros que somente é permitido agir nos limites que são estabelecidos por lei, ou seja, a administração pública só pode agir autorizada por lei. O que parece ser simples torna-se complicado quando se encontra uma legislação muito ampla a ser cumprida. Muitas são as exigências, que a contabilidade pública precisa atender, tais exigências são estabelecidas pela Lei n° 4.320, de 17 de março de 1964, pela Constituição de 1988, pela Lei complementar n°. 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Princípio da impessoalidade impõe ao administrador público que só pratique atos com finalidade legal e de interesse público, nunca de interesse próprio ou para beneficiar amigos ou familiares, ou seja, os interesses devem ser impessoais.

O princípio da moralidade contempla pressuposto de validade de todo ato da Administração Pública, sendo que o ato administrativo não terá que obedecer somente à lei jurídica, e sim a determinação jurídica e os preceitos éticos produzidos pela sociedade e pela própria instituição.

O princípio da publicidade, também considerado como um dos mais importantes, é a divulgação oficial do ato para o conhecimento público, devendo haver total transparência da administração pública. Sobre esta transparência Constituição determina que,

a publicidade dos atos, programas, obras, serviços e campanhas dos órgãos públicos deverá ter caráter educativo, informativo ou de orientação social, dela não podendo constar nomes, símbolos ou imagens que caracterizem promoção pessoal de autoridades e servidores públicos.(CF/88 Art. 37, §1º).

E por último, o princípio da eficiência, que pelo seu próprio nome diz da ideia de ação, ou seja, produzir resultados mais rápidos e precisos. E justamente associado à Administração Pública, o princípio da eficiência determina que a administração dos agentes públicos aconteça com rapidez, presteza, perfeição e rendimento, para produzir resultados que satisfaçam as necessidades da população.

Cabe então a Administração Pública, a função de organização e orientar o funcionamento dos serviços públicos a serem realizados.

## 2.2 CONCEITOS DE CONTABILIDADE

O surgimento da contabilidade pode ser explicado pela necessidade de suprir as limitações da memória humana, partindo do processo de classificação e registro que lhe permitisse recordar facilmente os dados que aconteciam com naturalidade no dia-a-dia.

entende-se, nos tempos atuais, a Contabilidade como uma técnica capaz de produzir com oportunidade e fidedignidade, relatórios que sirvam à administração no processo de tomada de decisões e de controle de seus atos, demonstrando, por fim, os efeitos produzidos por esses atos de gestão no patrimônio da entidade. (KOHAMA, 2003, p.47)

A contabilidade é a ciência que tem como objetivo observar, registrar e informar os fatos econômico-financeiros acontecidos dentro de um patrimônio pertencente a uma entidade, mediante a aplicação do seu conjunto de princípios, normas, técnicas e procedimentos próprios, com a finalidade de assegurar seu controle e fornecer aos seus administradores as informações necessárias à ação administrativa, bem como a seus titulares (proprietários do patrimônio) e demais pessoas com ele relacionadas, as informações sobre o estado patrimonial e o resultado das atividades desenvolvidas pela entidade para alcançar os seus fins.

a Contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a promover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização. (IUDICIBUS, MARTINS e GELBCKEI, 2007, p. 42).

Podemos assim dizer que com o passar do tempo a contabilidade deixou de ser mais um simples instrumento que contém dados da empresa, e passou a ser entendida como uma técnica de gestão que tem como finalidade a determinação da situação patrimonial da empresa e dos seus resultados.

A contabilidade passa a ser a ciência que adquire cada vez maior importância, dado o crescimento das corporações, entidades e empresas, que exige grande eficácia dos profissionais contábeis, para que sejam capazes de trabalhar a infinita gama de informações que são necessárias ao estudo e controle do patrimônio.

## 2.3 CONTABILIDADE PÚBLICA

A Contabilidade Pública é um ramo da ciência contábil e tem o objetivo de captar, registrar e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades que compõem a Administração Direta e Indireta dos entes públicos (união, Estados, Municípios e Distrito Federal).

No Brasil, a contabilidade pública é regida diretamente pela legislação. O principal dispositivo legal é a Lei 4.320/64, porém na sua maior parte trata da regulamentação orçamentária e financeira e não patrimonial ou contábil. A contabilidade pública está ligada aos recursos públicos, e ganhou ênfase com a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF),

a contabilidade pública é um dos ramos mais complexos da ciência contábil e tem por objetivo captar, registrar, acumular, resumir, e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno, ou seja, União, estados, Distrito Federal e Municípios e respectivas autarquias, através de metodologia especialmente concebida para tal [...] (KOHAMA, 2003, p. 47).

A contabilidade pública brasileira é composta dos seguintes componentes, previstos no Art. 85 da Lei 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.

Conforme disposto na Lei 4.320/64, referente à contabilidade orçamentária e financeira,

Art. 90 A contabilidade deverá evidenciar, em seus registros, o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a despesa realizada, à conta dos mesmos créditos, e as dotações disponíveis.

Art. 91. O registro contábil da receita e da despesa far-se-á de acordo com as especificações constantes da Lei de Orçamento e dos créditos adicionais.

Art. 92. A dívida flutuante compreende:

I - os restos a pagar, excluídos os serviços da dívida;

II - os serviços da dívida a pagar;

III - os depósitos;

IV - os débitos de tesouraria.

Parágrafo único. O registro dos restos a pagar far-se-á por exercício e por credor distinguindo-se as despesas processadas das não processadas.

Art. 93. Todas as operações de que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não compreendidas na execução orçamentária, serão também objeto de registro, individualização e controle contábil.

No que se refere aos balanços, a Lei 4.320/64 determina que,

Art. 101. Os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, segundo os Anexos números 12, 13, 14 e 15 e os quadros demonstrativos constantes dos Anexos números 1, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 16 e 17.

Art. 102. O Balanço Orçamentário demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas.

Art. 103. 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.

Parágrafo único. Os Restos a Pagar do exercício serão computados na receita extra orçamentária para compensar sua inclusão na despesa orçamentária.

Art. 104. A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.

Segundo o Art. 105 da Lei 4.320/64, 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

§ 1º O Ativo Financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários.

§ 2º O Ativo Permanente compreenderá os bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.

§ 3º O Passivo Financeiro compreenderá as dívidas fundadas e outros pagamentos independentes de autorização orçamentária.

§ 4º O Passivo Permanente compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.

§ 5º Nas contas de compensação serão registrados os bens, valores, obrigações e situações não compreendidas nos parágrafos anteriores e que, imediata ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio.

Dessa forma a contabilidade do órgão público, evidenciará em seu balanço se a entidade teve *superávit* ou *déficit* econômico no exercício, como também fornecerá informações sobre a execução orçamentária, financeira e sobre o patrimônio público e suas variações aos diversos usuários.

## 2.4 PLANEJAMENTOS DAS CONTAS PÚBLICAS

Na administração pública os gestores necessitam de instrumentos que os forneçam uma elevada gama de informações para o desenvolvimento dos planejamentos de suas ações de governo.

O planejamento das contas nas entidades públicas é dividido em três etapas, que são as seguintes: O plano plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), essas peças são algumas das leis criadas e instituídas na Constituição Federal de 88. Conforme estabelece Art. 165 das Leis de iniciativa do Poder Executivo

- I - o plano plurianual;
- II - as diretrizes orçamentárias;
- III - os orçamentos anuais.

A seguir serão apresentadas as etapas do planejamento das contas públicas.

### 2.4.1 PLANO PLURIANUAL

O Plano Plurianual é constituído para que o governo estabeleça os gastos que serão necessários para alcançar as metas e os objetivos desejados. Esse planejamento é feito para quatro anos de governo.

Conforme Andrade (2002, pág.42),

a iniciativa do projeto de lei do PPA é do poder executivo, e todos os órgãos que compõem a Administração têm grande responsabilidade pelo planejamento plurianual. Seu envio à Câmara deverá ser feito até 31 de agosto do primeiro ano de mandato, e devolvido para sanção do Poder Executivo até o final da segunda sessão legislativa, ou seja, 31 de dezembro.

Quanto ao tempo de duração Giacomoni (2002, pág.201), explica que,

[...] o PPA cobrirá o período compreendido entre o início do segundo ano de mandato presidencial e o final do primeiro exercício do mandato subsequente. Esta regra, entendida como norma geral, é extensivos aos demais entes da federação.

Sendo assim, um prefeito eleito em 2012, com o início do mandato em 2013, seguirá o PPA do prefeito anterior no seu primeiro ano de mandato, e realizará seu PPA para quatro anos, sendo que executará em seu mandato apenas três desses quatro anos.

Depois de aprovado, o PPA é válido para os quatro anos seguintes, e no caso do município, precisa ser aprovado pela Câmara Municipal até o final de agosto do primeiro ano do mandato do prefeito eleito.

De acordo com CF/88 no seu art.165§ 1º,

a lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

Dessa forma fica evidenciado que após identificar os problemas existentes em cada área (saúde, educação, infra-estrutura) de atuação do poder público, o PPA deverá conter todo o planejamento necessário para atender as necessidades da população.

Em relação aos objetivos da PPA, Andrade (2002, p. 42),

detalhamento ou decomposição dos programas, que deverão ser atendidas de forma a concretizar as diretrizes e, conseqüentemente, os objetivos. Indicam os resultados pretendidos pela administração a serem realizados pelas ações.

Ainda conforme o autor as metas,

Devem ser estabelecidas como alvos a serem atingidos, quantificados no tempo, de tal forma que sejam de fácil aferição em sua realização. Resumem-se em especificação e quantificação físicas dos detalhamentos definidos. (ANDRADE, 2002, p. 43)

As diretrizes do PPA servirão para orientar o desenvolvimento dos planos de governo durante o período que estiver em vigor.

#### 2.4.2 LEI DAS DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS

A Lei de Diretrizes Orçamentária, chamada abreviamente de LDO, tem como a principal finalidade orientar a elaboração dos orçamentos fiscais e da seguridade social e de investimento do Poder Público, incluindo os poderes Executivo, Legislativo, Judiciário e as empresas públicas e autarquias.

Conforme Giacomoni (2002, pág.204), a LDO é a,

efetiva inovação no sistema orçamentário brasileiro, a LDO representa uma colaboração positiva no esforço de tornar o processo orçamentário mais transparente e, especialmente, contribui para ampliar a participação do poder legislativo no disciplinamento das finanças públicas.

Para complementar Andrade (2002, pág.27) afirma que,

a Lei de Diretrizes orçamentárias (LDO) passou ainda a exaltar: equilíbrio entre receitas e despesas; critérios e formas de limitação de empenho, visando ao cumprimento de metas fiscais e do resultado primário e nominal, além de direcionar formas de limites de gastos com pessoal, limites de dívidas, uso de reserva de contingência, avaliação dos passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

Com isso é visto que após a efetiva criação do PPA, onde estará evidenciado quais objetivos o gestor público deseja alcançar em sua gestão, a LDO mostrará quais programas relacionados no PPA terão prioridade na programação e execução orçamentária.

Conforme CF/88 art. 165, § 2º,

a lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

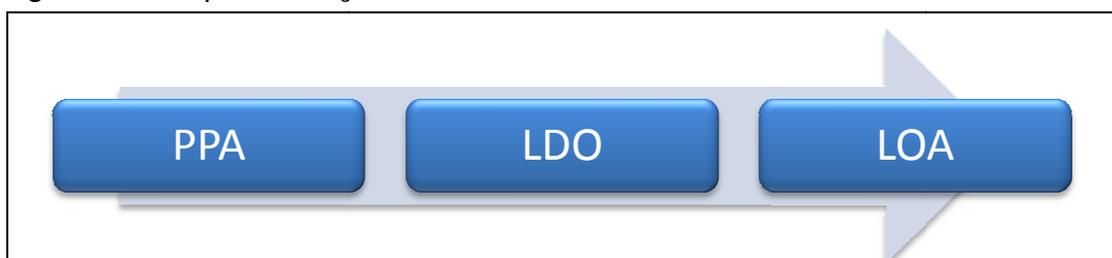
A LDO deve ser elaborada pelo Poder Executivo de cada federação, que deverá enviá-lo ao Poder Legislativo para análise, aperfeiçoamento e aprovação.

Conforme Giacomoni (2002, pag.204), “os prazos para encaminhamento, ao Poder Legislativo, do projeto de lei das diretrizes orçamentárias e sua devolução serão definidos na lei complementar que disporá sobre as questões orçamentárias em geral”.

Ainda conforme Giacomoni (2002), caso a lei complementar que disporá sobre as questões orçamentárias não esteja em vigor, o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias esclarece que no caso da União, o projeto da LDO deve ser encaminhado ao Congresso Nacional até 15 de abril e sua devolução para sanção deve ocorrer até 30 de julho, porém por intermédio de normas próprias a data pode ser alterada desde que não afete sua principal finalidade, a de orientar a elaboração do projeto de lei orçamentária anual.

Fica evidenciado que a LDO estabelece um elo entre o plano plurianual e a lei orçamentária anual.

Figura 01- Etapas do orçamento



Fonte: Elaborado pelo autor.

### 2.4.3 LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL

A Lei Orçamentária Anual, conhecida como LOA é a lei utilizada como instrumento para concretização do planejamento feito na PPA e priorizados na LDO.É elaborada pelo Poder Executivo e necessita da aprovação do Legislativo para então ser sancionada e reconhecida. A LOA terá vigência de um ano, sendo assim responsável pelo cumprimento das etapas da PPA ano a ano.

Para concretizar o planejamento do plano plurianual, elabora-se o Orçamento Anual, onde são programadas as ações a serem executadas, visando alcançar os objetivos determinados. (KOHAMA, 2003).

Com isso nela conterà o orçamento que possibilitará a projeção das ações governamentais durante um exercício financeiro.

Em consonância com o Artigo 165, § 5º da CF/88 a lei orçamentária anual compreenderá três orçamentos,

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Em conformidade com o artigo 5º,da LRF/2000 a lei orçamentária anual deverá estar em conformidade com o PPA,

Art. 5º O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar:

I - Conterà em anexo, demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do documento de que trata o § 1º do art. 4º;

II - será acompanhado do documento a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado;

III - conterà reserva de contingência, cuja forma de utilização e montante, definido com base na receita corrente líquida, serão estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias.

O dispositivo consitucional mencionado prevê que a LOA contenha três orçamentos: o fiscal, o de investimentos e o da seguridade social, sendo assim estes orçamentos estão contemplados de forma obrigatória dentro do sistema orçamentário.

Conforme Araújo e Arruda (2004), o orçamento fiscal representa o plano de ação fiscal projetado pelo governo para um determinado exercício financeiro, o orçamento de investimento corresponde à detenção do poder de deliberação que o governo possui sobre as empresas que, direta ou indiretamente, tenha a maioria do capital social com direito a voto e o orçamento de seguridade social relaciona-se às ações de saúde, previdência e assistência social, incluindo a vinculação das receitas com os gastos do mesmo.

De acordo com o art. 165 § 8º da CF/88,

a lei orçamentária anual não conterà dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.

De acordo com Giacomoni (2002, p. 210),

os prazos de encaminhamento do projeto de lei orçamentária anual ao Poder Legislativo, bem como de sua devolução para sanção, estão estabelecidos nas Constituições - Federal e Estaduais - e nas Leis Orgânicas Municipais. No caso da esfera federal de governo, o projeto de lei deve ser encaminhado até quatro meses antes do encerramento do exercício - 31 de agosto - e devolvido para a sanção até o encerramento da seção legislativa - 15 de dezembro.

Assim sendo a LOA será conhecida como orçamento e deverá conter apenas assuntos relacionados à previsão de receita e fixação das despesas.

## 2.5 FINANÇAS PÚBLICAS

As exigências referentes às finanças públicas no Brasil vêm ao longo dos anos, passando por mudanças, com o objetivo de torna-lá mais eficaz e eficiente, na busca de acabar com os gastos excessivos, endividamento elevado, arrecadações comprometidas, serviços públicos ineficientes, impostos elevados, e outros.

Por sua vez, o Tribunal de contas que é o órgão constitucional criado e incumbido de exercer de ofício, o controle externo, onde possui a missão de evitar o mau uso dos recursos públicos, verificar e analisar os fatos contábeis administrativos e judiciais das entidades públicas, assim evitando os danos à sociedade. Para ajudar nesse controle externo surge a Lei Complementar n.º. 101/2000 – LRF, criada pelo Governo Federal onde estabelece regras de finanças públicas voltada para a responsabilidade na gestão fiscal, no âmbito da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, com seu maior objetivo de direcionar e disciplinar o uso dos recursos públicos.

A LRF pelo disposto do no Art. 42, dispõe que,

é vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

Parágrafo único. Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício.

Com a LRF, as finanças públicas no Brasil passam a observar o fluxo de caixa através do balanço financeiro, como um instrumento de controle e planejamento, onde busca alcançar o equilíbrio das contas públicas.

## 2.6 CONCEITO DE FLUXO DE CAIXA

O fluxo de caixa é a ferramenta utilizada para demonstrar os ingressos e desembolsos de valores monetários.

Para Assaf Neto e Silva (1997, p.38) fluxo de caixa “é um processo pelo qual a empresa gera e aplica seus recursos de caixa determinados pelas várias atividades desenvolvidas”, sendo assim onde a empresa divide seus processos por atividades como operacionais, investimento e financiamento.

Fluxo de caixa é uma ferramenta que auxilia no planejamento e verificação nas decisões tomadas pelos gestores, o fluxo de caixa evidencia as entradas e saídas de valores monetários no caixa. Segundo Zdanowicz (1989, pág. 26) “procura-se administrar financeiramente, através do fluxo de caixa, as seguintes

contas: caixa, bancos e aplicações no mercado aberto da empresa; em síntese, consiste no fluxo do "disponível".

Para Santos (2001, pág. 57) “o fluxo de caixa é um instrumento de planejamento financeiro que tem por objetivo fornecer estimativas da situação de caixa da empresa em determinado período de tempo à frente”. Evidencia ainda o autor que a “necessidade de planejamento de caixa está presente tanto nas empresas com dificuldades financeiras, como naquelas bem capitalizadas”.

Sendo assim o fluxo de caixa evidenciará as entradas e saídas monetárias da conta caixa e banco, com isso auxiliará na gestão e tomada de decisão quanto às questões que necessitem das disponibilidades financeiras.

### 2.6.1 OS OBJETIVOS DO FLUXO DE CAIXA

Conforme Zdanowicz (1989, pág. 38) “o principal objetivo do fluxo de caixa é dar uma visão das atividades desenvolvidas, bem como as operações financeiras que são realizadas diariamente, no grupo do ativo circulante, dentro das disponibilidades, e que representam o grau de liquidez da empresa”. O autor relaciona alguns objetivos fundamentais do fluxo de caixa,

- ✓ Facilitar a análise e o cálculo na seleção das linhas de crédito a serem obtidas junto às instituições financeiras;
- ✓ Programar os ingressos e os desembolsos de caixa, de forma criteriosa, permitindo determinar o período em que deverá ocorrer carência de recursos e o montante, havendo tempo suficiente para as medidas necessárias;
- ✓ Permitir o planejamento dos desembolsos de acordo com as disponibilidades de caixa, evitando-se o acúmulo de compromissos vultosos em época de pouco encaixe;
- ✓ Determinar quanto de recursos próprios a empresa dispõe em dado período, e aplica-los de forma mais rentável possível, bem como analisar os recursos de terceiros que satisfaçam as necessidades da empresa;
- ✓ Proporcionar o intercâmbio dos diversos departamentos da empresa com a área financeira;
- ✓ Desenvolver o uso eficiente racional do disponível;
- ✓ Financiar as necessidades sazonais ou cíclicas da empresa;
- ✓ Providenciar recursos para atender os projetos de implantação, expansão, modernização ou realocação industrial e/ou comercial;
- ✓ Fixar o nível de caixa em termos de capital de giro;
- ✓ Auxiliar na análise dos valores a receber e estoques, para que se possa julgar a conveniência e aplicar nesses itens ou não;
- ✓ Verificar a possibilidade de aplicar possíveis excedentes de caixa;
- ✓ Estudar um programa saudável de empréstimos ou financiamentos;
- ✓ Projetar um plano de efetivo de resgate de débitos;

- ✓ Analisar a conveniência de serem comprometidos os recursos pela empresa;
- ✓ Participar e integrar todas as atividades da empresa, facilitando assim os controles financeiros.

Fica claro que o fluxo de caixa é um instrumento indispensável para a gestão das empresas.

Quanto ao planejamento dos recursos financeiros, estes devem ser bem gerenciados para tomada de decisão, pois os investimentos e desembolsos ficam diretamente ligados à disponibilidade de caixa, e caso essa ordem seja ferida a empresa corre risco de não conseguir quitar seus débitos.

O fluxo de caixa tem por objetivo igualmente, conforme Santos (2001 p. 57) “informar a capacidade que a empresa tem de liquidar seus compromissos financeiros a curto e longo prazo”.

Ressalta-se ainda que na gestão pública alguns pontos devem ser levados em considerações como a análise das receitas e a situação econômica da União, Estados e Municípios.

## 2.6.2 EQUIVALÊNCIA DE CAIXA

A equivalência de caixa será classificada por seus disponíveis, ou seja, o montante disponível no caixa e banco e os investimentos que possam ser convertidos em moeda a curto prazo. Sá (2012, pág. 19) o define como “Recursos que ou já são moeda (como é o caso do dinheiro em espécie que possa existir na empresa) ou que possam ser prontamente convertidos em espécie”. O autor afirma que suas subcontas são:

- ✓ Caixa - onde é registrado todo o dinheiro em espécie existente na empresa. De um modo geral, as empresas - até por questões de segurança - não mantêm em poder grandes quantidades de dinheiro em espécie. No entanto, praticamente todas elas possuem um, ou mais de um, fundo fixo de caixa. A finalidade dos fundos fixos de caixa é atender a pequenas despesas que não compensam serem pagas com cheque devido a sua urgência ou ao seu reduzido montante. Também são classificados nesta subconta os fundos de troco das lojas comerciais;
- ✓ Bancos - onde são registrados os saldos disponíveis nas contas correntes de livre movimentação, ou seja, aquelas contas correntes bancárias cujo saldo pode ser sacado, no todo ou em parte, a qualquer momento;

- ✓ Valores em Trânsito - onde são registrados os valores dos cheques que tenham sido recebidos e que sejam pagáveis irrestrita e imediatamente, mas que ainda não tenham sido depositados, as remessas para filiais feitas por meio de cheque ou ordem de pagamento e remessas e remessas de filiais ou de terceiros quando conhecidas até a data de encerramento do exercício;
- ✓ Aplicações de curtíssimo prazo - onde são registrados os saldos investimentos de curtíssimo prazo que são prontamente conversíveis em um montante conhecido de caixa e que estão sujeitos a um insignificante risco de mudança de valor.

“Para que um investimento seja qualificado como equivalente de caixa, ele precisa ter conversibilidade imediata em montante conhecido de caixa e estar sujeito a um insignificante risco de mudança de valor”. (SANTOS, 2013, pag. 38)

Ainda conforme o autor “um investimento normalmente qualifica-se como equivalente de caixa somente quando tem vencimento de curto prazo, por exemplo, três meses ou menos, a contar da data da aquisição”.

Diante do que foi exposto, tem-se como disponível o valor monetário que temos à nossa disposição para quitar débitos com nossos fornecedores, funcionários ou até para aplicações em curto prazo.

## 2.7 DEMONSTRAÇÕES DO FLUXO DE CAIXA

Ludícibus e Marion (2007, pág.220) declaram que o DFC “demonstra a origem e a aplicação de todo o dinheiro que transitou pelo Caixa em um determinado período e o resultado desse fluxo”.

A procura dos usuários pela demonstração do fluxo de caixa vem crescendo, pois a aplicação desse demonstrativo fornece maior facilidade de entendimento das informações referente ao caixa da empresa, uma vez que o DFC tem seu objetivo voltado unicamente para o caixa.

Vale destacar que o demonstrativo contábil DFC é representado pelo regime de caixa, enquanto as demais demonstrações são apresentadas respeitando outro regime, o de competência.

Para definir melhor as atribuições referentes a regime de caixa e de competência, Ludícibus e Marion (2007, pag. 105) definem,

[...] escolhe-se como ponto normal de reconhecimento da receita aquele em que produtos e serviços são transferidos ao cliente e não, proporcionalmente, o ponto em que o dinheiro é recebido por esta transferência (daí os nomes genéricos, quanto nos referimos à receita e despesa, Regime da Competência como oposto ao Regime de Caixa).

Santos (2013, pág. 39) compreende como,

a classificação por atividade proporciona informações que permitem aos usuários avaliar o impacto de tais atividades sobre a posição financeira da entidade e o montante de seu caixa e equivalentes de caixa. Essas informações podem ser usadas também para avaliar a relação entre essas atividades.

Conforme o pronunciamento técnico (CPC n° 03, pág. 3),

uma demonstração de fluxos de caixa, quando usada em conjunto com as demais demonstrações contábeis, proporciona informações que habilitam os usuários a avaliar as mudanças nos ativos líquidos de uma entidade, sua estrutura financeira (inclusive sua liquidez e solvência) e sua capacidade para alterar os valores e prazos dos fluxos de caixa, a fim de adaptá-los às mudanças nas circunstâncias e oportunidades. As informações sobre os fluxos de caixa são úteis para avaliar a capacidade de a entidade gerar recursos de caixa e possibilitam aos usuários desenvolver modelos para avaliar e comparar o valor presente de futuros fluxos de caixa de diferentes entidades.

Conforme Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público 4° edição (MCASP, pag. 582) a, "Demonstração dos fluxos de caixa tem o objetivo de contribuir para a transparência da gestão pública, pois permite um melhor gerenciamento e controle financeiro dos órgãos e entidades do setor público".

Com isto fica evidente que o DFC é um instrumento importante para o controle gerencial, pois mostrará aos gestores da entidade as entradas e saídas de caixa, se há um excedente de caixa para novos investimentos ou a necessidade de buscar novos recursos para cobrir a falta de dinheiro para quitar suas despesas.

### 2.7.1 OBJETIVOS DA DEMONSTRAÇÃO DE FLUXO DE CAIXA

A administração financeira está diretamente ligada ao Fluxo de Caixa, e toda movimentação que ocorre financeiramente é evidenciada no DFC, onde este se torna um instrumento importante na análise da empresa no que diz respeito a gestão

financeira em um determinado período de competência, que no final de cada período demonstra o resultado deste fluxo financeiro.

Segundo o Pronunciamento Técnico do CPC nº3, pág. 6:

demonstração de fluxos de caixa também melhora a comparabilidade dos relatórios de desempenho operacional para diferentes entidades, porque atenua os efeitos decorrentes do uso de diferentes tratamentos contábeis para as mesmas transações e eventos.

A DFC para Ludícibus e Marion (2007, p. 221) "propicia a elaboração de um melhor planejamento financeiro, de forma que não ocorra excesso de Caixa, mas que se mantenha o montante necessário para fazer face aos compromissos imediatos".

Para analisarmos a capacidade de uma empresa gerar caixa é necessária a utilização do fluxo de caixa para indicar os recebimentos e pagamentos de um período. Com isso se evidencia a importância das Demonstrações de Fluxo de Caixa, para facilitar o entendimento das ações que envolvem o caixa e com isso demonstra seu desempenho financeiro e para avaliar a capacidade da entidade de gerar caixa para honrar seus compromissos, e para ter um equilíbrio financeiro e liquidez.

Conforme MCASP pág. 585, a Demonstração dos Fluxos de Caixa visa analisar o desempenho financeiro do setor público, permitindo,

- ✓ Ter uma visão da situação das finanças públicas, possibilitando efetuar comparações entre ingressos e desembolsos por tipos de atividades (operacionais, de investimento e de financiamento), e avaliar as decisões de investimento e financiamento público;
- ✓ Avaliar a situação presente e futura do caixa da entidade, permitindo análise de liquidez; conhecer a capacidade de expansão das despesas com recursos próprios gerados pelas operações;
- ✓ A análise imediata da disponibilidade e do impacto da mesma nas finanças da entidade, quando da inserção de nova despesa na programação;
- ✓ Avaliar a previsão de quando é possível contrair novas despesas sem que isso comprometa as finanças públicas.

Um planejamento financeiro é de grande importância, pois, com ele os benefícios são inúmeros e entre eles está a redução do risco de insolvência da entidade, e para a administração do caixa. Segundo Santos (2001, pag.57) "começa com o planejamento de caixa, atividade que consiste em estimar a evolução dos

saldos de caixa da empresa". Com essas informações o gestor consegue ter uma melhor visão na tomada de decisão,

a Demonstração do Fluxo de Caixa, também concorre para incremento da comparabilidade na apresentação do desempenho operacional por diferentes entidades, visto que reduz os efeitos decorrentes do uso de diferentes critérios contábeis para as mesmas transações e eventos. (SANTOS, 2013, p.37).

É verificado então que o objetivo principal da DFC é apresentar informações necessárias para o controle do fluxo de entradas e desembolsos de recursos, permitindo assim uma visão gerencial das suas disponibilidades.

## 2.7.2 MÉTODOS DE ELABORAÇÃO DA DEMONSTRAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA

A movimentação das disponibilidades de entidade pública e privada de um período está na DFC por meio dos fluxos das atividades operacionais, investimentos e financiamentos.

"Podem ser expostas as informações da DFC de uma empresa por dois métodos, o direto e o indireto." (IUDICIBUS e MARION, 2007).

Segundo o pronunciamento do CPC nº 3, "a entidade ao tornar público os fluxos de caixa das atividades operacionais pelo método direto, deverá divulgar os recebimento e desembolso brutos. E pelo método indireto será divulgado o lucro líquido ou prejuízo ajustados pelos efeitos."

Conforme determina o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, à entidade pública poderá apresentar a DFC tanto pelo método direto ou indireto, porém, é recomendado que seja pelo método Direto, por trazer uma maior gama de informações aos usuários. (IPC 09. 2013)

Conforme o pronunciamento CPC 03 e MCASP 2012, a DFC é dividida em atividade operacional, atividade de investimentos e atividade de financiamento, sendo assim será comentada cada um dos métodos citados.

### 2.7.2.1 FLUXO DE CAIXA ORIGINÁRIO DE ATIVIDADES OPERACIONAIS

Conforme MCASP 2012, o método direto e indireto das DFC nas entidades públicas, quando tratar das operações, deverá evidenciar a movimentação decorrente da arrecadação dos tributos diretos e indiretos e a arrecadação de bens ou prestação de serviços.

Conforme determina o CPC 03,

são basicamente derivados das principais atividades geradoras de resultado da entidade. Portanto, eles geralmente resultam das transações e de outros eventos que entram na apuração do lucro líquido ou prejuízo. Exemplos de fluxos de caixa que decorrem das atividades operacionais são:

- (a) recebimentos de caixa pela venda de mercadorias e pela prestação de serviços;
- (b) recebimentos de caixa decorrentes de royalties, honorários, comissões e outras receitas;
- (c) pagamentos de caixa a fornecedores de mercadorias e serviços;
- (d) pagamentos de caixa a empregados ou por conta de empregados;
- (e) recebimentos e pagamentos de caixa por uma seguradora de prêmios e sinistros, anuidades e outros benefícios da apólice;
- (f) pagamentos ou restituição em caixa de impostos sobre a renda, a menos que possam ser especificamente identificados com as atividades de financiamento ou de investimento; e
- (g) recebimentos e pagamentos em caixa com referência a contratos de intermediação.

### 2.7.2.2 FLUXO DE CAIXA ORIGINÁRIO DE ATIVIDADES DE INVESTIMENTO

Conforme MCASP 2012, o método direto e indireto das DFC nas entidades públicas, quando tratar dos investimentos, deverá evidenciar a movimentação decorrente dos recursos relacionados a aquisição e alienação de ativo circulante, bem como recebimento de dinheiro por liquidação de adiantamentos e amortização de empréstimos concedidos e outras operações da mesma natureza.

Conforme determina o CPC 03,

a divulgação em separado dos fluxos de caixa decorrentes das atividades de investimento é importante porque tais fluxos de caixa representam a extensão em que dispêndios de recursos são feitos pela entidade com a finalidade de gerar receitas e fluxos de caixa no futuro. Exemplos de fluxos de caixa decorrentes das atividades de investimento são:

- (a) desembolsos de caixa para aquisição de ativos imobilizados, intangíveis e outros ativos de longo prazo. Esses desembolsos incluem os custos de desenvolvimento ativado se ativos imobilizados de construção própria;

- (b) recebimentos em caixa resultantes da venda de ativos imobilizados, intangíveis e outros ativos a longo prazo;
- (c) desembolsos para aquisição de ações ou instrumentos de dívida de outras entidades e participações societárias em joint ventures (exceto desembolsos referentes a títulos considerados como equivalentes de caixa ou mantidos para negociação);
- (d) recebimentos em caixa provenientes da venda de ações ou instrumentos de dívida de outras entidades e participações societárias em joint ventures (exceto recebimentos referentes aos títulos considerados como equivalentes de caixa e os mantidos para negociação);
- (e) adiantamentos de caixa e empréstimos feitos a terceiros (exceto adiantamentos e empréstimos feitos por uma instituição financeira);
- (f) recebimentos em caixa por liquidação de adiantamentos ou amortização de empréstimos feitos a terceiros (exceto adiantamentos e empréstimos de uma instituição financeira);
- (g) desembolsos de caixa por contratos de futuros, a termo, de opção e swap, exceto quando os contratos forem destinados à intermediação ou os pagamentos forem classificados como atividades de financiamento; e
- (h) recebimentos em caixa por contratos de futuros, a termo, de opção e swap, exceto quando os contratos forem mantidos para intermediação ou transação própria, ou os recebimentos forem classificados como atividades de financiamento.

### 2.7.2.3 FLUXO DE CAIXA ORIGINÁRIO DE ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO

Conforme MCASP 2012, o método direto e indireto das DFC nas entidades públicas, quando tratar dos financiamentos, deverá evidenciar a movimentação decorrente dos recursos relacionados à captação e à amortização de empréstimos e financiamentos.

Conforme determina o CPC 03,

a divulgação separada dos fluxos de caixa decorrentes das atividades de financiamento é importante por ser útil para prever as exigências sobre futuros fluxos de caixa pelos fornecedores de capital à entidade. Exemplos de fluxos de caixa decorrentes das atividades de financiamento são:

- (a) numerário recebido pela emissão de ações ou outros instrumentos de capital;
- (b) pagamentos em caixa a investidores para adquirir ou resgatar ações da entidade;
- (c) numerário recebido proveniente da emissão de debêntures, empréstimos, títulos e valores, hipotecas e outros empréstimos a curto e longo prazos;
- (d) amortização de empréstimos a pagar; e
- (e) pagamentos em caixa por um arrendatário, pela redução do passivo relativo a um arrendamento financeiro.

Com isso fica claro cada atividade que compõem o DFC, sendo assim é necessário conhecermos os métodos direto e indireto.

#### 2.7.2.4 MÉTODO DIRETO

Conforme SANTOS (2013. p. 46) "pelo método direto, as informações sobre as principais classes de recebimentos brutos e de pagamento brutos podem ser obtidas alternativamente".

A mesma autora classifica como método Direto,

- a) dos registros contábeis da entidade; ou
- b) pelo ajuste das vendas, dos custos dos produtos, mercadorias ou serviços vendidos (no caso instituições financeiras, pela receita de juros e similares e despesas de juros e encargos e similares) e outros itens das demonstrações do resultado ou dos resultados abrangentes referentes a:
  - i. variações socorridas no período nos estoques e nas conta operacionais a receber e a pagar;
  - ii. outros itens que não envolvem caixa; e
  - iii. outros itens tratados como fluxo de caixa advindos das atividades de investimento e de financiamento.

Ludícibus, Martins e Gelbcke (2007. p. 445), compreendem que o método direto "explícita as entradas e saídas brutas de dinheiro dos principais componentes das atividades operacionais, como os recebimentos pelas vendas de produtos e serviços e os pagamentos de fornecedores e empregados".

Conforme MCASP 2012, o demonstrativo do fluxo de caixa deve ser elaborado preferencialmente pelo método direto.

#### 2.7.2.5 MÉTODO INDIRETO

O método indireto conforme Santos (2013, pag.80), "[...] caracteriza-se por fazer a ligação do lucro líquido do exercício e o caixa gerado pelas operações da empresa".

De acordo com Sá (2012, pag.142),

o fluxo de caixa obtido pelo método indireto parte da observação de que apenas dois fatos têm a capacidade de liberar ou retirar recursos do fluxo de caixa: o lucro (ou prejuízo) e os fatos que provoquem variações nos saldos das contas do ativo (menos a disponível) e do passivo.

Diante disto, para a elaboração do DFC pelo método indireto surge a necessidade do lucro líquido ou prejuízo, por isso nas entidades públicas se torna

inviável, pois elas não obtêm lucro. Por esse motivo, o MCASP indica como melhor, o método direto de estruturação do DFC.

## 2.8 RECEITAS PÚBLICAS

Receita pública é o montante total em dinheiro recolhido pelo órgão público, incorporado ao patrimônio do Município, que serve para custear as despesas públicas e as necessidades de investimentos públicos. As receitas públicas são divididas entre orçamentárias e extraorçamentárias.

Conforme MCASP (2012, p.25),

em sentido amplo, os ingressos de recursos financeiros nos cofres do Estado denominam-se receitas públicas, registradas como receitas orçamentárias, quando representam disponibilidades de recursos financeiros para o erário, ou ingressos extras orçamentários, quando representam apenas entradas compensatórias.

Neste sentido, receita pública é a disponibilidade de recursos financeiros que são arrecadados durante o exercício orçamentário e considerados como um novo elemento para o patrimônio público.

### 2.8.1 RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS

As receitas orçamentárias são aquelas previstas no orçamento público.

Conforme MCASP (2012, p.25), “o orçamento é um importante instrumento de planejamento de qualquer entidade, seja pública ou privada, e representa o fluxo previsto de ingressos e de aplicações de recursos em determinado período.”

A receita orçamentária está disposta na Lei 4.3/64 Art. 3º e 57º,

Art. 3º A Lei de Orçamentos compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei.  
Parágrafo único. Não se consideram para os fins deste artigo as operações de crédito por antecipação da receita, as emissões de papel-moeda e outras entradas compensatórias, no ativo e passivo financeiros.

[...]

Art. 57°. Ressalvado o disposto no parágrafo único do artigo 3° desta lei serão classificadas como receita orçamentária, sob as rubricas próprias, todas as receitas arrecadadas, inclusive as provenientes de operações de crédito, ainda que não previstas no Orçamento.

Conforme MCASP (2012, p.26),

instrumento por meio do qual se viabiliza a execução das políticas públicas, as receitas orçamentárias são fontes de recursos utilizadas pelo Estado em programas e ações cuja finalidade precípua é atender às necessidades públicas e demandas da sociedade.

As receitas orçamentárias, necessariamente, são previstas na Lei Orçamentária Anual- LOA.

segundo MCASP ( 2012, p.26),

embora haja obrigatoriedade de a LOA registrar a previsão de arrecadação, a mera ausência formal do registro dessa previsão, no citado documento legal, não lhes retira o caráter de orçamentárias, haja vista o art. 57 da Lei n° 4.320, de 1964, determinar classificar-se como receita orçamentária toda receita arrecadada que porventura represente ingressos financeiros orçamentários, inclusive se provenientes de operações de crédito, exceto: de crédito por antecipação de receita – ARO, emissões de papel moeda e outras entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros.

Com isso fica evidenciado que as receitas sob enfoque orçamentário, são todos os recursos financeiros disponíveis que ingressam nos cofres públicos, ou seja, fontes de recursos arrecadados para suprir a necessidade da população.

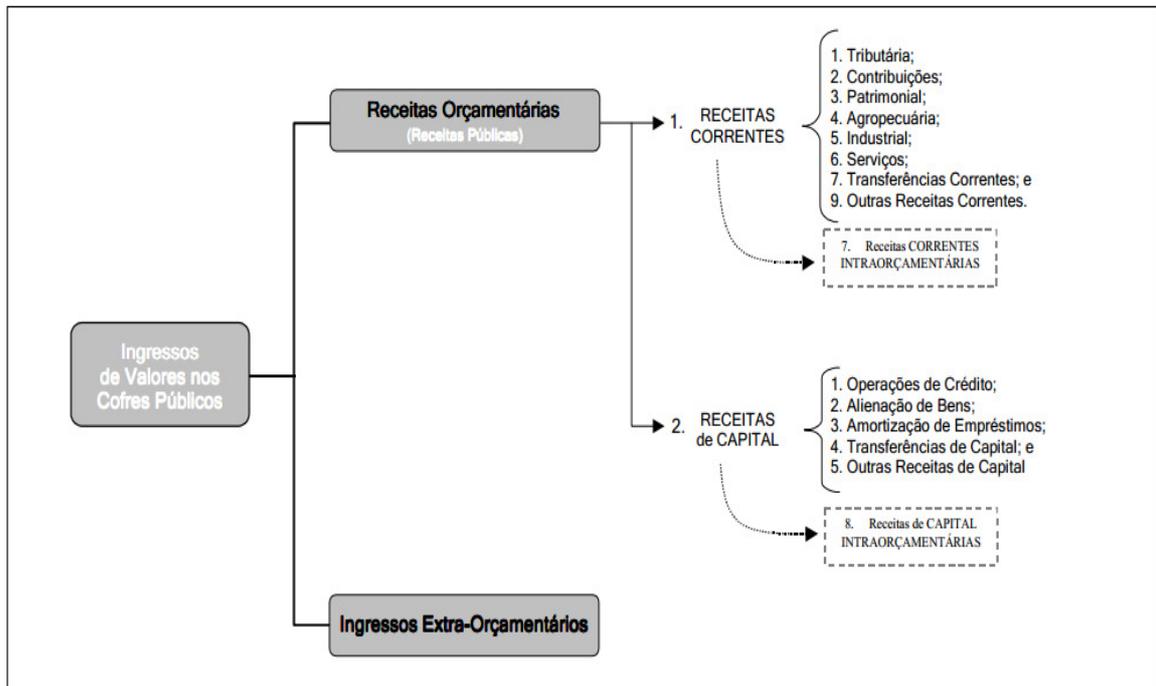
Com ênfase nos lançamentos contábeis, quanto ao impacto no patrimônio líquido a receita é dividida em efetiva e não efetiva.

Conforme MCASP (2012, pag. 26), "Receita Orçamentária Efetiva é aquela que, no momento do reconhecimento do crédito, aumenta a situação líquida patrimonial da entidade. Constitui fato contábil modificativo aumentativo".

Ainda conforme MCASP, "Receita Orçamentária Não Efetiva é aquela que não altera a situação líquida patrimonial no momento do reconhecimento do crédito e, por isso, constitui fato contábil permutativo, como é o caso das operações de crédito".

Segue classificação das receitas públicas, incorporando-se Categoria Econômica e Origem:

Figura 02- Classificação das Receitas Públicas



Fonte: STN, MCASP 2013.

## 2.8.2 RECEITAS EXTRAORÇAMENTÁRIAS

As receitas extraorçamentárias são as receitas com caráter transitório e que não são previstas no orçamento público.

Conforme Rosa (2013, p.213),

receita extraorçamentária é aquela proveniente de todo e qualquer ingresso feito no caixa do Setor Público, mas que não constitui renda do estado e não integra o orçamento público. As receitas extraorçamentárias tem caráter transitório e o estado atua apenas como mero depositário desses valores. Sua devolução ou pagamento independe de autorização orçamentária e, em decorrência, de autorização legislativa.

Com isso é possível entender que receita extraorçamentária é aquela que a entidade não tem disponível para os próprios gastos. Ou seja, a entidade retém o valor financeiro devido para repassar para quem é de direito, como por exemplo, depósito de cheque caução, consignações em folha de pagamento, entre outros.

## 2.9 DESPESAS PÚBLICAS

As despesas públicas em sentido geral são todos os desembolsos ou investimentos realizados para atender as necessidades da população. As despesas públicas são divididas entre orçamentárias e extraorçamentárias.

### 2.9.1 DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS

As despesas orçamentárias são os desembolsos previstos no orçamento anual da entidade ou órgão público.

Segundo Rosa (2013, p.267), “[...] as despesas orçamentárias correspondem à aplicação de recursos financeiros que só podem ser efetuados após autorização prévia do Poder Legislativo. Encontram-se fixadas no orçamento do órgão ou entidade e subordinam-se às normas do Direito financeiro”.

Estas despesas previstas no orçamento podem ou não alterar a situação líquida patrimonial, sendo assim classificadas como despesa orçamentária efetiva ou despesa orçamentária não efetiva.

Conforme Rosa (2013, p.267),

despesa orçamentária efetiva é aquela operação que, ao ser realizada, diminui a situação líquida patrimonial da entidade, constituindo um fato contábil modificativo diminutivo. Despesa corrente é exemplo de despesa orçamentária efetiva [...].

[...] despesa orçamentária não efetiva é aquela operação que, ao ser realizada, não diminui a situação líquida patrimonial do órgão ou entidade, construindo um fato contábil permutativo, como é o caso da despesa de capital.

Conhecendo assim a despesa orçamentária, será evidenciada a despesa extraorçamentária, que ira complementar os desembolsos que não são previsto no orçamento público.

### 2.9.2 DESPESAS EXTRAORÇAMENTÁRIAS

Na contabilidade pública, as despesas extraorçamentárias, são os dispêndios ou gastos efetivados que não estão previstos no orçamento da entidade. Entretanto nem todo dispêndio corresponde a uma despesa pública, uma vez que

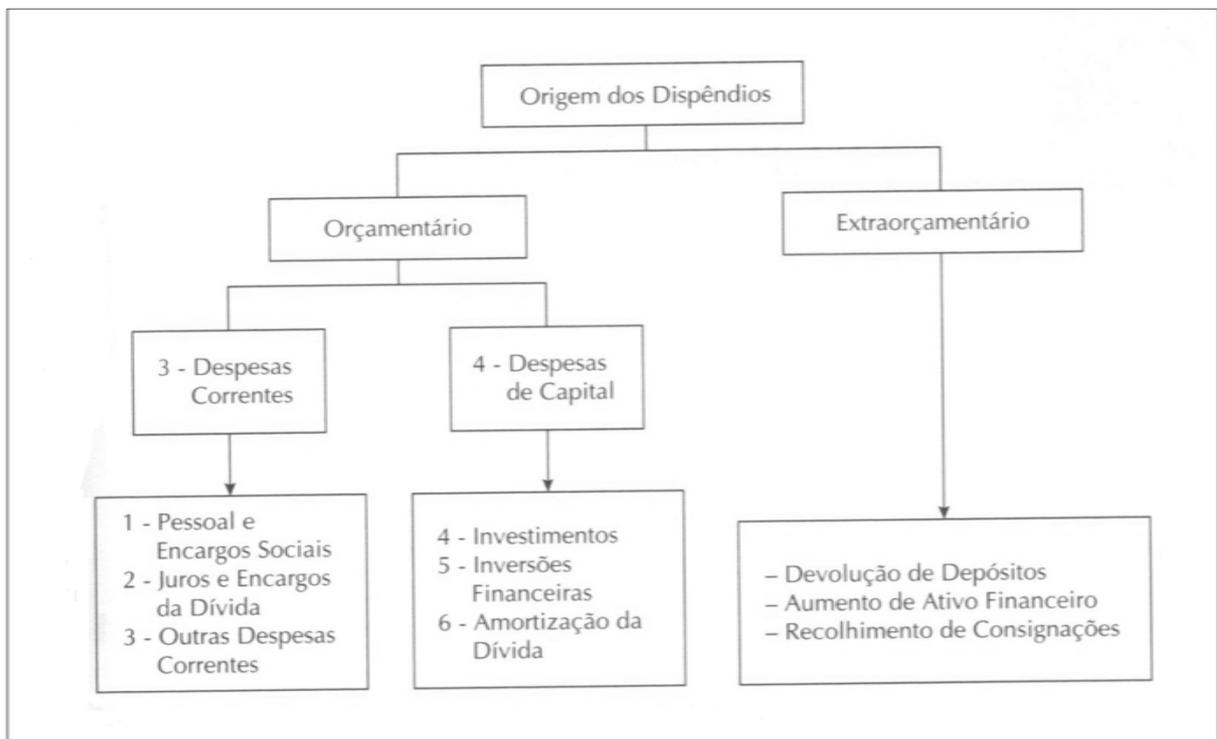
algum deles não diminui o patrimônio da entidade, pois pode ser uma mera saída financeira ou devolução de valores ingressados. (ROSA, 2013)

Conforme Rosa (2013, p.310),

dispêndios que não seriam considerados como despesa pública, tais como devolução de garantias, cauções, fianças, pagamentos de Restos a Pagar, no exercício seguinte ao da inscrição, pagamentos relativos à liquidação de operações de crédito por antecipação da receita realizada no exercício. Todos esses dispêndios representam apenas movimentação de fundos, não se incorporando ou alterando o patrimônio público.

Segue demonstração das origens dos dispêndios:

Figura 03- Demonstração das Origens dos Dispêndios



Fonte: STN apud Rosa (2013, p.311)

## 2.10 DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA DO SETOR PÚBLICO

Em novembro de 2008 foram publicadas as Normas Brasileiras da Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), dando início a reforma na Contabilidade Governamental Brasileira, nela estão presentes as alterações em

relação a Lei Nº 4.320/64 que são alteração dos Anexos nº 12 (Balanço Orçamentário), nº 13 (Balanço Financeiro), nº 14 (Balanço Patrimonial) e nº 15 (Demonstração das Variações Patrimoniais), e incluiu os Anexos nº 18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa), nº 19 (Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido) e nº 20 (Demonstração do Resultado Econômico) da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

Como ficou evidenciado foi incluído a Demonstração de Fluxo de Caixa (DFC) em caráter obrigatório.

A norma é composta pelo seguinte conjunto:

- NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação;
- NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis;
- NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil;
- NBC T 16.4 – Transações no Setor Público;
- NBC T 16.5 – Registro Contábil;
- NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis;
- NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis;
- NBC T 16.8 – Controle Interno;
- NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão; e
- NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.
- NBC T 16.11 – Subsistema de informação de custos do setor público.

Na NBC TSP 16.6, aprovada pelo Resolução/CFC 1.133/2008, especialmente trata das Demonstrações Contábeis, que traz em um de seus itens a Demonstração do Fluxo de Caixa de forma obrigatória, que conforme Portaria nº 828, de 14 de dezembro de 2011, deverá ser adotado pelos entes, de forma facultativa a partir de 2012 e, de forma obrigatória a partir de 2013. Dessa forma fica confirmada a inclusão de elaboração ao demonstrativo do fluxo de caixa nas finanças públicas e a inclusão da divulgação deste demonstrativo. Fica atribuído a esse demonstrativo a amostragem diretamente relacionada às disponibilidades e movimentações de caixa.

Segundo Pronunciamento Técnico do CPC nº3 pág.03,

as informações dos fluxos de caixa de uma entidade são úteis para proporcionar aos usuários das demonstrações contábeis uma base para avaliar a capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como suas necessidades de liquidez.

Os dados informados no DFC tem grande contribuição na elaboração do planejamento e controles financeiros. Dessa forma fica claro que com a implementação dos controles financeiros, possibilitará à uma programação de desembolso eficiente.

### 2.10.1 ESTRUTURA DO DFC APLICADA AO SETOR PÚBLICO

Segundo MCASP 2012 4º edição, a demonstração do fluxo de caixa deve preferencialmente ser elaborada pelo método direto, sua estrutura deve atender as especificações conforme o Manual Aplicado ao Setor Público, publicado em 2012 pela SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL:

Tabela 01- Estrutura do DFC Método Direto

| <b>PREFEITURA MUNICIPAL DE IÇARA</b>                |                       |                        |                           |
|---|-----------------------|------------------------|---------------------------|
| <b>DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA</b>             |                       |                        |                           |
| <b>EXERCÍCIO:</b>                                   | <b>PERÍODO (MÊS):</b> | <b>DATA EMISSÃO:</b>   |                           |
| <b>PÁGINA:</b>                                      |                       | <b>Exercício Atual</b> | <b>Exercício Anterior</b> |
| <b>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES</b> |                       |                        |                           |
| <b>INGRESSOS (I)= (II+III+IV)</b>                   |                       |                        |                           |
| <b>RECEITAS DERIVADAS (II)</b>                      |                       |                        |                           |
| Receita Tributária                                  |                       |                        |                           |
| Receita de Contribuições                            |                       |                        |                           |
| Outras Receitas Derivadas                           |                       |                        |                           |
| <b>RECEITAS ORIGINÁRIAS (III)</b>                   |                       |                        |                           |
| Receita Patrimonial                                 |                       |                        |                           |
| Receita Agropecuária                                |                       |                        |                           |
| Receita Industrial                                  |                       |                        |                           |
| Receita de Serviços                                 |                       |                        |                           |
| Outras Receitas Originárias                         |                       |                        |                           |
| Remuneração das Disponibilidades                    |                       |                        |                           |
| <b>TRANSFERÊNCIAS (IV)</b>                          |                       |                        |                           |
| Intergovernamentais                                 |                       |                        |                           |

CONTINUA

|  |  |  |
|--|--|--|
| da União   |  |  |
| de Estados e Distrito Federal                              |  |  |
| de Municípios  |  |  |
| Intragovernamentais  |  |  |
| Outras Transferências                                      |  |  |
| <b>DESEMBOLSOS (V) = (VI+VII+VIII)</b>                     |  |  |
| <b>PESSOAL E OUTRAS DESPESAS CORRENTES POR FUNÇÃO (VI)</b> |  |  |
| Legislativa  |  |  |
| Judiciária   |  |  |
| Essencial à Justiça  |  |  |
| Administração  |  |  |
| Defesa Nacional  |  |  |
| Segurança Pública  |  |  |
| Relações Exteriores  |  |  |
| Assistência Social   |  |  |
| Previdência Social   |  |  |
| Saúde  |  |  |
| Trabalho   |  |  |
| Educação   |  |  |
| Cultura  |  |  |
| Direitos da Cidadania                                      |  |  |
| Urbanismo  |  |  |
| Habitação  |  |  |
| Saneamento   |  |  |
| Gestão Ambiental   |  |  |
| Ciência e Tecnologia                                       |  |  |
| Agricultura  |  |  |
| Organização Agrária  |  |  |
| Indústria  |  |  |
| Comércio e Serviços  |  |  |
| Comunicações   |  |  |
| Energia  |  |  |
| Transporte   |  |  |
| Desporto e Lazer   |  |  |
| Encargos Especiais   |  |  |
| <b>JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA (VII)</b>                    |  |  |
| Juros e Correção Monetária da Dívida Interna               |  |  |
| Juros e Correção Monetária da Dívida Externa               |  |  |
| Outros Encargos da Dívida                                  |  |  |

CONTINUA

|   |  |  |
|---|--|--|
| <b>TRANSFERÊNCIAS (VIII)</b>  |  |  |
| <b>Intergovernamentais</b>  |  |  |
| <b>a União</b>  |  |  |
| <b>a Estados e Distrito Federal</b>   |  |  |
| <b>a Municípios</b>   |  |  |
| <b>FUNDEB</b>   |  |  |
| <b>Intragovernamentais</b>  |  |  |
| <b>Outras Transferências</b>  |  |  |
| <b>FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES (IX)= (I-V)</b>        |  |  |
| <b>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO</b>                         |  |  |
| <b>INGRESSOS (X)</b>  |  |  |
| <b>ALIENAÇÃO DE BENS</b>  |  |  |
| <b>AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS</b>                 |  |  |
| <b>INTEGRALIZAÇÃO DO CAPITAL SOCIAL DE EMPRESAS ESTATAIS DEPENDENTES</b>      |  |  |
| <b>DESEMBOLSOS (XI)</b>   |  |  |
| <b>AQUISIÇÃO DE ATIVO NÃO CIRCULANTE</b>                                      |  |  |
| <b>CONCESSÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS</b>                              |  |  |
| <b>OUTROS DESEMBOLSOS DE INVESTIMENTOS</b>                                    |  |  |
| <b>FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO (XII)=(X-XI)</b>     |  |  |
| <b>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO</b>                        |  |  |
| <b>INGRESSOS (XIII)</b>   |  |  |
| <b>OPERAÇÕES DE CRÉDITO</b>   |  |  |
| <b>DESEMBOLSOS (XIV)</b>  |  |  |
| <b>AMORTIZAÇÃO/REFINANCIAMENTO DA DÍVIDA</b>                                  |  |  |
| <b>FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO (XV)=(XIII-XIV)</b> |  |  |
| <b>APURAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA DO PERÍODO</b>                                  |  |  |
| <b>GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA (XVI)=(IX+XII+XV)</b>      |  |  |
| <b>CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA INICIAL</b>                                   |  |  |
| <b>CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA FINAL</b>                                     |  |  |

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao setor Público

Conforme a estrutura do DFC ficam definidos alguns conceitos necessários para o levantamento do demonstrativo.

Os ingressos das operações correspondem à receita arrecadada corrente de atividades operacionais, divididas em derivadas e originárias, originária é aquela obtida através da exploração do próprio patrimônio da administração por meio da venda de bens ou serviços e derivada é aquela obtida mediante exploração do patrimônio de alheio, ou de forma imposta aos cidadãos pelos Municípios Estados e União, ex: tributos. Evidenciando-se a origem e a espécie, considerando-se as respectivas deduções. Inclui, ainda, a remuneração das disponibilidades e as transferências intragovernamentais e intergovernamentais. As Transferências Intragovernamentais são feitas no âmbito de cada governo, podem ser a autarquias, fundações, fundos, empresas e a outras entidades autorizadas em legislação específica. Transferências Intergovernamentais reflete as movimentações de recursos financeiros entre órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta são feitas entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

As entradas de investimentos correspondem à receita orçamentária arrecadada referente à alienação de ativo não circulante ou de amortização de empréstimos concedidos.

Os desembolsos das operações correspondem à despesa orçamentária paga de atividades operacionais, demonstrando-se os desembolsos de pessoal e outras despesas correntes por função (exceto encargos especiais), os juros e encargos sobre a dívida e as transferências, incluindo o pagamento dos restos a pagar. Já referente aos investimentos corresponde à despesa orçamentária paga com investimentos e inversões financeiras, incluindo o pagamento dos restos a pagar. As concessões de empréstimos e financiamentos figurarão em linha específica neste grupo. E por último referente a financiamento corresponde à despesa orçamentária paga com amortização e refinanciamento da dívida, incluindo o pagamento dos restos a pagar processados e não processados referentes à amortização e refinanciamento da dívida.

Conforme as informações evidenciadas no DFC, ficou claro que com as exigências da nova lei, a intenção é voltada para a busca de equilíbrio financeiro das entidades públicas, que até então eram avaliadas por critérios orçamentários, e com isso surgiu a necessidade de demonstrar a evolução financeira da entidade pública. Um dos fatores evidenciados é a necessidade de conhecer a origem de seus recursos e respectiva destinação, de forma racional, fidedigna e, principalmente, padronizada, com o intuito de permitir, também, a comparação entre entidades.

O DFC também será de grande importância como instrumento de avaliação da gestão pública, pois permitirá saber em qual área o administrador público mais investiu (saúde, educação e infraestrutura), com certeza para sua principal inovação auxiliará para o maior controle dos órgãos fiscalizadores.

### 3 METODOLOGIA

Para a elaboração deste trabalho, foram seguidos normas e parâmetros metodológicos.

Para o desenvolvimento do objetivo foram escolhidas duas metodologias, sendo adotados os modos descritivo e exploratório. Descritivo, pois tem como objetivo verificar o demonstrativo de fluxo de caixa, e exploratório, pois o tema desenvolvido é carente de análises e estudos, além de se encontrar grande dificuldade para encontrar matérias que tratem do assunto.

De acordo com Cervo, Bervian e Silva (2006, p.61 e 63)

A pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los. Procura descobrir, com a maior precisão possível, a frequência com o fenômeno ocorre, sua relação e conexão com outros, sua natureza e suas características.

[...] A pesquisa descritiva desenvolve-se, principalmente, nas ciências humanas e sociais, abordando aqueles dados e problemas que merecem ser estudados, mas cujo registro não consta de documentos.

Ainda conforme os autores (CERVO, BERVIAN e SILVA, 2006, p. 63)

A pesquisa exploratória realiza descrições precisas da situação e quer descobrir as relações existentes entre seus elementos componentes. Esse tipo de pesquisa requer um planejamento bastante flexível para possibilitar a consideração dos mais diversos aspectos de um problema ou de uma situação. Recomenda-se a pesquisa exploratória quando há pouco conhecimento sobre o problema a ser estudado.

A tipologia de pesquisa deste estudo quanto aos procedimentos foram as pesquisas bibliográficas do estudo de caso, documental, pesquisa qualitativa e qualitativa.

De acordo com Andrade (1995, p.35) “a pesquisa bibliográfica é habilidade fundamental nos cursos de graduação, uma vez que constitui o primeiro passo para todas as atividades acadêmicas”.

Ainda conforme o autor a bibliografia é definida, portanto como, "conjunto de obras escritas para esclarecer fontes primárias, analisá-las, divulgá-las ou estabelecê-las”.

O estudo de caso conforme Silva (2003, p. 63) “é um estudo que analisa um ou poucos fatos com profundidade. A maior utilidade do estudo de caso é verificada nas pesquisas exploratórias e no início de pesquisas mais complexas”.

Quanto ao estudo de caso foi analisada a viabilidade da aplicação do demonstrativo de fluxo de caixa na área pública para isso houve a coleta de informações na Secretaria de Finanças, mais precisamente nos setores de contabilidade e Tesouraria da Prefeitura Municipal de Içara, juntamente com os contadores e tesoureiro, para descrição e análise dos dados. As informações fornecidas pelos funcionários públicos descritos acima, foram as demonstrações financeiras de receitas e despesas da entidade Prefeitura dos anos de 2011 e 2012 para análise e comparativo entre os mesmos.

“A característica da pesquisa documental é que a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primarias”. (MARCONI e LAKATOS, 1996, p. 57).

Ainda conforme os autores,

quanto aos arquivos podem ser denominados públicos, onde podem ser municipais, estaduais e nacionais, estes documentos são denominados documentos oficiais, tais como: ordens régias, leis, ofícios, relatórios, correspondências, anuários, alvarás entre outros.

No caso do trabalho desenvolvido foram extraídos alguns relatórios contábeis descritos abaixo:

- Balanço Financeiro;
- Relatório de arrecadação mensal;
- Relatório de despesas mensais;
- Relatório de despesas por função e subfunção; e
- Relatório de Depósitos de Diversas Origens.

Por fim, para a análise dos relatórios foi preciso usar a metodologia qualitativa e quantitativa.

De acordo com Pereira (2001, p.22),

o dado qualitativo é uma forma de quantificação do evento qualitativo que normatiza e confere um caráter objetivo à sua observação. Nesse sentido, constitui-se em alternativa à chamada *pesquisa qualitativa*, que também se ocupa da investigação de eventos qualitativos mas com referenciais teóricos menos restritivos e com maior oportunidade de manifestação para subjetividade do pesquisador.

Quanto ao método quantitativo, Oliveira (2006, p. 115) esclarece que,

o quantitativo, conforme o próprio termo indica, significa quantificar opiniões, dados, nas formas de coleta de informações, assim como também com o emprego de recursos e técnicas estatísticas desde as mais simples, como percentual, média, moda, mediana e desvio padrão, até as de uso mais complexo, como coeficiente de correlação, análise de regressão etc., normalmente utilizados em defesas de tese.

Com isso para sequência do trabalho será analisado os relatórios do Município de Içara para que assim possa ser feito as análises por forma de gráficos e tabelas.

## 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Objetivando responder o problema proposto nesta pesquisa, primeiramente é apresentado o histórico do município de Içara, que foi a entidade estudada. Em seguida são evidenciados os relatórios contábeis para colocar em prática o Demonstrativo de Fluxo de Caixa (DFC) da entidade pública exposto abaixo.

### 4.1 HISTÓRICO DO MUNICÍPIO DE IÇARA

Içara é um município brasileiro situado em Santa Catarina, com área de 293.553 km<sup>2</sup> de extensão territorial com população atualmente de 58.833 habitantes. (IBGE, 2013).

A origem do nome Içara vem de Içaroba, espécie de palmeira muito comum na época da colonização que teve início com a vinda de açorianos. Com o passar dos tempos, a região atraiu pessoas em virtude da qualidade do solo fértil à agricultura. Após os açorianos, chegaram italianos, poloneses e alemães provenientes de Criciúma e Urussanga. A etnia negra também faz parte da colonização de Içara.

Com a construção da Ferrovia Dona Teresa Christina (transportava carvão de Criciúma a Capivari de Baixo, atravessando o centro de Içara, cortando a Rua Marcos Rovaris ao meio, onde existe uma pequena estação) e a chegada dos Imigrantes, a cidade de Içara é elevada a Distrito de Criciúma.

Em 20 de dezembro de 1961 é criado o município de Içara com sua instalação efetivada no dia 30 do mesmo mês. Emancipada politicamente, pela força de seus cidadãos.

Localizado a 200 km da capital Florianópolis o município faz limite com Criciúma, Morro da Fumaça, Araranguá, Sangão e Jaguaruna.

Possuía uma das maiores praias catarinenses em população no verão, Balneário Rincão, porém esta foi elevada à categoria de município, fazendo com que Içara perdesse o acesso ao mar.

As principais atividades econômicas são a apicultura, confecção, metalúrgica, indústria descartáveis (maior produtora da América Latina), também é forte na produção agrícola e no turismo.

## 4.2 ANÁLISES DOS RELATÓRIOS CONTÁBEIS MUNICIPAL

Nesta análise apresentam-se os dados fornecidos pelo contador da entidade, dos exercícios de 2012 e 2011.

Os dados analisados foram organizados por receitas e despesas que a entidade em questão obteve nos períodos estudados. Todos os dados foram colocados no Demonstrativo de fluxo de caixa, para análise do demonstrativo, evidenciando assim suas informações de forma organizada.

Com o propósito de responder o problema da pesquisa foi estabelecida a aplicabilidade do demonstrativo do fluxo de caixa nas entidades públicas.

A seguir será apresentado o Demonstrativo do Fluxo de Caixa já preenchido com as informações do Município de Içara.

### 4.2.1 DEMONSTRATIVO DO FLUXO DE CAIXA DA PREFEITURA MUNICIPAL DE IÇARA

O DFC exposto abaixo irá evidenciar as informações do Município de Içara nos exercícios de 2012 e 2011 efetuando uma comparação entre os exercícios, estas informações foram coletadas de relatórios fornecidos pela entidade como o Balancete de Verificação, Balanço Financeiro, Relatórios das Despesas e Receitas, Relatórios de Restos a Pagar e colocados na estrutura normatizada no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público e nas NBC T SP 16.6.

Tabela 02- Demonstrativo do Fluxo de Caixa do Município de Içara

| <ENTE DA FEDERAÇÃO>  |                      |                      |                |                |                |
|--|----------------------|----------------------|----------------|----------------|----------------|
| DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA                           |                      |                      |                |                |                |
| EXERCÍCIO:<br>PÁGINA:                                      | PERÍODO (MÊS):       | DATA EMISSÃO:        |                |                |                |
|  | Exercício<br>2012    | Exercício<br>2011    | AH             | AV 2012        | AV 2011        |
| <b>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES</b>        |                      |                      |                |                |                |
| <b>INGRESSOS (I)= (II+III+IV)</b>                          | <b>81.668.709,44</b> | <b>74.769.689,11</b> | <b>9,23%</b>   | <b>100,00%</b> | <b>100,00%</b> |
| <b>RECEITAS DERIVADAS (II)</b>                             | <b>22.760.478,90</b> | <b>17.524.287,53</b> | <b>29,88%</b>  | <b>100,00%</b> | <b>100,00%</b> |
| Receita Tributária   | 15.028.491,68        | 13.324.642,73        | 12,79%         | 66,03%         | 76,04%         |
| Receita de Contribuições                                   | 3.139.757,04         | 296.065,69           | 960,49%        | 13,79%         | 1,69%          |
| Outras Receitas Derivadas                                  | 4.592.230,18         | 3.903.579,11         | 17,64%         | 20,18%         | 22,28%         |
| <b>RECEITAS ORIGINÁRIAS (III)</b>                          | <b>250.474,51</b>    | <b>407.513,42</b>    | <b>-38,54%</b> | <b>100,00%</b> | <b>100,00%</b> |
| Receita Patrimonial  | 5.357,03             | 3.839,12             | 39,54%         | 2,14%          | 0,94%          |
| Receita Agropecuária                                       | -                    | -                    | -              | -              | -              |
| Receita Industrial   | -                    | -                    | -              | -              | -              |
| Receita de Serviços  | 54.660,00            | -                    | 100,00%        | 21,82%         | -              |
| Outras Receitas Originárias                                | -                    | -                    | -              | -              | -              |
| Remuneração das Disponibilidades                           | 190.457,48           | 403.674,30           | -52,82%        | 76,04%         | 99,06%         |
| <b>TRANSFERÊNCIAS (IV)</b>                                 | <b>58.657.756,03</b> | <b>56.837.888,16</b> | <b>3,20%</b>   | <b>100,00%</b> | <b>100,00%</b> |
| Intergovernamentais  |                      | -                    |                | -              | -              |
| da União   | 19.676.598,57        | 19.184.559,94        | 2,56%          | 33,54%         | 33,75%         |
| de Estados e Distrito Federal                              | 23.293.113,19        | 22.598.380,17        | 3,07%          | 39,71%         | 39,76%         |
| de Municípios  | -                    | -                    |                | -              | -              |
| Intragovernamentais  | -                    | -                    |                | -              | -              |
| Outras Transferências                                      | 15.688.044,27        | 15.054.948,05        | 4,21%          | 26,75%         | 26,49%         |
| <b>DESEMBOLSOS (V) = (VI+VII+VIII)</b>                     | <b>52.203.119,30</b> | <b>44.941.060,42</b> | <b>16,16%</b>  | <b>-</b>       | <b>-</b>       |
| <b>PESSOAL E OUTRAS DESPESAS CORRENTES POR FUNÇÃO (VI)</b> | <b>47.843.853,56</b> | <b>39.745.150,94</b> | <b>20,38%</b>  | <b>100,00%</b> | <b>100,00%</b> |
| Legislativa  | -                    | -                    | -              | -              | -              |
| Judiciária   | 458.915,33           | 436.813,40           | 5,06%          | 0,96%          | 1,10%          |
| Essencial à Justiça  | -                    | -                    | -              | -              | -              |
| Administração  | 9.363.375,12         | 8.310.742,38         | 12,67%         | 19,57%         | 20,91%         |

CONTINUA

|  |                     |                     |                |                |                |
|--|---------------------|---------------------|----------------|----------------|----------------|
| Defesa Nacional                              | 54.411,04           | 39.790,68           | 36,74%         | 0,11%          | 0,10%          |
| Segurança Pública                            | 1.698.584,29        | 1.273.477,22        | 33,38%         | 3,55%          | 3,20%          |
| Relações Exteriores                          | -                   | -                   | -              | -              | -              |
| Assistência Social                           | -                   | -                   | -              | -              | -              |
| Previdência Social                           | -                   | -                   | -              | -              | -              |
| Saúde  | -                   | -                   | -              | -              | -              |
| Trabalho                                     | -                   | -                   | -              | -              | -              |
| Educação                                     | 25.275.744,42       | 21.869.925,97       | 15,57%         | 52,83%         | 55,03%         |
| Cultura                                      | 157.339,56          | 202.926,27          | -22,46%        | 0,33%          | 0,51%          |
| Direitos da Cidadania                        | 100.225,61          | 66.964,96           | 49,67%         | 0,21%          | 0,17%          |
| Urbanismo                                    | 139.044,99          | 110.613,87          | 25,70%         | 0,29%          | 0,28%          |
| Habitação                                    | -                   | -                   | -              | -              | -              |
| Saneamento                                   | -                   | -                   | -              | -              | -              |
| Gestão Ambiental                             | -                   | -                   | -              | -              | -              |
| Ciência e Tecnologia                         | -                   | -                   | -              | -              | -              |
| Agricultura                                  | -                   | -                   | -              | -              | -              |
| Organização Agrária                          | -                   | -                   | -              | -              | -              |
| Indústria                                    | -                   | -                   | -              | -              | -              |
| Comércio e Serviços                          | 697.734,65          | 638.776,97          | 9,23%          | 1,46%          | 1,61%          |
| Comunicações                                 | -                   | -                   | -              | -              | -              |
| Energia                                      | 2.892.610,11        | 353.244,05          | 718,87%        | 6,05%          | 0,89%          |
| Transporte                                   | 6.101.343,95        | 5.650.707,20        | 7,97%          | 12,75%         | 14,22%         |
| Desporto e Lazer                             | -                   | -                   | -              | -              | -              |
| Encargos Especiais                           | 904.524,49          | 791.167,97          | 14,33%         | 1,89%          | 1,99%          |
| <b>JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA (VII)</b>      | <b>194.398,21</b>   | <b>221.195,31</b>   | <b>-12,11%</b> | <b>100,00%</b> | <b>100,00%</b> |
| Juros e Correção Monetária da Dívida Interna | 194.398,21          | 221.195,31          | -12,11%        | 100,00%        | 100,00%        |
| Juros e Correção Monetária da Dívida Externa | -                   | -                   | -              | -              | -              |
| Outros Encargos da Dívida                    | -                   | -                   | -              | -              | -              |
| <b>TRANSFERÊNCIAS (VIII)</b>                 | <b>4.164.867,53</b> | <b>4.974.714,17</b> | <b>-16,28%</b> | <b>100,00%</b> | <b>100,00%</b> |
| Intergovernamentais                          | -                   | -                   | -              | -              | -              |
| a União                                      | -                   | -                   | -              | -              | -              |
| a Estados e Distrito Federal                 | -                   | -                   | -              | -              | -              |
| a Municípios                                 | -                   | -                   | -              | -              | -              |

CONTINUA

|  |                |                |         |         |         |
|--|----------------|----------------|---------|---------|---------|
| FUNDEB   | -              | -              | -       | -       | -       |
| Intragovernamentais  | 3.924.071,03   | 3.531.685,90   | 11,11%  | 94,22%  | 70,99%  |
| Outras Transferencias  | 240.796,50     | 1.443.028,27   | -83,31% | 5,78%   | 29,01%  |
| FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES (IX)= (I-V)        | 29.465.590,14  | 29.828.628,69  | -1,22%  | -       | -       |
| FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO                         | -              | -              | -       | -       | -       |
| INGRESSOS (X)  | 101.399,64     | 166.777,10     | -39,20% | 100,00% | 100,00% |
| ALIENAÇÃO DE BENS  | 101.399,64     | 166.777,10     | -39,20% | 100,00% | 100,00% |
| AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS                 | -              | -              | -       | -       | -       |
| INTEGRALIZAÇÃO DO CAPITAL SOCIAL DE EMPRESAS ESTATAIS DEPENDENTES      | -              | -              | -       | -       | -       |
| DESEMBOLSOS (XI)   | 6.694.977,59   | 7.200.305,44   | -7,02%  | 100,00% | 100,00% |
| AQUISIÇÃO DE ATIVO NÃO CIRCULANTE                                      | 6.694.977,59   | 7.200.305,44   | -7,02%  | 100,00% | 100,00% |
| CONCESSÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS                              | -              | -              | -       | -       | -       |
| OUTROS DESEMBOLSOS DE INVESTIMENTOS                                    | -              | -              | -       | -       | -       |
| FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO (XII)=(X-XI)     | (6.593.577,95) | (7.033.528,34) | -6,26%  | -       | -       |
| FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO                        | -              | -              | -       | -       | -       |
| INGRESSOS (XIII)   | 200.760,91     | -              | -       | 100,00% | 100,00% |
| OPERAÇÕES DE CRÉDITO   | 200.760,91     | -              | -       | 100,00% | 100,00% |
| DESEMBOLSOS (XIV)  | 891.991,15     | 944.199,77     | -5,53%  | 100,00% | 100,00% |
| AMORTIZAÇÃO/REFINANCIAMENTO DA DÍVIDA                                  | 891.991,15     | 944.199,77     | -5,53%  | 100,00% | 100,00% |
| FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO (XV)=(XIII-XIV) | (691.230,24)   | (944.199,77)   | -26,79% | -       | -       |
| APURAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA DO PERÍODO                                  | -              | -              | -       | -       | -       |
| GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA (XVI)=(IX+XII+XV)      | 22.180.781,95  | 21.850.900,58  | 1,51%   | -       | -       |
| DEPÓSITOS E VALORES RESTITUIVEIS - RECEITA EXTRA-ORÇAMENTÁRIA          | 7.535.787,70   | 6.638.445,23   | 13,52%  | -       | -       |
| DEPÓSITOS E VALORES RESTITUIVEIS - DESPESA EXTRA-ORÇAMENTÁRIA          | 7.566.160,26   | 6.662.186,93   | 13,57%  | -       | -       |
| TRANSFERÊNCIAS FINANCEIRAS TRANSFERIDAS                                | 23.986.860,23  | 21.558.822,11  | 11,26%  | -       | -       |
| TRANSFERÊNCIA FINANCEIRA RECEBIDA                                      | 633.534,93     | 414.201,68     | 52,95%  | -       | -       |
| CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA INICIAL                                   | 3.111.853,39   | 2.429.314,94   | 28,10%  | -       | -       |
| CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA FINAL                                     | 1.908.937,48   | 3.111.853,39   | -38,66% | -       | -       |

Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa.

Através do preenchimento do DFC foi possível ver sua viabilidade quanto a sua elaboração, sendo que foi preciso incluir os ingressos e dispêndios extraorçamentários e transferências financeiras recebidas e concedidas, já que estas informações impactam no resultado líquido do DFC, visto que são

movimentações meramente financeiras de entradas e saídas em espécies, e estas informações não estão previstas no MCASP, diante disso foram incluídas 4 linhas específicas destas informações.

#### 4.2.2 CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA

Com o DFC foi possível analisar a situação do caixa inicial e final de cada período de uma forma mais clara e os fatos que impactaram para o resultado do caixa.

Tabela 03- Caixa e Equivalente de Caixa 2011 e 2012

| PERÍODO ANALISADO | 2012         | AV. 2012 | 2011         | AV. 2011 |
|-------------------|--------------|----------|--------------|----------|
| CAIXA INICIAL     | 3.111.853,39 | -38,66%  | 2.429.314,94 | 28,10%   |
| CAIXA FINAL       | 1.908.937,48 |          | 3.111.853,39 |          |

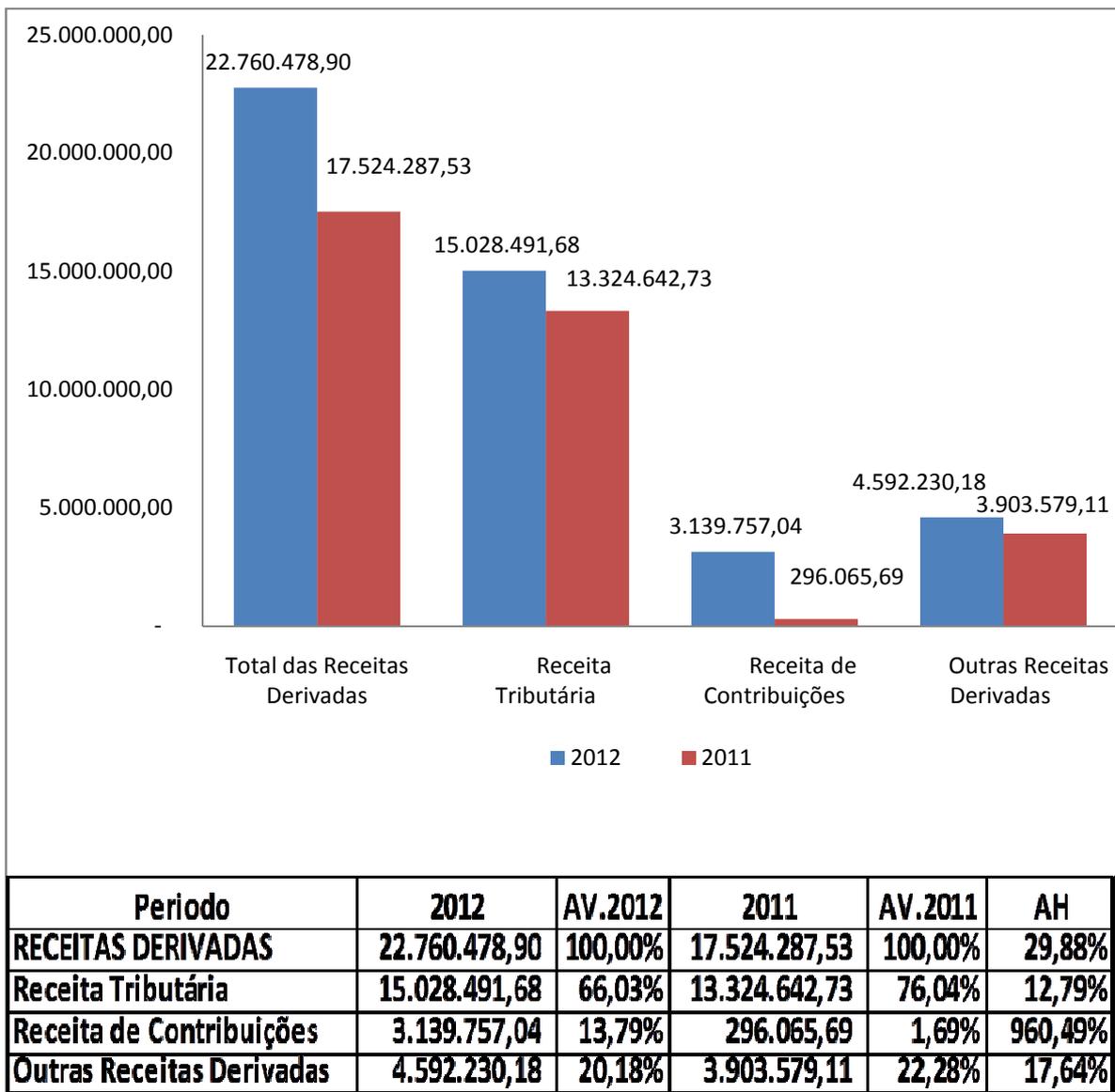
Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa.

Identifica-se que o caixa teve alterações significativas, pois houve movimentos de ingressos e desembolsos nos períodos, referente ao ano de 2011 é verificado um aumento do saldo de caixa de 28,10% demonstrando assim que houve mais ingressos do que desembolsos durante o ano, ao passo que no exercício de 2012 os mesmos movimentos fizeram que houvesse mais desembolsos do que ingressos já que seu caixa teve uma redução de 38,66%, mesmo assim ficou com um disponível positivo no valor de R\$ 1.908.937,48, com esta análise fica evidente que a entidade está com o caixa positivo representando disponibilidades financeiras. Porém, os saldos disponíveis podem estar comprometidos para valores empenhados e não pagos durante o exercício o que pode ocasionar um falso *superávit* financeiro.

#### 4.2.3 RECEITA DERIVADA

As receitas derivadas são os tributos de caráter municipal ou seja o tributo que é devido ao município como IPTU, ISS, ITBI as receitas de contribuições de melhoria que o município impõe ao fazer uma obra que viabilize valorização dos imóveis ali presente.

Gráfico 01- Receitas Derivadas do Período de 2011 e 2012



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa.

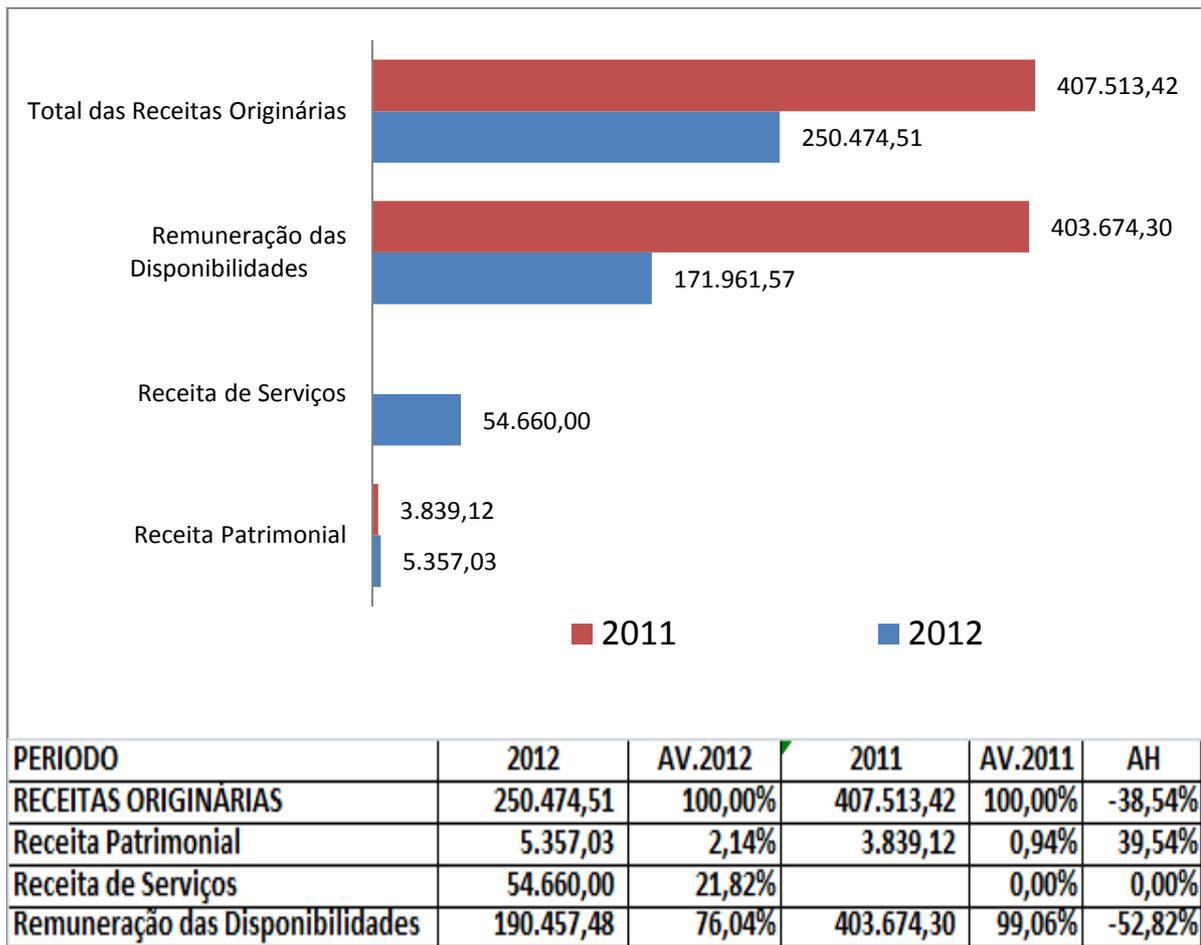
Com a análise realizada é verificado que as receitas derivadas em 2012 e 2011 estão na ordem de R\$ 22.760.478,90 e 17.524.642,73 respectivamente. Sendo que de 2011 para 2012 teve um aumento na arrecadação de 29,88%.

Em uma análise dos dados acima é identificado que a receita tributária de 2012 corresponde a 66,03% da receita derivada sendo que em 2011 chega a um número mais expressivo de 76,04% do montante, em 2012 os dados obtidos mostram 13,79% de receitas de contribuições e 20,18% de outras receitas. Já em 2011 as receitas de contribuições chegam a 1,69% e as outras receitas 22,28% do total.

#### 4.2.4 RECEITAS ORIGINÁRIAS

As receitas originárias são provenientes de receitas de serviços ou ate mesmo receitas provenientes do seu próprio patrimônio, como por exemplo, aluguel ou juros sobre aplicações financeiras juros sobre impostos recebimento de divida ativa entre outros. A receita de serviço que contém apenas no ano de 2012 é que este ingresso é referente ao concurso público por este motivo dentre os anos em estudo apenas em este valor foi encontrado.

Gráfico 02- Receitas originárias do Período de 2011 e 2012



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa.

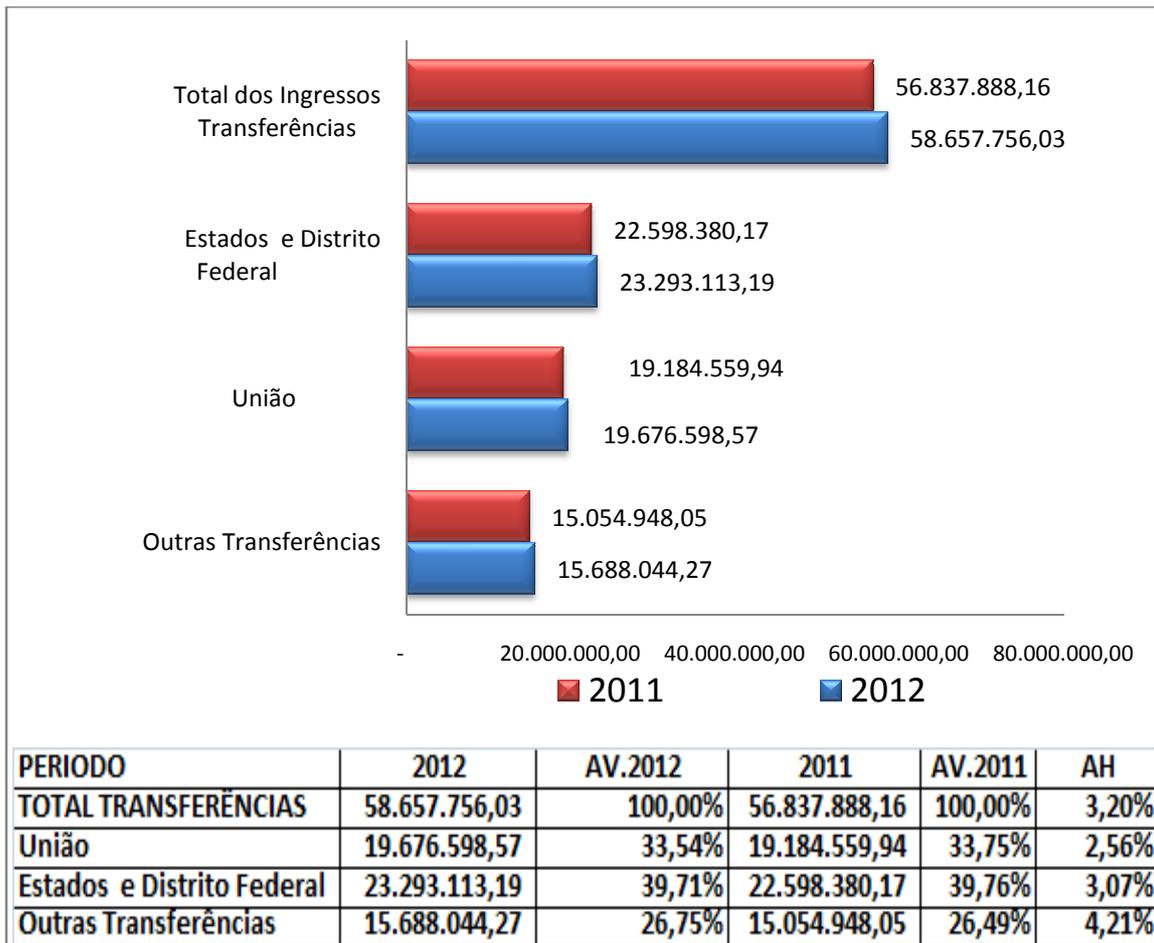
Referente as receitas originárias prevista no MCASP, a entidade estudada apresenta em seus relatórios apenas as receitas de remuneração de disponibilidades, receitas de serviços e receita patrimonial. Os ingressos referentes as receitas de serviços ocorreram apenas no ano de 212, devido à abertura de um concurso público no município.

Em relação as informações geradas podemos analisar que receita patrimonial da entidade e relativamente baixa pois representa apenas 2,12% e 0,94% nos anos de 2012 e 2011 na devida ordem, em relação a receita de serviço apenas o ano de 2012 teve este rendimento equivalente a 21,82% e por fim a remuneração de disponibilidades que é de 76,04% em 2012 e 99,09% 2011, sendo que em 2012 o total das receitas originárias foi de R\$ 250.474,51 e em 2011 R\$ 407.513,42 em análise observasse que a uma redução de 38,54% em relação aos anos estudados.

#### 4.2.5 RECEITAS DE TRANSFERÊNCIAS

As receitas de transferências tratam se das recitas vindas de outros níveis de governo no caso do município estudado é vinda do Estado de Santa Catarina e da União.

Gráfico 03 - Receitas de Transferências



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa.

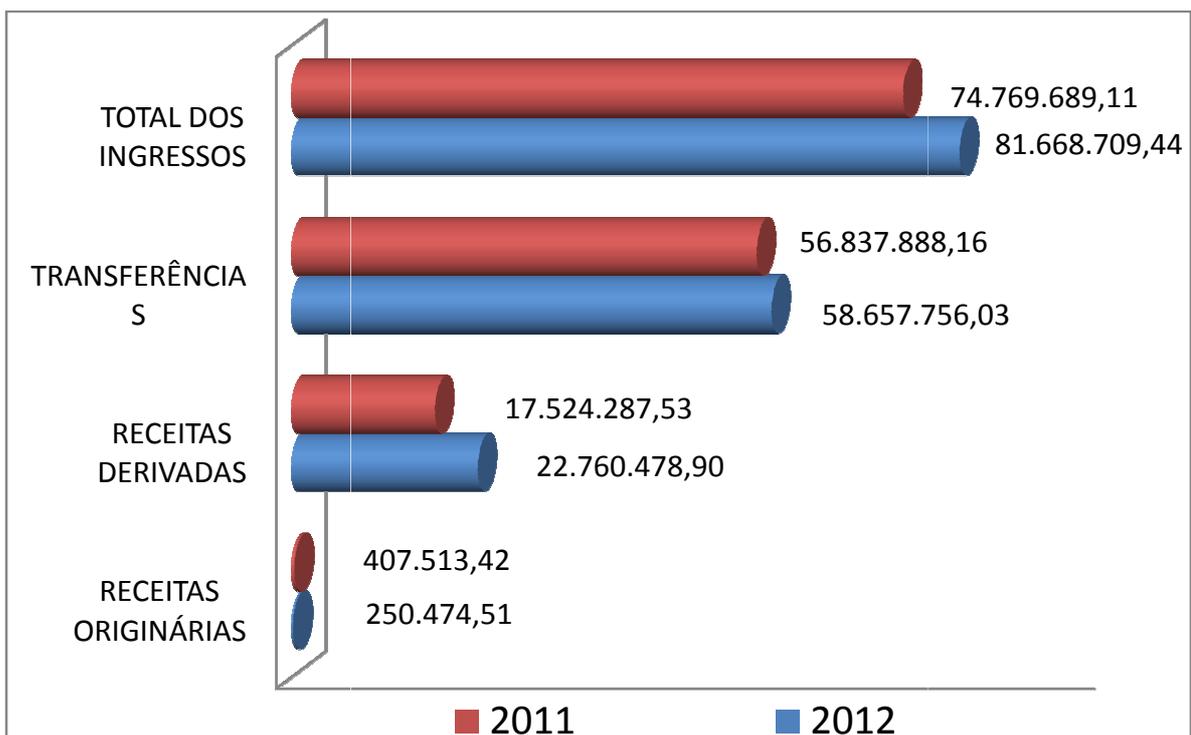
Diante da análise dos dados pode se analisar que as receitas de 2012 foram maiores que as de 2011 em média 3,20%, sendo que a receita total das transferências em 2012 e 2011 é de R\$ 58.657.756,03 e R\$ 56.837.888,16, na devida ordem sendo que a receita proveniente do Estado é equivalente a 39,71% em 2012 e 39,76% em 2011 sendo ela a maior fatia do montante desta forma de receita. As receitas vindas da União vêm em segundo com 33,54% e 33,75% em 2012 e 2011 nesta ordem, as outras receitas de transferências que seria o repasse do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização

dos Profissionais da Educação (FUNDEB), corresponde a 26,75% e 26,49% respectivamente. As receitas de transferências correspondem a grande parte das receitas dos ingressos no caixa da entidade.

#### 4.2.6 ANÁLISE DAS RECEITAS DERIVADAS, ORIGINÁRIAS E DE TRANSFERÊNCIAS.

O passo seguinte da análise dos ingressos de receitas das operações no caixa da entidade evidenciará qual a maior fonte de receitas que o município possui, pois com o DFC, esta análise ocorrerá de forma mais acessível.

Gráfico 04- Demonstrativo dos Ingressos Operações



| PERIODO              | 2012          | AV.2012 | 2011          | AV.2011 | AH      |
|----------------------|---------------|---------|---------------|---------|---------|
| RECEITAS ORIGINÁRIAS | 250.474,51    | 27,87%  | 407.513,42    | 23,44%  | 29,88%  |
| RECEITAS DERIVADAS   | 22.760.478,90 | 0,31%   | 17.524.287,53 | 0,55%   | -38,54% |
| TRANSFERÊNCIAS       | 58.657.756,03 | 71,82%  | 56.837.888,16 | 76,02%  | 3,20%   |
| TOTAL DOS INGRESSOS  | 81.668.709,44 | 100,00% | 74.769.689,11 | 100,00% | 100,00% |

Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa.

Com o gráfico exposto fica evidenciada a grande utilidade desta ferramenta DFC, para que o gestor saiba de onde vem sua arrecadação anual para programação das despesas no caso do município estudo, com esta análise fica claro a grande dependência financeira do município do Estado e União. Pois a renda do município para investimentos em melhorias vem dos ingressos operacionais onde do seu total em 2011 que o montante de R\$ 74.769.689,11, 76,02%, do valor arrecadado corresponde a transferências do Estado e União onde demonstra que o município é refém destes órgãos para constituírem melhorias para a população, pois apenas 23,44% de seus ingressos são de receitas chamadas próprias, ou seja, gerada pela economia do município em impostos como IPTU, ISS, ITBI entre outros. Já a receita originária é uma pequena parcela visto que corresponde a 0,55% do montante total, que seriam receitas de rendimentos bancários ou concessões de permissão.

No ano de 2012 houve um aumento nas receitas de operações visto que seu valor total corresponde à R\$ 81.668.709,44, isto é um aumento de 9,23% referente aos ingressos de 2011, sendo que em 2012 os resultados de participação de cada receita permanecem próximos ao do ano anterior. As receitas de transferências continua como a mais alta entre elas corresponde a 71,82%, quando as derivadas alcançam apenas 27,87%, as originárias são apenas 0,31% do montante total.

Com estes números fica evidente que o Município de Içara tem principal fonte de renda para manter seus programas de governo receitas vindas do governo federal e estadual deixando que se o Município estiver com suas atividades econômicas aquecidas mais a União ou o Estado estiver com baixa atividade econômica afetara o cofre público da entidade em estudo.

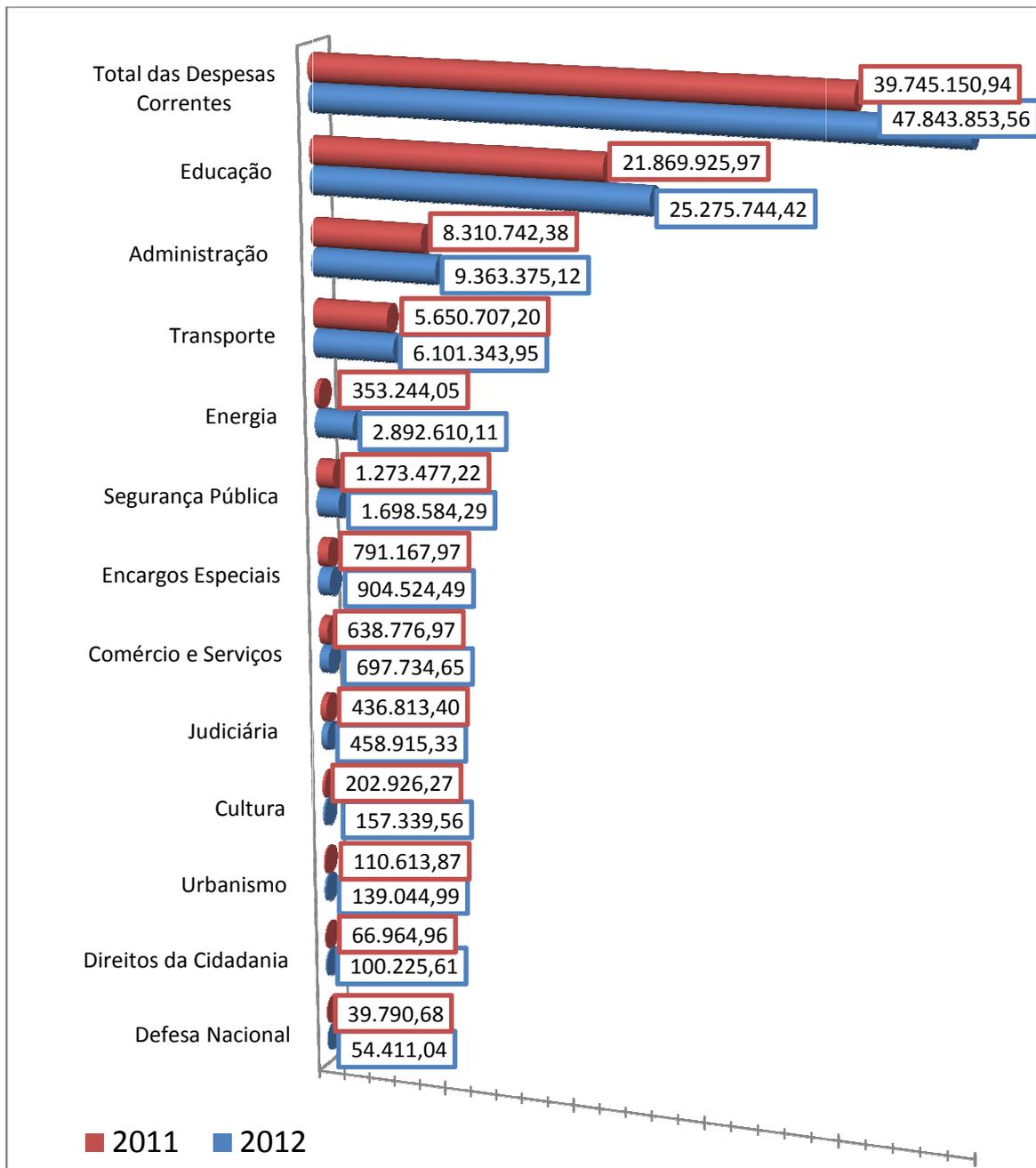
#### 4.2.7 DESPESAS E OUTRAS DESPESAS CORRENTES

Neste momento serão analisadas as despesas correntes do Município de Içara sendo que a análise ocorrerá uma divisão, ou seja, será analisado por função da despesa.

O Demonstrativo de Fluxo de Caixa divulgado pela Secretaria do Tesouro Nacional em seu Manual Aplicado a Contabilidade Pública menciona que deve se

demonstrar apenas as despesas correntes por função pagas, ou seja, segundo o MCASP, as informações referente às despesas empenhadas e liquidadas não irão compor o DFC.

Gráfico 05- Despesas Correntes



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa.

O gráfico acima demonstra de forma clara as despesas ocorridas nos anos de 2012 e 2011 totalizando um montante de R\$ 47.843.853,56 e R\$ 39.745.150,94 nesta ordem, o gráfico demonstra em ordem decrescente do ano de 2012, as despesas que impactarão mais no caixa da entidade.

Tabela 04- Análise Horizontal e Vertical das Despesas Correntes

| PERÍODO                   | 2012                 | 2011                 | AH            | AV, 2012       | AV, 2011       |
|---------------------------|----------------------|----------------------|---------------|----------------|----------------|
| <b>Despesas Correntes</b> | <b>47.843.853,56</b> | <b>39.745.150,94</b> | <b>20,38%</b> | <b>100,00%</b> | <b>100,00%</b> |
| Educação                  | 25.275.744,42        | 21.869.925,97        | 15,57%        | 52,83%         | 55,03%         |
| Administração             | 9.363.375,12         | 8.310.742,38         | 12,67%        | 19,57%         | 20,91%         |
| Transporte                | 6.101.343,95         | 5.650.707,20         | 7,97%         | 12,75%         | 14,22%         |
| Energia                   | 2.892.610,11         | 353.244,05           | 718,87%       | 6,05%          | 0,89%          |
| Segurança Pública         | 1.698.584,29         | 1.273.477,22         | 33,38%        | 3,55%          | 3,20%          |
| Encargos Especiais        | 904.524,49           | 791.167,97           | 14,33%        | 1,89%          | 1,99%          |
| Comércio e Serviços       | 697.734,65           | 638.776,97           | 9,23%         | 1,46%          | 1,61%          |
| Judiciária                | 458.915,33           | 436.813,40           | 5,06%         | 0,96%          | 1,10%          |
| Cultura                   | 157.339,56           | 202.926,27           | -22,46%       | 0,33%          | 0,51%          |
| Urbanismo                 | 139.044,99           | 110.613,87           | 25,70%        | 0,29%          | 0,28%          |
| Direitos da Cidadania     | 100.225,61           | 66.964,96            | 49,67%        | 0,21%          | 0,17%          |
| Defesa Nacional           | 54.411,04            | 39.790,68            | 36,74%        | 0,11%          | 0,10%          |

Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa.

Com os dados no gráfico fica mais fácil visualizar como se compõem a despesas correntes, porém com a tabela da análise horizontal e vertical foi possível ter uma informação mais completa conseguindo ver em percentuais o quanto cada despesa representa para o montante total.

Quanto às despesas correntes, o que representa maior impacto é o gasto com Educação que em 2012 e 2011 foram gastos 52,83% e 55,03% respectivamente, porém mesmo que o percentual quanto ao valor total tenha sido menos que em 2011 seu gasto se elevou em 15,57% quanto a 2011, o desembolso com a administração onde o que diz respeito a obras de pavimentação planejamento e até mesmo os serviços essenciais como atendimento ao público ela representa 19,57% em 2012 e 20,91% em 2011 este gasto também ocorreu um aumento de 12,67%. A despesa com transporte como demonstrado é o terceiro maior gasto equivalente a 12,75% e 14,22% em 2012 e 2011 na devida ordem com aumento de 7,9% entre os anos, a despesa com energia foi de 0,89% em 2011 para 6,09% em

2012 com uma elevação de 718,87% entre os anos. O gasto com segurança pública corresponde a 3,55% e 3,20% em 2012 e 2011 de modo relativo é foi feito um investimento 33,38% a mais que o ano de 2011, a despesa de encargos especiais que representa 1,89% e 1,99% do montante total em 2012 e 2011 respectivamente tendo um aumento de 14,335 em relação ao ano de 2011.

As demais despesas que são comércio e serviço despesa que representa dos totais 1,46% e 1,61% com aumento entre os anos de 9,23%, judiciária que representa 0,96% e 1,10% com aumento entre os anos de 5,06%, desembolso com cultura corresponde a 0,33% e 0,51% com redução de 22,46% um comparativo entre os anos, urbanismo teve desembolso de 0,29% e 0,28% dos montantes total com aumento entre os anos de 25,70%, direitos da cidadania foi feito desembolso de 0,21% e 0,17% do total de cada ano e um aumento de investimento na área de 49,67% e por ultimo a defesa nacional que teve um desembolso de 0,11% e 0,10% referente ao montante total do desembolso das despesas operacionais e todas as despesas mencionados não de 2012 e 2011 respectivamente.

#### 4.2.8 OUTROS DESEMBOLSOS

Os outros desembolsos correspondem aos juros pagos de dívidas feitas para investimentos no município transferências monetários para outros fundos como fundação municipal de saúde fundo de assistência social entre outros, não caso do desembolso com ativo não circulante é o gasto com os pagamentos de ativo imobilizado, e por ultimo a amortização das dividas públicas.

Tabela 05- Outros desembolsos

| PERIODO                                      | 2012                 | 2011                 | AV.2012        | AV.2011        |
|--|----------------------|----------------------|----------------|----------------|
| <b>Total de Outros Desembolsos</b>           | <b>11.946.234,48</b> | <b>13.340.414,69</b> | <b>100,00%</b> | <b>100,00%</b> |
| Juros e Correção Monetária da Dívida Interna | 194.398,21           | 221.195,31           | 1,63%          | 1,66%          |
| Intragovernamentais                          | 3.924.071,03         | 3.531.685,90         | 32,85%         | 26,47%         |
| Outras Transferencias                        | 240.796,50           | 1.443.028,27         | 2,02%          | 10,82%         |
| <b>AQUISIÇÃO DE ATIVO NÃO CIRCULANTE</b>     | <b>6.694.977,59</b>  | <b>7.200.305,44</b>  | <b>56,04%</b>  | <b>53,97%</b>  |
| <b>AMORTIZAÇÃO/REFINANCIAMENTO DA DÍVIDA</b> | <b>891.991,15</b>    | <b>944.199,77</b>    | <b>7,47%</b>   | <b>7,08%</b>   |

Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa.

A primeira impressão que se tem das informações acima é o valor de juros pagos nos anos em estudo, porém destes desembolsos o que mais impacta para atingir o montante de R\$ 11.946.234,48 e R\$ 13.340.414,69 em 2012 e 2011 é o gasto com ativo não circulante que equivale a 56,04% e 53,97% em cada ano o segundo desembolso que tem mais relevância é com transferências intragovernamentais, ou seja, o desembolso que o município precisa repassar de seus recursos para manter às outros fundos este desembolso alcança 32,85% e 26,47% nos anos de 2012 e 2011 respectivamente. Os demais desembolsos são referente aos juros pagos 1,63% e 1,66%, outras transferências 2,02% e 10,82%, e por ultimo esta a amortização da dívida que equivale a 7,47% e 7,08% em 2012 e 2011 nesta ordem este dado é importante, pois demonstra que a entidade no decorrer do período está conseguindo liquidar sua dívida e demonstra que há um equilíbrio com o comparativo dos anos, pois a única informação que foge do comum é o que diz respeito as outras transferências que de um ano para outro teve um aumento significativo.

#### 4.2.9 OUTROS INGRESSOS

Os outros ingressos correspondem às alienações de bens e operações de créditos.

Tabela 06- Outros Ingressos

| PERÍODO                    | 2012              | 2011              |
|----------------------------|-------------------|-------------------|
| ALIENAÇÃO DE BENS          | 101.399,64        | 166.777,10        |
| OPERAÇÕES DE CRÉDITO       | 200.760,91        | -                 |
| <b>TOTAL DOS INGRESSOS</b> | <b>302.160,55</b> | <b>166.777,10</b> |

Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa

Este tópico retrata os ingressos da alienação de bens que são equivalentes a R\$ 101.399,64 e R\$ 166.777,10 nos anos de 2012 e 2011 respectivamente, já as operações de crédito foi feita apenas no ano de 2012 e representa R\$ 200.760,91.

#### 4.2.10 INGRESSOS E DESEMBOLSOS ORÇAMENTÁRIOS E EXTRAORÇAMENTÁRIOS

Nesta fase do trabalho será feita a análise dos ingressos e desembolsos somando todos em um único total e incluindo os ingressos e desembolsos extraorçamentários.

Tabela 07- Ingressos e Desembolsos Orçamentários e Extraorçamentários

| PERÍODO  | 2012                 | 2011                 |
|--|----------------------|----------------------|
| INGRESSOS ORÇAMENTÁRIO   | 81.970.869,99        | 74.936.466,21        |
| DESEMBOLSOS ORÇAMENTÁRIO   | 59.790.088,04        | 53.085.565,63        |
| RESULTADO FINAL ORÇAMENTÁRIO   | 22.180.781,95        | 21.850.900,58        |
| <b>DEPÓSITOS E VALORES RESTITUIVEIS - RECEITA EXTRA-ORÇAMENTÁRIA</b> | <b>7.535.787,70</b>  | <b>6.638.445,23</b>  |
| <b>DEPÓSITOS E VALORES RESTITUIVEIS - DESPESA EXTRA-ORÇAMENTÁRIA</b> | <b>7.566.160,26</b>  | <b>6.662.186,93</b>  |
| <b>TRANSFERÊNCIAS FINANCEIRA TRANSFERIDAS</b>                        | <b>23.986.860,23</b> | <b>21.558.822,11</b> |
| <b>TRANSFERÊNCIA FINANCEIRA RECEBIDAS</b>                            | <b>633.534,93</b>    | <b>414.201,68</b>    |
| CAIXA INICIAL  | 3.111.853,39         | 2.429.314,94         |
| CAIXA FINAL  | 1.908.937,48         | 3.111.853,39         |

Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa.

Utilizando apenas os ingressos e desembolsos orçamentários, o resultado do caixa seria muito diferente ao encontrado, quando se inclui os valores extraorçamentários. O resultado orçamentário do caixa em 2012 é de R\$ 22.180.781,95 enquanto o resultado de 2011 é de 21.850.900,58, no entanto se for considerados os desembolsos e ingressos extraorçamentários o resultado real do caixa se transforma em um numero muito inferior, já que o desembolso de 2012 chega a R\$ 23.986.860,23 em transferências e R\$ 7.566.160,26 de valores restituíveis enquanto os ingressos extraorçamentários são de apenas R\$ 7.535.787,70 de valores restituíveis e R\$ 633.534,93 de transferências recebidas, isso faz com que o caixa final da entidade em 2012 seja de apenas R\$ 1.908.937,48 considerando o caixa final de 2011 que é de 3.111,853, 39. Em 2011 os valores sem considerar os ingressos e desembolsos extraorçamentários também mostraria um resultado irreal, pois o resultado orçamentário em 2011 é de R\$ 21.850.900,58, sendo que se considerarem os valores extraorçamentários o saldo final de caixa seria de R\$ 3.111.853,39 considerando o caixa inicial vinde de 2010 de R\$ 2.429.314,94. Com isto, fica evidenciado que sem as informações adicionadas não seria possível chegar ao saldo de caixa final que a entidade estudada obteve nos períodos em questão.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho de conclusão de curso foi elaborado com o intuito de analisar o reflexo das ações feitas pelo gestor e servidores públicos para uma boa gestão dos projetos públicos e dos recursos a serem destinados à população.

A contabilidade é importante para fazer o planejamento, distribuir bem seu orçamento para que assim o gestor analise as prioridades para que atenda a maioria da população por meio do PPA, LDO e LOA.

O estudo realizado evidencia a importância das informações geradas pela contabilidade no planejamento e distribuição dos recursos públicos, verificando assim, as principais prioridades de governo.

Para destinar corretamente os recursos financeiros o gestor e servidores públicos devem elaborar o planejamento plurianual evidenciando os planos de governo ou seja as ações governamentais. A Lei das diretrizes orçamentárias onde especificará quais as ações serão prioridade e por fim a LOA que é a execução do orçamento.

No entanto após a PPA, LDO e LOA estarem prontos, os gestores públicos o colocarão em prática e assim necessitarão de ferramentas para visualizar o desenvolvimento das ações e quais os seus reflexos. Com a inclusão do demonstrativo de fluxo de caixa para entidades públicas como uma demonstração contábil o gestor detém uma ferramenta que o disponibiliza mais informações sobre o a movimentação do caixa da entidade.

Sendo assim o DFC para as entidades públicas tem o papel de orientar e dar maior transparência para as ações de governo no que diz respeito à distribuição do investimento dos recursos públicos.

No decorrer do trabalho, mais precisamente na análise do estudo de caso, onde foi colocado em prática o DFC, realmente foi possível verificar sua viabilidade e comprovar os benefícios desta ferramenta.

Com o demonstrativo foi possível realizar análises de forma muito mais rápida e precisa, extraindo informações de alguns relatórios transformando em apenas um, com ele pôde-se verificar os ingressos e desembolsos do caixa de uma forma abrangente, relatório esse que não foi encontrado na contabilidade até o estudo em questão.

Com o estudo na entidade foi possível averiguar que o município de Içara tem grande dependência financeira de recursos provenientes do Estado de Santa Catarina e da União. Ou seja, o município não tem capacidade financeira para financiar os programas de governo, pois se tomarmos como exemplo apenas o ano de 2012 os ingressos e desembolsos orçamentários, fica ainda mais evidente, pois os ingressos próprios do município foram de R\$ 23.010.953,41, em quanto o desembolso foi de R\$ 59.790.088,04, com isso existe a necessidade da entidade de recursos ingressados dos órgãos superiores.

Além da informação referente à receita municipal, com o DFC o gestor conseguirá identificar as áreas nas quais foram investidos os recursos, pois ficará exposta por função a forma como o gasto ocorreu, isso irá proporcionar maiores informações para a elaboração do orçamento para o próximo ano, pois ele terá informações como suas receitas se realizaram de onde elas ingressam e de que forma está sendo efetuado o desembolso, se ele teve maiores desembolsos com educação com imobilizado e com isso ele poderá executar o orçamento posterior com mais informações e mais exatidão dos dados em seu poder.

Porém, com as coletas dos dados e os colocando na estrutura do DFC, foi verificado que algumas informações de grande importância para o resultado final do caixa estavam faltando com isso foi necessário incluir quatro linhas antes do saldo inicial e final do caixa, para demonstrar os ingressos e desembolsos extraorçamentários, assim o valor do caixa final ficou conforme o que a contabilidade nos passou no final de cada período.

Alem disso foi verificado um problema, pois o DFC pode apresentar informações que podem ser compreendidas de forma equivocada, pois o gestor ao analisar e verificar que teve um saldo final positivo pode chegar a conclusão que este valor final do Demonstrativo seja um *superávit*. No entanto o DFC não pode dar esta informação, pois ele trata apenas de despesas pagas e não demonstra as despesas empenhadas e liquidadas para que esta ferramenta tenha mais essa finalidade e com estes dados ela tenha informações ainda mais abrangentes, é sugerido que juntamente ao DFC o gestor público estilize de outras ferramentas para comparativos como relatórios de despesas empenhadas e não liquidadas e as despesas liquidadas e não pagas para que assim ele não tome nenhuma atitude de forma equivocada. Além disso o DFC demonstrado pelo MCASP demonstra todo ingresso e desembolso sem separados por fonte de recurso sendo assim outra falha

deste modelo, pois os recursos públicos são separados por recursos próprios que são aqueles que o gestor pode pagar todas as despesas sem ter vínculo com alguma despesa em específico e a fonte de recurso vinculada que é o ingresso que o gestor tem para gastar com projetos específicos como por exemplo o FUNDEB, que apenas pode ser gasto com a educação recursos como PNAE e PNATE que são ingressos apenas para o transporte escolar e merenda para os estudantes, SALÁRIO EDUCAÇÃO que serve para melhorias nas escolas municipais entre outros. Com isso é necessário que o DFC para as entidades públicas seja elaborado também por fonte de recurso para que assim o gestor analise se seus recursos disponíveis são próprios ou vinculados.

## **REFERÊNCIAS**

ANDRADE, Maria Margarida. **Introdução à metodologia do trabalho científico:** elaboração de trabalhos na graduação. Ed.1. São Paulo: Atlas, 1995.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal:** novos métodos após a LC nº 101/00 e as classificações contábeis advindas da SOF e STN. São Paulo: Atlas, 2002.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade Pública:** da teoria à prática. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. 292 p.

ASSAF NETO, Alexandre; SILVA, Cesar Augusto Tibúrcio. **Administração do capital de giro.**2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

BRASIL. CF/88. **Lei nº 4.320/64.** Lei que estatui normas de Direito Financeiro para elaboração e controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. 27 de jan, 1964.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual da contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios / Ministério da Fazenda, Secretária do Tesouro Nacional. - 4. Ed. - Brasília: Secretária do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Normas de contabilidade Aplicadas à Federação, 2011.

CERVO, Amando Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino, SILVA, Roberto da.**Metodologia Científica.** 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico 03 – Demonstração do Fluxo de Caixa. Disponível em:<<http://www.cpc.org.br/index.php>>. Acesso em: 08 de outubro de 2013.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público.** São Paulo: Atlas, 2002.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade:** para o nível de graduação. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2007. 288 p.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações (aplicável às demais sociedades)**. 7.ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2007. 646 p.

KOHAMA, Hélio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 15. ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2003.

MARCONI, Marina de Andrade, LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. São Paulo: RT. 2 ed. 2006.

PEREIRA, Júlio Cesar Rodrigues. **Análise de dados Qualitativos: estratégias metodológicas para as ciências da saúde humanas e sociais**. ED.3. São Paulo: Edusp, 2001.

Prefeitura Municipal de Içara. Disponível em:

<<http://www.icara.sc.gov.br/conteudo/?item=27623&fa=4295>>. Acesso em: 04 de novembro de 2013.

ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade do setor público**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2013. 592 p.

SÁ, Carlos Alexandre. **Fluxo de Caixa: a visão da tesouraria e da controladoria**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2012. 329 p.

SANTOS, Cleônimo dos. **Manual de Fluxo de Caixa**. 1.ed. São Paulo: IOB Folhamatic, 2013. 124 p.

SANTOS, Edno Oliveira dos. **Administração financeira da pequena e média empresa**. São Paulo: Atlas, 2001. 252 p.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro. **Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003.

ZDANOWICZ, José Eduardo. Fluxo de caixa uma decisão de planejamento e controle financeiro. 3 ed. [S.l.]: D. C. Luzzatto, 1989. 270 p.