



**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE
SERGIPE - FANESE
ESPECIALIZAÇÃO EM AUDITORIA GOVERNAMENTAL
E CONTABILIDADE PÚBLICA**

DAIANE ANDRADE DE SANTANA FEITOSA

**A IMPORTÂNCIA DA ANÁLISE DOS BALANÇOS PÚBLICOS
NO AUXÍLIO À TOMADA DE DECISÃO DOS GESTORES**

DAIANE ANDRADE DE SANTANA FEITOSA

**A IMPORTÂNCIA DA ANÁLISE DOS BALANÇOS PÚBLICOS
NO AUXÍLIO À TOMADA DE DECISÃO DOS GESTORES**

**Artigo apresentado à Coordenação do Curso de Pós-Graduação
Lato Sensu da FANESE em cumprimento da disciplina TCC -
Trabalho de Conclusão do Curso.**

Orientador:

Coordenadora de Curso: Prof.^a. Esp. Vanuza Santana.

DAIANE ANDRADE DE SANTANA FEITOSA

**A IMPORTÂNCIA DA ANÁLISE DOS BALANÇOS PÚBLICOS
NO AUXÍLIO À TOMADA DE DECISÃO DOS GESTORES**

**Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Núcleo de Pós-Graduação e Extensão
– NPGE, da Faculdade de Administração de Negócios de Sergipe – FANESE, como
requisito para a obtenção do título de Especialista em Auditoria Governamental e
Contabilidade Pública.**

**Prof.^a Esp. Vanuza Santana
Avaliador (a)**

**Prof.^a Esp. Vanuza Santana
Coordenadora de Curso**

Daiane Andrade de Santana Feitosa

Aprovada com média: _____

Aracaju (SE), _____ de _____ 2016

RESUMO

Ao longo dos anos, observa-se cada vez mais a importância de se analisar as demonstrações contábeis como um instrumento de análise gerencial da entidade pública, no intuito de acompanhar seus indicadores procurando assim melhorar seu desempenho, vislumbrando a transparência, a credibilidade nas contas públicas e a melhor alocação dos seus recursos. Este artigo tem como objetivo geral analisar os balanços públicos (demonstrações contábeis) de uma entidade pública e a sua importância e através de seus objetivos específicos, descrever os conceitos da contabilidade aplicada ao setor público, explicar a teoria dos balanços públicos, como também analisar os demonstrativos contábeis públicos. Para tanto, a metodologia utilizada foi à bibliográfica, assim sendo a pesquisa fundamentou-se em livros, internet, revistas e periódicos. A problemática está no fato de que a maioria dos municípios não se utiliza dos balanços públicos para nortear sua gestão, publicando-os somente por uma obrigação legal, sem a percepção da importância de sua análise para melhor compreensão dos mesmos, dessa forma verifica-se a necessidade de difusão da análise dos balanços públicos. Nesse sentido, fica o seguinte questionamento, de que forma as análises das demonstrações contábeis podem contribuir para um gestor público na tomada de decisão? Vale ressaltar que, a análise das demonstrações contábeis vem por sua vez contribuir para que os gestores utilizem essa prática como um instrumento de gerenciamento da entidade pública, auxiliando-os na tomada de decisões pautadas em dados e análises confiáveis, conhecendo melhor a entidade, diminuindo os possíveis erros e buscando soluções eficazes e eficientes para a boa condução da gestão pública.

PALAVRAS CHAVES: Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Balanços Públicos. Análise de Indicadores Públicos.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Quociente de execução da receita	14
Tabela 2 - Quociente do equilíbrio orçamentário	15
Tabela 3 - Quociente de cobertura dos créditos adicionais	15
Tabela 4 - Quociente da execução da despesa	16
Tabela 5 - Quociente da execução orçamentária corrente	16
Tabela 6 - Quociente da execução orçamentária de capital	16
Tabela 7 - Quociente do resultado orçamentário	17
Tabela 8 - Quociente da execução orçamentária	17
Tabela 9 - Quociente financeiro real da execução orçamentária	18
Tabela 10 - Quociente de execução extraorçamentária	18
Tabela 11 - Quociente do resultado da execução financeira	18
Tabela 12 - Quociente do resultado dos saldos financeiros	19
Tabela 13 - Quociente de liquidez imediata	19
Tabela 14 - Quociente de liquidez corrente	20
Tabela 15 - Quociente de liquidez geral	20
Tabela 16 - Quociente da composição do endividamento	21
Tabela 17 - Quociente do resultado patrimonial	21
Tabela 18 - Quociente dos ganhos e perdas de ativos	21
Tabela 19 - Quociente do resultado das variações patrimoniais	22
Tabela 20 - Análise vertical e horizontal do balanço patrimonial	23

SUMÁRIO

RESUMO	
LISTA DE TABELA	
1 INTRODUÇÃO	06
2 CONCEITOS INERENTES A CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO	08
2.1 Objeto e Objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público	08
2.2 Fundamentos Teóricos Dos Balanços Públicos	09
2.2.1 Conceito e finalidade do balanço orçamentário, financeiro, patrimonial e da demonstração das variações patrimoniais	11
2.3 Análises de Balanços Públicos	13
2.3.1 Dos quocientes sobre o balanço orçamento	14
2.3.2 Dos quocientes sobre o balanço financeiro	17
2.3.3 Dos quocientes sobre o balanço patrimonial	19
2.3.4 Dos quocientes da demonstração das variações patrimoniais	21
2.4 Análise de Caso Prático	22
2.4.1 Análise vertical e análise horizontal e suas interpretações	22
2.4.2 Análise e interpretações sobre os índices do balanço orçamentário	24
2.4.3 Análise e interpretações sobre os índices do balanço financeiro	26
2.4.4 Análise e interpretações sobre os índices do balanço patrimonial	27
2.4.5 Análise e interpretações sobre os índices da demonstração das variações patrimoniais	28
3 CONSIDERAÇÕES FINAIS	30
REFERÊNCIAS	32
ABSTRACT	34
ANEXOS	35
ANEXO A - Os balanços públicos utilizados para análise.....	36

1 INTRODUÇÃO

Ao longo dos anos, observa-se cada vez mais a importância de se analisar as demonstrações contábeis como um instrumento de análise gerencial da entidade pública no intuito de acompanhar seus indicadores procurando assim melhorar seu desempenho, vislumbrando a transparência, a credibilidade nas contas públicas e a melhor alocação dos seus recursos.

Com a necessidade de fornecer informações precisa e de boa qualidade à administração pública, a contabilidade do setor público passou por um processo de convergência às normas internacionais.

O presente artigo tem como objetivo geral analisar os balanços públicos (demonstrações contábeis) de uma entidade pública e a sua importância, tendo como objetivos específicos, descrever os conceitos inerentes da contabilidade aplicada ao setor público, explicar os fundamentos teóricos dos balanços públicos e analisar os demonstrativos contábeis públicos.

A problemática está no fato de que a maioria dos órgãos públicos não se utiliza dessas peças contábeis para nortear sua gestão, prioriza somente a divulgação das demonstrações contábeis, a partir de 2014, por uma obrigação dos entes federais. No entanto, nota-se a necessidade de difundir-se cada vez mais os estudos sobre as demonstrações contábeis e sua análise para melhor compreensão dos balanços públicos. Nesse contexto, fica o seguinte questionamento, de que forma as análises das demonstrações contábeis podem contribuir para um gestor público na tomada de decisão?

A justificativa desse artigo, vem da necessidade de buscar através dessa análise o reconhecimento dos dados apresentados pela entidade, conferir se a mesma possui índices favoráveis ou não e a partir dessa perspectiva reconhecer, como também diagnosticar seus pontos positivos e negativos, a fim de encontrar a melhor solução para ajudar a entidade a gerir as contas públicas alocando melhor os recursos.

A metodologia utilizada foi à bibliográfica, para tanto foram realizados estudos por meios de livros, internet, revistas (especializadas) e periódicos, o que permitiu maior esclarecimento sobre a temática abordada.

A informação apresentada pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público é de fundamental importância no auxílio à tomada de decisão do gestor público, pois norteiam a administração pública em diferentes aspectos. Portanto, o diagnóstico preciso da situação orçamentária, financeira e patrimonial das entidades públicas proporciona a eficiência e a eficácia de uma gestão pública.

2 CONCEITOS INERENTES A CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público vem se transformando ao longo dos anos e cresce a necessidade de alcançar melhores resultados das entidades que integram o setor público, com isso houve um processo de convergência da contabilidade do setor público às normas internacionais promovendo uma maior confiabilidade e transparência nas contas públicas.

O ilustre doutrinador Andrade, conceitua a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), da seguinte forma:

É uma ciência que registra, controla e estuda os atos e fatos administrativos e econômicos operados no patrimônio público de uma entidade, possibilitando a geração de informações, variações e resultados sobre a composição deste, auferidos por sua administração e pelos usuários. (ANDRADE, 2002, p. 27)

Na mesma linha de pensamento, Bezerra Filho (2015, p. 2) ensina que, “a Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidade do setor público”.

A CASP é uma ciência que tem por objetivo registrar, acompanhar e interpretar o patrimônio dos entes públicos de acordo com as normas vigentes. Sobre este assunto, apresenta-se a seguir, o objeto, o objetivo e campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

2.1 Objeto e Objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público

O objeto da contabilidade é o Patrimônio e o objeto da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o Patrimônio Público que corresponde ao “conjunto de bens, direitos e obrigações avaliáveis em moeda corrente, das entidades que compõem a Administração Pública”. (KOHAMA, 2014, p. 193)

Para Bezerra Filho o objetivo ou “negócio” da Contabilidade Aplicada ao Setor Público:

É o de fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social. (BEZERRA FILHO, 2015, p. 2)

Rosa, (2013, p.9), o controle social é “entendido como um compromisso ético profissional, que tem como pressuposto o fornecimento de informações compreensíveis e úteis aos usuários no exercício da cidadania para controle sobre uso desse patrimônio”.

De acordo com a NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação, aprovada pela Resolução/CFC nº 1.128/2008, a qual foi alterada pela Resolução/CFC nº 1268/2009, dispõe que o campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público abrange todas as entidades do setor público, que por sua vez o define como:

Órgãos, fundos e pessoas jurídicas de direito público ou que, possuindo personalidade jurídica de direito privado, recebam, guardem, movimentem, gerenciem, ou apliquem dinheiros, bens e valores públicos, na execução de suas atividades. Equiparem-se, para efeito contábil, as pessoas físicas que recebam subvenção, benefício, ou incentivo, fiscal ou creditício, de órgão público. (BRASIL, 2008)

Apresentado o conceito, o objeto, o objetivo e o campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público serão abordados em sequência os fundamentos teóricos dos balanços públicos.

2.2 Fundamentos Teóricos Dos Balanços Públicos

Os balanços públicos são essenciais na boa condução da gestão pública, pois, evidenciam de maneira eficaz a situação e variações do patrimônio público.

Com a necessidade de modernizar e aperfeiçoar os balanços públicos, mas também oferecer aos seus usuários internos e externos informações qualificadas, as quais estejam congruentes às normas internacionais e a legislação vigente no país (Lei nº 4.320/1964), o Conselho Federal de Contabilidade através da Resolução CFC nº 1.133/2008, aprovou a NBCT 16.6.

A NBCT 16.6, discorre sobre as demonstrações contábeis, no intuito de melhorar sua elaboração e divulgação: “a técnica contábil que evidencia, em período determinado, as informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio de entidades do setor público e suas mutações”.

No entendimento de Bezerra as demonstrações contábeis:

São de fundamental importância na gestão pública, pois, além de evidenciarem a situação e variações do patrimônio público, assumem papel

de relevância para o país, possibilitando a tomada de decisão por parte dos gestores públicos, promovendo accountability, transparência e instrumentalização do controle social. (BEZERRA FILHO, 2015, p.297)

A preparação dos balanços públicos está baseada na escrituração dos atos e fatos das entidades do setor público e segue regras da Contabilidade Pública (KOHAMA, 2015).

Já, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público por sua vez segue normas legais, tendo como principal parâmetro a Lei nº 4.320/64 que “Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”. (BRASIL, 1964)

À Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal “que estabelece normas de Finanças Públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências”. (BRASIL, 2000)

O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, o qual foi criado para organizar e padronizar os procedimentos contábeis das entidades públicas, vislumbra a consolidação das contas públicas. (BRASIL, 2014)

Os balanços públicos possuem um conjunto de quatro peças, a citar: o balanço orçamentário, o balanço financeiro, o balanço patrimonial e a demonstração das variações patrimoniais. Esses instrumentos demonstram o resultado contábil das entidades públicas, realizados por um período de tempo que corresponde de regra ao exercício financeiro que no Brasil coincide com o ano civil, que começa a partir de 1º de janeiro e se encerra em 31 de dezembro (KOHAMA, 2015).

Segundo a Lei Federal nº 4.320/1964, a qual discorre sobre a elaboração e à normatização os balanços Públicos, no Capítulo IV do seu artigo 101, descreve:

Artigo 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”. (BRASIL, 1964)

Com a necessidade de promover a convergência das práticas contábeis do setor público com as normas internacionais de contabilidade, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) através da Portaria nº 749, de 15 de dezembro de 2009, altera os anexos números 12,13,14,15 da Lei Federal nº 4.320/1964, eles serão apresentados em anexo de acordo com essa portaria. (BRASIL, 2009)

Para Kohama (2015, p.4), “cada uma dessas peças apresentará a movimentação ocorrida, bem como o resultado correspondente, relativo ao exercício a que se refere”.

Outros demonstrativos contábeis foram instituídos por lei denominados de “demonstrativos e comparativos” que são representados pelos seguintes anexos:

Demonstrativos dos Fluxos de Caixa (DFC) e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), “ Com obrigatoriedade de divulgação, pelos entes da Federação, a partir de 2014, das quatro primeiras demonstrações e, 2015, das duas últimas”. (BEZERRA FILHO, 2015, p. 299)

Os balanços públicos ou demonstrações contábeis do setor público passaram a ser uma ferramenta de análise gerencial, em variados setores da Administração Pública, cooperando para o acompanhamento de seus indicadores com a finalidade de nortear no processo de decisão das contas públicas.

2.2.1 Conceito e finalidade do balanço orçamentário, financeiro, patrimonial e da demonstração das variações patrimoniais

- **Balanço Orçamentário**

De acordo com o artigo nº 102, da Lei Federal nº 4.320/64, “o balanço orçamentário demonstra as receitas e despesas previstas em confronto com as receitas realizadas”. (BRASIL, 1964)

Segundo a NBC T 16.6, “o balanço orçamentário evidencia as receitas e as despesas orçamentárias, detalhadas em níveis relevantes de análise, confrontando o orçamento inicial e as suas alterações com a execução, demonstrando o resultado orçamentário”.

Assim sendo, o balanço orçamentário é a demonstração contábil pública que especifica os saldos das receitas previstas e das despesas fixadas orçamentárias, em comparação com os saldos das receitas e despesas realizadas, de forma a encontrar o resultado orçamentário anual, que pode ser o déficit ou superávit.

- **Balanço Financeiro**

O balanço financeiro “é uma demonstração contábil que evidencia o fluxo financeiro de uma entidade pública”. (BEZERRA FILHO, 2015, p. 386)

O artigo nº103 da Lei Federal nº 4.320/1964 dispõe:

O balanço financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentárias, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extraorçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte. (BRASIL, 1964)

Em seu parágrafo único o referido artigo aponta que os restos a pagar do exercício serão computados na receita extraorçamentária para compensar sua inclusão na despesa orçamentária.

O balanço financeiro “evidencia a situação de disponibilidade, depois de conhecido o total da receita arrecadada e seu emprego na realização das despesas”. (ANDRADE, 2002, p.254)

Dessa forma, fica claro que o balanço financeiro demonstra a movimentação do exercício, utilizando as receitas orçamentárias e extraorçamentárias em confronto com as despesas orçamentárias e extraorçamentárias, resultando em um superávit ou déficit financeiro.

• **Balanço Patrimonial**

De acordo com o artigo nº 105 da Lei 4.320/64, “o balanço patrimonial demonstrará: O Ativo Financeiro; O Ativo Permanente; O Passivo Financeiro; O Passivo Permanente; e O Saldo Patrimonial”. (BRASIL, 1964)

Conforme disposição às normas internacionais, o balanço patrimonial passou a ser classificado em Ativo (circulante e não circulante), Passivo (circulante e não circulante) e o Patrimônio Líquido.

Segundo a NBC T 16.6, a “classificação dos elementos patrimoniais considera a segregação em circulante e não circulante, com base em seus atributos de conversibilidade e exigibilidade”.

O doutrinador Bezerra Filho conceitua balanço patrimonial:

O Balanço Patrimonial é a demonstração contábil que evidencia, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública, por meio de contas representativas do patrimônio público: Ativos, Passivos e Patrimônio Líquido, além das contas de compensação. (BEZERRA FILHO, 2015, p.300).

Conforme a NBC T 16.6, “o balanço patrimonial, estruturado em Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido, evidencia qualitativa e quantitativamente a situação patrimonial da entidade pública”.

O balanço patrimonial demonstrará os resultados ocorridos pela movimentação do patrimônio, através dos saldos de suas contas obtidas o exercício.

- **Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP)**

A demonstração das variações patrimoniais que está prevista no artigo nº 104 da Lei Federal nº 4.320 dispõe que essa demonstração, “evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício”. (BRASIL, 1964)

O autor Bezerra Filho discorre sobre a DVP:

Evidencia as transações quantitativas ocorridas no patrimônio – aquelas que decorrem da aplicação do princípio da competência e, por consequência, impactam o patrimônio líquido (aumentando ou diminuindo) da entidade, sendo elaborada a partir dos lançamentos realizados nas contas de resultado do subsistema patrimonial: Variações Patrimoniais Aumentativas e Variações Patrimoniais Diminutivas. (BEZERRA FILHO, 2015, p. 327)

A demonstração das variações patrimoniais, mostrará se ocorreu aumento ou diminuição do patrimônio público.

Após as referidas conceituações dos balanços orçamentários, financeiros, patrimoniais e das demonstrações das variações patrimoniais, é necessário fazer as devidas análises desses demonstrativos públicos.

2.3 Análises de Balanços Públicos

A análise de balanço também chamada de análise das demonstrações contábeis é fundamental para identificar a conjuntura da entidade pública tanto em sua situação atual quanto em sua variação ao longo do tempo.

O trabalho de análise e interpretação dos balanços públicos tem como objetivo apresentar no balanço orçamentário o resultado do fluxo orçamentário, no balanço financeiro o resultado do fluxo financeiro e no balanço patrimonial e DVP o resultado do fluxo e variação patrimonial do exercício em vigor (KOHAMA, 2015).

Os principais processos de análise são: Análise Vertical, Análise Horizontal e a Análise por Quociente.

Para Silva (2014, p. 122), a análise vertical é compreendida como “a análise da estrutura das demonstrações, pois permite a identificação da real importância de uma conta dentro do conjunto de contas ao qual pertence no Balanço patrimonial ou na estrutura da Demonstração do Resultado”, ou seja, cada conta tem sua representatividade diante de um valor total.

Segundo Assaf Neto (2012, p. 105), a análise horizontal “é a comparação que se faz entre os valores de uma mesma conta ou grupo de contas, em diferentes exercícios sociais”, ou seja, é o acompanhamento da evolução de uma conta ao longo dos anos.

A análise por quociente “é a forma mais criteriosa de análise. A utilização de quocientes extraídos de fórmulas preestabelecidas, que relacionam itens ou grupos de itens entre si, permite ao analista inferir sobre tendências e chegar os resultados apurados com índices padrões”. (ANDRADE, 2002, p. 301)

Silva discorre sobre a análise por quociente:

A apuração de indicadores ou quocientes fornece uma ampla visão da situação econômica, financeira e patrimonial da empresa, e sua análise deve ser realizada através da construção de série histórica com os números encontrados, os quais são apurados através da relação entre contas ou grupos de contas que integram as demonstrações contábeis. (SILVA, 2014, P. 133)

“Analisar é proceder a uma investigação dos atos com base nos dados que são apresentados nas quatro peças que fazem parte do conjunto dos denominados Balanços Públicos: Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e a DVP”. (KOHAMA, 2015, p.119)

E ainda, “a interpretação deverá corresponder à tradução dos resultados apresentados, explicando e comentando os dados que foram objeto de análise”. (KOHAMA, 2015, p.120)

A seguir iremos apresentar os quocientes sobre o balanço orçamentário, os quocientes sobre o balanço financeiro, os quocientes sobre o balanço patrimonial e os quocientes sobre a demonstração das variações patrimoniais e as suas interpretações, no intuito de auxiliar no entendimento dos resultados de cada quociente. Esses índices serão avaliados através dos anexos nº12, 13,14 e 15, encontrados em anexos.

2.3.1 Dos quocientes sobre o balanço orçamento

Tabela 1 - Quociente de execução da receita

$\frac{\text{Receita Realizada}}{\text{Previsão Inicial}} =$
Igual a 1 = Receita Realizada é igual a Receita Prevista Inicial. Essa hipótese, embora possível, dificilmente ocorrerá.
Maior que 1 = Receita Realizada é maior que a Receita Prevista Inicial, portanto, a diferença representa o excesso de arrecadação. Essa hipótese é a que possui maior chance de ocorrer.
Menor que 1 = Receita Realizada é menor que a Receita Prevista Inicial, portanto, a diferença representa que a receita realizada não atingiu o valor da receita prevista, portanto, demonstra que a arrecadação foi menor do que a prevista.

Fonte: (KOHAMA, 2015, p.127); adaptado pela autora.

Esse quociente deve simular o quanto foi executado de Receita Realizada em relação a Receita Prevista Inicialmente. O resultado esperado deve ser 1 ou acima de 1(KOHAMA, 2015).

Tabela 2 - Quociente do equilíbrio orçamentário

$\frac{\text{Dotação Atualizada}}{\text{Previsão Inicial}} =$
Igual a 1 = Dotação Atualizada é igual a Receita Prevista Inicial. Essa hipótese demonstra que não houve acréscimo relativo a créditos adicionais abertos.
Maior que 1 = Dotação Atualizada é maior que a Receita Prevista Inicial, portanto a diferença representa o montante de Créditos Adicionais Abertos.
Menor que 1 = Dotação Atualizada é menor que a Receita Prevista Inicial, portanto a diferença representa o montante da Receita Prevista Inicial superior à Dotação Atualizada.
Fonte: (KOHAMA, 2015, p.127); adaptado pela autora.

Esse quociente deve relatar o quanto da Despesa Atualizada é superior a Receita Prevista Inicial, demonstrará também o quanto foi aberto de Créditos Adicionais. O resultado esperado é maior que 1(KOHAMA, 2015).

Tabela 3 - Quociente de cobertura dos créditos adicionais

$\frac{\text{Excesso de Arrecadação}}{\text{Créditos Adicionais Abertos}} =$
Igual a 1 = Excesso de Arrecadação é igual aos Créditos Adicionais abertos. Esta hipótese, embora possível, demonstra que todo o recurso proveniente do Excesso de Arrecadação foi utilizado para a cobertura de Créditos Adicionais Abertos.
Maior que 1 = Excesso de Arrecadação é maior do que o valor dos Créditos Adicionais Abertos. Nessa hipótese, o montante de Crédito Adicionais Abertos possui cobertura total do Excesso de Arrecadação e ainda houve sobra de recursos.
Menor que 1 = Excesso de Arrecadação é menor que o valor dos Créditos Adicionais Abertos. Nessa hipótese, a diferença demonstra o quanto os Créditos Adicionais Abertos não utilizaram a cobertura do Excesso de Arrecadação.
Fonte: (KOHAMA, 2015, p.128); adaptado pela autora.

Esse quociente deve mostrar quanto o Excesso de Arrecadação representa de cobertura para os Créditos Adicionais Abertos, e o resultado normal será 1 ou acima de 1. Para efeito deste quociente entendem-se como Créditos Adicionais Abertos aqueles que se acrescem às dotações da Lei Orçamentária. O Excesso de Arrecadação é a diferença entre a Receita Realizada e a Receita Prevista Inicial, já os Créditos Adicionais Abertos é a diferença entre a Dotação Atualizada e a Dotação Inicial (KOHAMA, 2015).

Tabela 4 - Quociente da execução da despesa

$\frac{\text{Despesas Empenhadas}}{\text{Dotação Atualizada}} =$
Igual a 1 = A Despesa Empenhada é igual à Dotação Atualizada. Essa hipótese, embora possível, dificilmente ocorrerá, pois demonstrará que o total das dotações orçamentárias autorizadas foi utilizado por meio de empenhos.
Maior que 1 = Despesa Empenhada maior do que a Dotação Atualizada. Essa hipótese jamais poderá ocorrer, porquanto demonstrará a utilização de dotação orçamentária, sem a devida autorização legal.
Menor que 1 = Despesa Empenhada menor do que a Dotação Atualizada. Essa hipótese representará o quanto a Despesa Atualizada (fixada legalmente) foi utilizada como Despesa Empenhada. E a diferença representará a economia orçamentária, ou seja, quanto deixou de ser utilizado como Despesa Empenhada, em relação à Dotação Atualizada. Essa deverá ser a hipótese que geralmente ocorrerá.

Fonte: (KOHAMA, 2015, p.129); adaptado pela autora.

Esse quociente deve evidenciar quanto da Dotação Atualizada foi utilizada em Despesa Empenhada, o resultado normal deve ser menor do que 1 (KOHAMA, 2015).

Tabela 5 - Quociente da execução orçamentária corrente

$\frac{\text{Receita Corrente}}{\text{Despesa Corrente}} =$
Igual a 1 = A Receita Corrente realizada no exercício é igual à Despesa Corrente empenhada no exercício. Esse quociente demonstrará haver equilíbrio, pois para cada 1,00 de receita corrente, foi empenhado 1,00 em despesa corrente. Essa hipótese, embora possível, dificilmente ocorrerá, pois demonstrará que o total das receitas correntes realizada foi utilizado para cobrir empenhos de despesas de correntes.
Maior que 1 = Receita Corrente realizada maior do que a Despesa Corrente empenhada no exercício. Essa hipótese é a desejável, porquanto demonstrará que parte da receita corrente realizada poderá ser utilizada para cobertura de despesa de capital.
Menor que 1 = Receita Corrente realizada menor do que a Despesa Corrente empenhada. Essa hipótese não deverá ocorrer, pois demonstrará que a Receita Corrente realizada não será suficiente para cobrir a Despesa Corrente empenhada.

Fonte: (KOHAMA, 2015, p.130); adaptado pela autora.

Esse quociente representa quanto da Receita Corrente usada em empenho da Despesa Corrente, e o resultado esperado deve ser maior do que 1 (KOHAMA, 2015).

Tabela 6 - Quociente da execução orçamentária de capital

$\frac{\text{Receita de Capital}}{\text{Despesa de Capital}} =$
Igual a 1 = A Receita Capital realizada no exercício é igual à Despesa de Capital empenhada no exercício. Esse quociente demonstrará haver equilíbrio, pois para cada 1,00 de receita capital, foi empenhado 1,00 em despesa capital. Essa hipótese, embora possível sua ocorrência, não é normal, pois demonstrará que o total das receitas de capital realizado foi utilizado para cobrir empenhos de despesas de capital.
Maior que 1 = Receita Capital realizada maior do que a Despesa Capital empenhada no exercício. Essa hipótese é indesejável, porquanto demonstrará que parte da receita de capital realizada não será utilizada para cobertura de despesas de capital. Embora possível sua ocorrência não é normal.
Menor que 1 = Receita de Capital realizada menor do que a Despesa de Capital empenhada. Essa hipótese é de ocorrência normal, pois demonstrará que a Receita Capital realizada não será suficiente para cobrir a Despesa Capital empenhada e a diferença deverá utilizar a cobertura de receita corrente.

Fonte: (KOHAMA, 2015, p.131); adaptado pela autora.

Esse quociente deve revelar quanto da Receita de Capital realizada foi usada para cobrir a Despesa de Capital empenhada. O resultado esperado deve ser menor do que 1 (KOHAMA, 2015).

Tabela 7 - Quociente do resultado orçamentário

$\frac{\text{Receita Realizadas}}{\text{Despesas Empenhadas}} =$
Igual a 1 = O valor das Receitas Realizadas é igual ao das Despesas Empenhadas. Essa hipótese é possível, e demonstrará que houve um equilíbrio orçamentário, porém, de difícil ocorrência.
Maior que 1 = As Receitas Realizadas são maiores do que as Despesas Empenhadas. Essa hipótese demonstrará a existência de um “superávit” orçamentário de execução, entretanto, se acontecer, a sua ocorrência pode ser considerada normal.
Menor que 1 = As Receitas Realizadas são menores do que as Despesas Empenhadas. Essa hipótese demonstrará a existência de um “déficit” orçamentário de execução.
Fonte: (KOHAMA, 2015, p.132); adaptado pela autora.

Esse quociente relata quanto da Receita Realizada foi usada para cobrir a Despesa Empenhada. O resultado esperado deve ser maior do que 1 (KOHAMA, 2015).

2.3.2 Dos quocientes sobre o balanço financeiro

Tabela 8 - Quociente da execução orçamentária

$\frac{\text{Receita Orçamentária}}{\text{Despesa Orçamentária}} =$
Igual a 1 = Receita Orçamentária realizada igual à Despesa Orçamentária realizada. Essa hipótese, embora possível, é de difícil ocorrência
Maior que 1 = Receita Orçamentária realizada maior do que a Despesa Orçamentária realizada. Essa hipótese apresentará a existência de um superávit orçamentário na execução e movimentação financeira.
Menor que 1 = Receita Orçamentária realizada menor do que a Despesa Orçamentária realizada. Essa hipótese apresentará a existência de um déficit orçamentário na execução da movimentação financeira.
Fonte: (KOHAMA, 2015, p.142); adaptado pela autora.

Esse quociente deve representar quanto da Receita Orçamentária é utilizada para o pagamento da Despesa Orçamentária. O resultado esperado deve ser maior do que 1 (KOHAMA, 2015).

Tabela 9 - Quociente financeiro real da execução orçamentária

$\frac{\text{Receita Orçamentária}}{\text{Despesa Orçamentária Paga}} =$
Igual a 1 = Receita Orçamentária realizada igual Despesa Orçamentária, menos os Restos a Pagar inscritos no exercício. Essa hipótese demonstrará haver igualdade na execução orçamentária e financeira, se fosse utilizado o regime de caixa também para a Despesa Orçamentária.
Maior que 1 = Receita Orçamentária realizada maior do que a Despesa Orçamentária menos os Restos a Pagar inscritos no exercício. Essa hipótese refletirá que existe superávit na execução orçamentária e financeira, se for utilizado o regime de caixa também para a Despesa Orçamentária.
Menor que 1 = Receita Orçamentária realizada menor do que a Despesa Orçamentária menos os Restos a Pagar inscritos no exercício. Essa hipótese significará que, mesmo sendo utilizado o regime de caixa também para a Despesa Orçamentária, haverá déficit na execução orçamentária e financeira.

Fonte: (KOHAMA, 2015, p.143); adaptado pela autora.

Esse quociente deve mostrar quanto da Receita Orçamentária realizada representa em relação à Despesa Orçamentária Paga. Considera-se normal o resultado 1 e bom o acima de 1. A Despesa Orçamentária Paga é igual à Despesa Orçamentária menos os Restos a Pagar inscritos no Exercício (KOHAMA, 2015).

Tabela 10 - Quociente de execução extraorçamentária

$\frac{\text{Receita Extraorçamentária}}{\text{Despesa Extraorçamentária}} =$
Igual a 1 = Receita Extraorçamentária igual a Despesa Extraorçamentária. Essa hipótese demonstra haver equilíbrio entre a Receita Extraorçamentária e a Despesa Extraorçamentária.
Maior que 1 = Receita Extraorçamentária maior do que a Despesa Extraorçamentária. Essa hipótese reflete que a Receita Extraorçamentária é superior à Despesa Extraorçamentária.
Menor que 1 = Receita Extraorçamentária menor do que a Despesa Extraorçamentária. Essa hipótese demonstra que a Receita Extraorçamentária é inferior à Despesa Extraorçamentária.

Fonte: (KOHAMA, 2015, p.144); adaptado pela autora.

Esse quociente relata quanto da Receita Extraorçamentária foi realizada, em confronto com o quanto da Despesa Extraorçamentária foi executada. O resultado desejado será o mais próximo de 1 (KOHAMA, 2015).

Tabela 11 - Quociente do resultado da execução financeira

$\frac{\text{Receita (Orçamentária + Extraorçamentária)}}{\text{Despesa (Orçamentária + Extraorçamentária)}} =$
Igual a 1 = A soma da Receita (Orçamentária + Extraorçamentária) é igual à soma da Despesa (Orçamentária + Extraorçamentária), o que demonstrará equilíbrio.
Maior que 1 = A soma da Receita (Orçamentária + Extraorçamentária) é maior do que a soma da Despesa (Orçamentária + Extraorçamentária). Essa hipótese demonstrará que a soma total dos recebimentos do exercício é maior do que a soma total dos pagamentos do exercício, portanto, houve um superávit financeiro.
Menor que 1 = A soma da Receita (Orçamentária + Extraorçamentária) é menor do que a soma da Despesa (Orçamentária + Extraorçamentária). Essa hipótese demonstrará que a soma total dos recebimentos do exercício é menor do que a soma total dos pagamentos do exercício, portanto, houve um déficit financeiro.

Fonte: (KOHAMA, 2015, p.145); adaptado pela autora.

Esse quociente deve mostrar a soma da Receita (Orçamentária + Extraorçamentária) em confronto com a soma da Despesa (Orçamentária +

Extraorçamentária). Esse quociente indicará o Resultado do Balanço Financeiro do exercício. O resultado normal estimado é 1 ou um pouco acima de 1 (KOHAMA, 2015).

Tabela 12 - Quociente do resultado dos saldos financeiros

$\frac{\text{Saldo que passa para o Exercício Seguinte}}{\text{Saldo do Exercício Anterior}} =$
Igual a 1 = Saldo que passa para o Exercício Seguinte igual ao Saldo do Exercício Anterior, demonstrando equilíbrio entre os recebimentos e os pagamentos ocorridos no exercício.
Maior que 1 = Saldo que passa para o Exercício Seguinte maior do que o Saldo do Exercício Anterior. Essa hipótese demonstrará que o Saldo que passa para o Exercício Seguinte, sendo maior do que o Saldo do Exercício Anterior, constitui-se num “superávit” financeiro, ou seja, os recebimentos do exercício foram maiores do que os pagamentos do exercício.
Menor que 1 = Saldo que passa para o Exercício Seguinte menor do que o Saldo do Exercício Anterior. Essa hipótese demonstrará que o Saldo que passa para o Exercício Seguinte, sendo menor do que o Saldo do Exercício Anterior, identificará que houve um déficit financeiro, isto é, os recebimentos do exercício foram menores do que os pagamentos do exercício.

Fonte: (KOHAMA, 2015, p.146); adaptado pela autora.

Esse quociente deve mostrar o Saldo que passa para o Exercício Seguinte em comparação com o Saldo do Exercício Anterior. Esse quociente também demonstrará o Resultado do Balanço Financeiro. O resultado considerado normal é 1, ou um pouco acima de 1 (KOHAMA, 2015).

2.3.3 Dos quocientes sobre o balanço patrimonial

Tabela 13 - Quociente de liquidez imediata

$\frac{\text{Disponibilidade}}{\text{Passivo Circulante}} =$
Igual a 1 = A soma das Disponibilidades é igual à soma do Passivo Circulante.
Maior que 1 = A soma das Disponibilidades é maior do que a soma do Passivo Circulante. Essa hipótese demonstrará a existência de recursos financeiros disponíveis superiores à soma dos compromissos a pagar de curto prazo, ou seja, aqueles que deverão ser cumpridos, geralmente, até o final do exercício seguinte à data da elaboração do balanço patrimonial.
Menor que 1 = A soma das Disponibilidades é menor do que a soma do Passivo Circulante. Essa hipótese demonstrará que os recursos financeiros disponíveis são inferiores à soma dos compromissos a pagar de curto prazo, ou seja, aqueles que deverão ser cumpridos, geralmente, até o final do exercício seguinte à data da elaboração do balanço patrimonial.

Fonte: (KOHAMA, 2015, p.154); adaptado pela autora.

Esse quociente deve medir a capacidade imediata da empresa ou entidade a pagar as suas obrigações a curto prazo (FERRARI, 2009).

Tabela 14 - Quociente de liquidez corrente

$\frac{\text{Ativo Circulante}}{\text{Passivo Circulante}} =$
Igual a 1 = A soma do Ativo Circulante é igual à soma do Passivo Circulante.
Maior que 1 = A soma do Ativo Circulante é maior do que soma do Passivo Circulante. Essa hipótese demonstrará a existência de recursos financeiros disponíveis ou realizáveis no período dos doze meses seguintes à data da publicação das demonstrações contábeis, superior à soma dos compromissos a pagar de curto prazo, ou seja, aqueles que deverão ser cumpridos, geralmente, até o final do exercício seguinte à data da elaboração do balanço patrimonial.
Menor que 1 = A soma do Ativo Circulante é menor do que soma do Passivo Circulante. Essa hipótese demonstrará que os recursos financeiros disponíveis ou realizáveis no período dos doze meses seguintes à data da publicação das demonstrações contábeis, são inferiores à soma dos compromissos a pagar de curto prazo, ou seja, aqueles que deverão ser cumpridos, geralmente, até o final do exercício seguinte à data da elaboração do balanço patrimonial.
Fonte: (KOHAMA, 2015, p.154); adaptado pela autora.

Esse índice demonstra quanto a empresa ou entidade possui em disponibilidade, bens e direitos a curto prazo, confrontando com suas obrigações de curto prazo (SILVA, 2014).

Tabela 15 - Quociente de liquidez geral

$\frac{\text{Ativo (Circulante + Realizável a Longo Prazo)}}{\text{Passivo (Circulante + Não Circulante)}} =$
Igual a 1 = A soma do Ativo (Circulante + Realizável a Longo Prazo) é igual à soma do Passivo (Circulante + Não Circulante).
Maior que 1 = A soma do Ativo (Circulante + Realizável a Longo Prazo) é maior do que a soma do Passivo (Circulante + Não Circulante). Essa hipótese demonstrará a existência de recursos financeiros disponíveis, mais os bens e direitos realizáveis após os doze meses seguintes à data de publicação das demonstrações contábeis, superior à soma dos compromissos a pagar de curto prazo e longo prazo, ou seja, aqueles que deverão ser cumpridos, geralmente, até o final do exercício seguinte à data da elaboração do balanço patrimonial, mais os que deverão ser cumpridos após o final daquele exercício.
Menor que 1 = A soma do Ativo (Circulante + Realizável a Longo Prazo) é menor do que a soma do Passivo (Circulante + Não Circulante). Essa hipótese demonstrará que os recursos financeiros disponíveis, mais os bens e direitos realizáveis após os doze meses seguintes à data de publicação das demonstrações contábeis são inferiores à soma dos compromissos a pagar de curto prazo e longo prazo, ou seja, aqueles que deverão ser cumpridos, geralmente, durante o exercício seguinte à data da elaboração do balanço patrimonial, mais os que deverão ser cumpridos após o final daquele exercício.
Fonte: (KOHAMA, 2015, p.155); adaptado pela autora.

Através deste índice pode se perceber toda a capacidade de pagamento da empresa ou entidade em longo prazo, considerando tudo que pode ser revertido em dinheiro comparando com toda sua dívida (SILVA, 2014).

Tabela 16 - Quociente da composição do endividamento

Passivo Circulante	
Passivo (Circulante + Não Circulante)	=
Igual a 1 = A soma do Passivo Circulante é igual à soma do Passivo (Circulante + Não Circulante).	
Maior que 1 = A soma do Passivo Circulante é maior do que a soma do Passivo (Circulante + Não Circulante). Essa hipótese demonstrará a existência de obrigações de curto prazo, maiores do que a soma do Passivo (Circulante + Não Circulante), que é completamente impossível de acontecer.	
Menor que 1 = A soma do Passivo Circulante é menor do que a soma do Passivo (Circulante + Não Circulante). Essa hipótese demonstrará que as obrigações de curto prazo são menores do que a somatória das obrigações de curto mais longo prazos, e indicará a composição percentual do endividamento, ou seja, qual o percentual relativo à dívida de curto prazo em relação ao total da dívida.	

Fonte: (KOHAMA, 2015, p.156); adaptado pela autora.

Este índice mensura o valor da dívida da entidade com o vencimento no curto prazo em comparação à dívida total (SILVA, 2014).

Tabela 17 - Quociente do resultado patrimonial

Ativo Total	
Passivo Total	=
Igual a 1 = A soma do Ativo Total é igual à soma do Passivo Total.	
Maior que 1 = A soma do Ativo Total é maior do que a soma do Passivo Total. Essa hipótese demonstrará que a soma dos bens e direitos disponíveis, ou realizáveis a curto e longo prazos, é superior à soma das obrigações exigíveis de curto e longo prazos.	
Menor que 1 = A soma do Ativo Total é menor do que a soma do Passivo Total. Essa hipótese demonstrará que a soma dos bens e direitos disponíveis, ou realizáveis a curto e longo prazos, é inferior à soma das obrigações exigíveis de curto e longo prazos.	

Fonte: (KOHAMA, 2015, p.157); adaptado pela autora.

Esse quociente deve mostrar a soma do Ativo Total, em relação a soma do Passivo Total, ou seja, a soma dos bens e direitos em comparação a soma das obrigações. O resultado normal desse quociente é acima de 1, que corresponde a um “superávit” patrimonial, o resultado 1 evidenciará um equilíbrio patrimonial e o menor que 1 “déficit” patrimonial. Esse quociente vai demonstrar o resultado do balanço patrimonial (KOHAMA, 2015).

2.3.4 Dos quocientes da demonstração das variações patrimoniais

Tabela 18 - Quociente dos ganhos e perdas de ativos

Valorização e Ganhos com Ativos	
Desvalorização e Perdas de Ativos	=
Igual a 1 = A somatória das Variações Patrimoniais Aumentativas com a Valorização e Ganhos com Ativos é igual à somatória das Variações Patrimoniais Diminutivas com a Desvalorização e Perdas de Ativos.	
Maior que 1 = A somatória das Variações Patrimoniais Aumentativas com a Valorização e Ganhos com Ativos é maior do que a somatória das Variações Patrimoniais Diminutivas com a Desvalorização e Perdas de Ativos.	
Menor que 1 = A somatória das Variações Patrimoniais Aumentativas com a Valorização e Ganhos com Ativos é menor do que a somatória das Variações Patrimoniais Diminutivas com a Desvalorização e Perdas de Ativos	

Fonte: (KOHAMA, 2015, p.175); adaptado pela autora.

Esse quociente deve mostrar quanto as Variações Patrimoniais Aumentativas obtidas com a Valorização e Ganhos com Ativos representam em comparação às Variações Patrimoniais Diminutivas oriundas da Desvalorização e Perdas de Ativos. O resultado desse quociente demonstra se ocorreu aumento ou diminuição do Patrimônio Líquido. O resultado esperado é o maior que 1 (KOHAMA, 2015).

Tabela 19 - Quociente do resultado das variações patrimoniais

$\frac{\text{Variações Patrimoniais Aumentativas}}{\text{Variações Patrimoniais Diminutivas}} =$	
Igual a 1 = O total das Variações Patrimoniais Aumentativas é igual ao total das Variações Patrimoniais Diminutivas.	
Maior que 1 = O total das Variações Patrimoniais Aumentativas é maior do que o total das Variações Patrimoniais Diminutivas. Essa hipótese reflete que o total das Variações Patrimoniais Aumentativas é superior ao total das Variações Patrimoniais Diminutivas, ou seja, que o resultado representa um “superávit” na relação entre as variações patrimoniais onde as aumentativas são superiores às diminutivas.	
Menor que 1 = O total das Variações Patrimoniais Aumentativas é menor do que o total das Variações Patrimoniais Diminutivas. Essa hipótese reflete que o total das Variações Patrimoniais Aumentativas é inferior ao total das Variações Patrimoniais Diminutivas, ou seja, que o resultado representa um “déficit” na relação entre as variações patrimoniais onde as aumentativas são menores do que as diminutivas.	

Fonte: (KOHAMA, 2015, p.177); adaptado pela autora.

Esse quociente representa o resultado patrimonial do exercício. O resultado esperado é o maior que 1, pois mostra que houve um “superávit” patrimonial do exercício. O resultado 1 traduzirá que a situação patrimonial permaneceu estável, se o resultado for menor que 1 traduzirá um “déficit” patrimonial do exercício (KOHAMA, 2015).

2.4 Análise de Caso Prático

Os dados utilizados como base para análise e interpretações são fictícios e foram criados com objetivo de propiciar um melhor entendimento do que foi proposto os quais encontram-se anexados no final desse artigo.

2.4.1 Análise vertical e análise horizontal e suas interpretações

Segundo Silva (2014), a metodologia de cálculo da Análise Vertical e da Análise Horizontal é a seguinte:

Análise Vertical

$$\text{Fórmula: } \frac{\text{Conta ou Grupo de Conta}}{\text{Total do Ativo ou Passivo}} \times 100$$

Análise Horizontal

$$\text{Fórmula: } \left(\frac{\text{Ano Atual}}{\text{Ano Base}} - 1 \right) \times 100$$

Tabela 20 - Análise vertical e horizontal do balanço patrimonial

ATIVO			PASSIVO		
ESPECIFICAÇÃO	AV %	AH %	ESPECIFICAÇÃO	AV %	AH %
ATIVO CIRCULANTE	51,20	383,02	PASSIVO CIRCULANTE	35,00	40,00
Caixa e Equivalente de caixa	40,00	1.233,33	Obrigações Trabalhistas		
Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados	4,00	100,00	Previdenciárias e Assistenciais	10,00	100,00
Almoxarifado	7,20	28,57	Empréstimos de Curto Prazo	5,00	(50,00)
			Contas a Pagar de Curto Prazo	15,00	114,29
ATIVO NÃO CIRCULANTE	48,80	9,91	Outras Obrigações de Curto Prazo	5,00	66,67
Ativo Realizável a Longo Prazo	5,00	(50,00)	PASSIVO NÃO CIRCULANTE	30,00	100,00
			Empréstimos de Longo Prazo	30,00	100,00
Imobilizado	43,80	27,33			
Bens Móveis	15,00	50,00	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	35,00	133,33
Bens Imóveis	30,00	20,00	Patrimônio Social/Capital Social		
(-) Depreciação Acumulada	(1,20)	100,00	Resultados Acumulados	35,00	133,33
TOTAL	100,00	81,82	TOTAL	100,00	81,82

Fonte: (SILVA, 2014); adaptado pela autora.

O Ativo Circulante que representa 51,20% do Ativo Total em 2015, pode-se observar que houve um aumento de 383,02% em relação ao ano anterior. Esse acréscimo pode ser percebido através das contas Caixa e Equivalente de Caixa e Depósitos Restituíveis e valores vinculados que teve um acréscimo de 1.233,33% e 100% respectivamente em relação ao ano anterior. Com isso houve uma melhora nos disponíveis da entidade pública.

O Ativo não Circulante equivale a 48,80% em comparação com o Ativo Total em 2015, pode-se observar, no entanto, que apesar da conta Ativo Realizável a Longo Prazo ter apresentado uma redução de 50% em 2015, houve um aumento de 9,91% no Ativo não Circulante em relação ao ano anterior, esse resultado deve-se também ao Bens Móveis e Bens Imóveis que teve respectivamente 50% e 20% de acréscimo em relação ao ano anterior, havendo uma melhora no imobilizado da entidade pública.

O Passivo Circulante equivale a 35% do Passivo Total em 2015, pode -se observar um acréscimo de 40% em relação ao ano anterior, o qual foi obtido através das contas Previdenciárias e Assistenciais e Contas a Pagar de Curto Prazo e outras Obrigações de Curto Prazo, com seus resultados respectivos em 100% , 114,29% e 66,67% , apesar da redução dos

Empréstimos de Curto Prazo em 50%, aumentando assim suas obrigações a curto prazo o que não é muito favorável para a entidade, mas com o aumento substancial de suas disponibilidade é possível os cumprimentos dessas obrigações.

O Passivo Não Circulante representa 30% do Passivo Total em 2015, pode-se observar também que houve um aumento de 100% em relação ao ano anterior, demonstrada na conta Empréstimos de Longo Prazo. Já os Empréstimos de Curto Prazo, apresentou uma diminuição de 50% no Passivo Circulante, com isso obteve uma melhora na qualidade de seu endividamento, conforme demonstra o índice de composição de endividamento abordado mais adiante.

O Patrimônio Líquido representa 35% do Passivo Total do ano atual, composto da conta Resultados Acumulados, comparando com o ano anterior observa-se um aumento significativo em 133,33%.

2.4.2 Análise e interpretações sobre os índices do balanço orçamentário

- **Quociente de Execução da Receita**

$$\frac{\text{Receita Realizada}}{\text{Previsão Inicial}} = \frac{120.000}{100.000} = 1,2$$

Esse quociente demonstra o excesso de arrecadação, pois sua receita realizada no exercício foi de 1,2 em relação à prevista inicialmente de 1,0, havendo assim uma arrecadação acima do que foi previsto.

- **Quociente do Equilíbrio Orçamentário**

$$\frac{\text{Dotação Atualizada}}{\text{Previsão Inicial}} = \frac{100.000}{100.000} = 1,0$$

Nesse quociente a dotação atualizada é igual à previsão inicial da receita, ou seja, para cada 1,0 da dotação atualizada existem 1,0 para a previsão inicial, representando assim um equilíbrio orçamentário.

- **Quociente de Cobertura dos Créditos Adicionais**

$$\frac{\text{Excesso de Arrecadação}}{\text{Créditos Adicionais Abertos}} = \frac{20.000}{0,00} =$$

Nota-se que não houve aberturas de créditos adicionais, apesar do excesso de arrecadação de 20.000, conforme os valores apresentados nas colunas de dotação inicial e dotação atualizada no balanço orçamentário ambas com 100.000.

- **Quociente da Execução da Despesa**

$$\frac{\text{Despesa Empenhada} \quad 85.000}{\text{Dotação Atualizada} \quad 100.000} = 0,85$$

Esse quociente demonstra que a despesa empenhada foi de 0,85, para cada 1,0 de dotação atualizada. Este é um bom índice, pois a despesa empenhada é menor do que a dotação atualizada, havendo, portanto, com a diferença de seus valores uma economia orçamentária de 15.000.

- **Quociente da Execução Orçamentária Corrente**

$$\frac{\text{Receita Corrente} \quad 115.000}{\text{Despesa Corrente} \quad 75.000} = 1,53$$

O índice é considerado favorável, pois a receita corrente realizada é maior do que a despesa corrente empenhada, onde a receita corrente poderá ser usada para cobertura de despesa de capital. Obtendo com a sua diferença um resultado de 40.000 que corresponde a um superávit corrente.

- **Quociente da Execução Orçamentária de Capital**

$$\frac{\text{Receita de Capital} \quad 5.000}{\text{Despesa de Capital} \quad 10.000} = 0,50$$

Esse índice representa a existência de apenas 0,50 de receita de capital para cada 1,0 de despesa de capital. A receita de capital realizada, portanto é menor do que a despesa de capital empenhada, esse índice é desfavorável, já que a receita de capital não cobrirá a despesa de capital, necessitando ser coberta por receita corrente. Nota-se que em relação a sua diferença obtém um déficit de capital de 5.000.

- **Quociente do Resultado Orçamentário**

$$\frac{\text{Receitas Realizadas} \quad 120.000}{\text{Despesas Empenhadas} \quad 85.000} = 1,41$$

Esse índice demonstra que para cada 1,0 de despesas empenhadas há 1,41 de receitas realizadas. Obtendo-se um resultado de 35.000 da diferença entre as receitas realizadas de 120.000 menos 85.000 das despesas empenhadas, verifica que houve um superávit orçamentário, pois, as receitas realizadas são maiores do que as despesas empenhadas, mostrando uma situação favorável do resultado orçamentário no exercício.

2.4.3 Análise e interpretações sobre os índices do balanço financeiro

- **Quociente da Execução Orçamentária**

$$\frac{\text{Receita Orçamentária}}{\text{Despesa Orçamentária}} = \frac{120.000}{85.000} = 1,41$$

Nesse índice para cada 1,0 de despesa orçamentária existem 1,41 de receita orçamentária havendo, um superávit financeiro de 35.000,00(120.000,00- 85.000,00), na execução orçamentária.

- **Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária**

$$\frac{\text{Receita Orçamentária}}{\text{Despesa Orçamentária Paga}} = \frac{120.000}{(85.000 - 4.000)} = \frac{120.000}{81.000} = 1,48$$

É notório que ocorreu um superávit de 39.000 na execução orçamentária e financeira, onde a receita orçamentária é maior que a despesa orçamentária paga. Para cada 1,48 de receita orçamentária recebida se tem 1,0 de despesa empenhada paga. A despesa empenhada paga corresponde a diferença entre a despesa orçamentária e os restos a pagar inscritos no exercício, ou seja, a despesa empenhada paga é a que foi efetivamente quitada no exercício em vigor.

- **Quociente de Execução Extraorçamentária**

$$\frac{\text{Receita Extraorçamentária}}{\text{Despesa Extraorçamentária}} = \frac{10.000}{6.000} = 1,67$$

Neste caso, considera-se o índice favorável, visto que a receita extraorçamentária é maior do que a despesa extraorçamentária. Demonstrando assim que para cada 1,67 de receita extraorçamentária se tem 1,0 de despesa extraorçamentária, restando lhe 0,67. A diferença entre essas contas equivale a 4.000 que corresponde a um superávit de recursos extraorçamentário.

- **Quociente do Resultado da Execução Financeira**

$$\frac{\text{Receita (Orçamentária + Extraorçamentária)}}{\text{Despesa (Orçamentária + Extraorçamentária)}} = \frac{130.000}{91.000} = 1,43$$

Nesse quociente para cada 1,43 de receitas (orçamentária + extraorçamentária) há 1,0 de despesa (orçamentária + extraorçamentária). Na diferença entre os recebimentos das receitas e os pagamentos das despesas notou-se, portanto, um superávit financeiro de 39.000, pois as receitas (orçamentária + extraorçamentária) é maior do que a despesa (orçamentária + extraorçamentária). Dessa forma, o índice é considerado positivo.

- **Quociente do Resultado dos Saldos Financeiros**

$$\frac{\text{Saldo que passa para o Exercício Seguinte}}{\text{Saldo do Exercício Anterior}} = \frac{44.000}{5.000} = 8,8$$

Nesse caso, para cada 8,8 de saldo que passa para o exercício seguinte, há 1,0 de saldo do exercício anterior. Houve um superávit financeiro, pois os rendimentos do exercício foram maiores do que os pagamentos do exercício (saldo do exercício anterior). A diferença entre essas duas contas corresponde a 39.000.

2.4.4 Análise e interpretações sobre os índices do balanço patrimonial

- **Quociente de Liquidez Imediata**

$$\frac{\text{Disponibilidades}}{\text{Passivo Circulante}} = \frac{44.000}{35.000} = 1,26$$

Nessa análise, o resultado ou quociente encontrado 1,26 é considerado bom, pois a cada 1,0 de dívida de curto prazo a entidade dispõe de 1,26 de recursos de curto prazo para quitar imediatamente.

- **Quociente de Liquidez Corrente**

$$\frac{\text{Ativo Circulante}}{\text{Passivo Circulante}} = \frac{51.200}{35.000} = 1,46$$

O resultado exprime que para cada 1,0 dívida de curto prazo a entidade possui 1,46 de recursos realizáveis a curto prazo, pagando toda as obrigações de curto prazo e ainda sobra 0,46, portanto, com isso esse resultado é considerado favorável.

- **Quociente de Liquidez Geral**

$$\frac{\text{Ativo (Circulante + Realizável a Longo Prazo)}}{\text{Passivo (Circulante + Não Circulante)}} = \frac{56.200}{65.000} = 0,86$$

Com esse resultado a entidade não tem um bom índice, já que não tem a capacidade de cumprir sua exigibilidade com recursos de curto e longo prazo, ou seja, para cada 1,0 de obrigações de curto e longo prazo a entidade tem 0,86 de recursos de curto e longo não conseguindo quitar totalmente suas obrigações.

- **Quociente da Composição do Endividamento**

$$\frac{\text{Passivo Circulante}}{\text{Passivo (Circulante + Não Circulante)}} = \frac{35.000}{65.000} = 0,54$$

A composição do endividamento da entidade está da seguinte forma a curto prazo tem-se o resultado de 0,54 e a longo prazo tem-se o resultado 0,46, o que torna esse resultado não muito favorável pois se espera que a composição de endividamento seja menor a curto prazo do que a longo prazo, visto que quanto menor a endividamento a curto prazo melhor. Entretanto, nesse caso específico observando a composição patrimonial percebe-se que existe disponibilidade suficiente para cobrir essa dívida a curto prazo, causando um conforto no cumprimento das obrigações.

- **Quociente do Resultado Patrimonial**

$$\frac{\text{Ativo Total}}{\text{Passivo Total}} = \frac{100.000}{65.000} = 1,54$$

Esse resultado exprime um bom índice, pois para cada 1,0 de passivo total existem 1,54 de ativo total, ou seja, ouve um superávit patrimonial, pois os bens e direito cobre suas obrigações e ainda restam 0,54.

2.4.5 Análise e interpretações sobre os índices da demonstração das variações patrimoniais

- **Quociente dos Ganhos e Perdas de Ativos**

$$\frac{\text{Valorização e Ganhos com Ativos}}{\text{Desvalorização e Perdas de Ativos}} = \frac{5.000}{500} = 10,0$$

Nesse quociente foi observado o aumento do patrimônio líquido, pois as variações patrimoniais aumentativas com ganhos de ativos foram maiores do que as variações patrimoniais diminutivas com perdas de ativos, considera-se, portanto, um resultado favorável. Verificando-se que para cada 10 de ganhos de ativos se tem 1 de perdas de ativos.

- **Quociente do Resultado das Variações Patrimoniais**

$$\frac{\text{Variações Patrimoniais Aumentativas } 116.000}{\text{Variações Patrimoniais Diminutivas } 81.000} = 1,43$$

Nota-se um aumento no patrimônio da entidade em 0,43, esse quociente relata que para cada 1,43 de Variações patrimoniais aumentativas se tem 1,0 de variações patrimoniais diminutivas, demonstrando uma diferença 35.000 para o aumento do patrimônio público. Havendo, no entanto, um superávit patrimonial, esse resultado é considerado favorável.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público vem passando por diversas mudanças em virtude da convergência às normas internacionais, além disso, cada dia mais os gestores públicos precisam entender melhor sua finalidade para que possam ter uma gestão eficiente.

Esse artigo teve como objetivo geral analisar as demonstrações contábeis de uma entidade pública e a sua importância, como os objetivos específicos, obteve-se que a contabilidade pública registra, controla e orienta seus usuários fornecendo informações sobre seu patrimônio e suas variações, já que o patrimônio público é o seu objeto e que através dele os resultados alcançados influenciarão na tomada de decisão dos gestores.

A análise das demonstrações contábeis apresentadas a partir de dados confiáveis pode propiciar ao gestor público uma avaliação de como se encontra a entidade pública, através dos balanços orçamentário, financeiro e patrimonial e a demonstração das variações patrimoniais.

O balanço orçamentário tem como finalidade evidenciar as receitas orçamentárias estimadas e as despesas orçamentárias fixadas, em comparação com as realizadas, demonstrando assim se houve excesso ou frustração de arrecadação, além de verificar se ocorreu economia orçamentária.

O balanço financeiro reflete toda movimentação financeira do exercício, confrontando as receitas e despesas que fazem parte do orçamento anual da entidade e que são necessárias para o funcionamento dela, com as receitas e despesas oriundas de terceiros, ou seja, que não fazem parte do orçamento.

O balanço patrimonial demonstra os resultados ocorridos pela movimentação do patrimônio, através dos saldos de suas contas obtidas no exercício.

A demonstração das variações patrimoniais evidencia se houve acréscimos ou diminuição do patrimônio, através do confronto das variações patrimoniais aumentativas com as variações patrimoniais diminutivas obtendo-se assim um superávit ou déficit patrimonial.

Analisando os demonstrativos contábeis podemos obter resultados que pode conduzir a gestão a tomar decisões em tempo hábil evitando assim que cometam os mesmos erros em gestões futuras.

Assim sendo, a análise dos balanços públicos (demonstrações contábeis) vem por sua vez contribuir para que os gestores utilizem essa prática como um instrumento de gerenciamento da entidade pública, auxiliando-os na tomada das decisões pautada em dados e análises confiáveis, passando a conhecer melhor a entidade pública e assim diminuindo os possíveis erros e buscando soluções eficazes e eficientes, visando à boa condução da gestão pública.

Longe de preencher todas as lacunas que existem sobre o tema estudado, o presente estudo pretendeu estimular futuras pesquisas na área da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e outras que tiverem interesse pelas temáticas abordadas, necessitando-se, portanto, de maiores aprofundamentos sobre os temas abordados neste estudo.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, ALEX. **Análise das Demonstrações Contábeis**. Curso de Pós-Graduação Lato Sensu/ FANESE / Pref. Esp. Alex Almeida. 2015.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**. - São Paulo: Atlas, 2002.

ASSAF NETO, Alexandre. **Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro**. – 10. Ed. – São Paulo: Atlas, 2012.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade aplicada ao setor público: abordagem simples e objetiva**. -2. Ed. – São Paulo: Atlas, 2015.

BRASIL, **Conselho Federal de Contabilidade / NBC T 16.6**. Resolução/ CFC nº 1.133/2008. Disponível em: http://www.portalcfc.org.br/wordpress/wpcontent/uploads/2013/01/Setor_P%3%bablico.pdf. Acesso em: 24.11.2016.

BRASIL, **Conselho Federal de Contabilidade, NBC T 16.1**. Resolução/ CFC nº 1.128/2008. Disponível em: <http://www.tce.es.gov.br/portais/Portals/14/Arquivos/Biblioteca/Encaderna%C3%A3o- completa.pdf>. Acesso em: 21.11.2016.

BRASIL, **Lei nº 4.230, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm. Acesso em: 14.09.2016.

BRASIL, **Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 24.11.2016.

BRASIL, **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - 6. Ed. 2014**. Disponível em: http://tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU_MCASP+6%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o_Republ2/fa1ee713-2fd3-4f51-8182-a542ce123773. Acesso em: 27.11.2016.

BRASIL, **Secretária do Tesouro Nacional**, Portaria nº 749, de 15 de dezembro de 2009. Disponível em: http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_749_Atualizacao_Anexos_Lei_4320.pdf. Acesso em: 08.12.2016.

FERRARI, Ed Luiz. **Análise de balanços- (Provas e concursos).** -3. Ed. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: teoria e prática.** – 14. Ed. – São Paulo: Atlas, 2014.

KOHAMA, Heilio. **Balanços Públicos: teoria e prática.** – 3. Ed. – São Paulo: Atlas, 2015.

ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade do Setor Público.** – 2. Ed. – São Paulo: Atlas, 2013.

SILVA, Alexandre Alcantara da. **Estrutura, análise e interpretação das demonstrações contábeis.** – 4. Ed. – São Paulo: Atlas, 2014.

ABSTRACT

Over the years, it has become increasingly important to analyze financial statements as an instrument of managerial analysis of the public entity, in order to monitor its indicators, thus seeking to improve its performance, with a view to transparency, credibility in public accounts and the best allocation of its resources. The objective of this article is to analyze the public balance sheets (financial statements) of a public entity and its importance and through its specific objectives, to describe the concepts of accounting applied to the public sector, to explain the theory of public balance sheets, as well as to analyze the Financial statements. For that, the methodology used was the bibliographical one, so the research was based on books, internet, magazines and periodicals. The problem lies in the fact that most municipalities do not use the public balance sheets to guide their management, publishing them only by a legal obligation, without perceiving the importance of their analysis for a better understanding of them, the need to disseminate the analysis of the public balance sheets. In this sense, the following question arises, how can analysis of financial statements contribute to a public manager in decision making? It is worth mentioning that the analysis of the financial statements in turn contributes to the managers use this practice as an instrument of management of the public entity, assisting them in making decisions based on data and reliable analyzes, knowing the entity better, decreasing the possible mistakes and looking for effective and efficient solutions for the good conduct of public management.

KEY WORDS: Accounting Applied to the Public Sector. Public Balance Sheet. Analysis of Public Indicators.

ANEXOS

ANEXO A - Os balanços públicos utilizados para análise

ANEXO Nº 12 - BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

Encerrado em 31 de Dezembro de 2015

Em Reais (R\$)

RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS	PREVISÃO INICIAL	PREVISÃO ATUALIZADA	RECEITAS REALIZADAS	SALDOS
RECEITAS	100.000,00	100.000,00	120.000,00	20.000,00
RECEITAS CORRENTES	86.000,00	86.000,00	115.000,00	29.000,00
RECEITAS TRIBUTÁRIAS	60.000,00	60.000,00	89.000,00	29.000,00
Impostos	50.000,00	50.000,00	80.000,00	30.000,00
Taxas	10.000,00	10.000,00	9.000,00	-1.000,00
RECEITA PATRIMONIAL	11.000,00	11.000,00	19.000,00	8.000,00
Receitas Imobiliárias	8.000,00	8.000,00	12.000,00	4.000,00
Receitas de Valores Mobiliários	2.000,00	2.000,00	5.000,00	3.000,00
Outras Receitas Patrimoniais	1.000,00	1.000,00	2.000,00	1.000,00
OUTRAS RECEITAS CORRENTES	15.000,00	15.000,00	7.000,00	-8.000,00
Multas e Juros de Mora	10.000,00	10.000,00	4.000,00	-6.000,00
Receitas Diversas	5.000,00	5.000,00	3.000,00	-2.000,00
RECEITA DE CAPITAL	14.000,00	14.000,00	5.000,00	-9.000,00
OPERAÇÕES DE CRÉDITO	4.000,00	4.000,00	5.000,00	1.000,00
Operações de Crédito Internas	4.000,00	4.000,00	5.000,00	1.000,00
ALIENAÇÃO DE BENS	10.000,00	10.000,00	0,00	-10.000,00
Alienação de Bens Móveis	10.000,00	10.000,00	0,00	-10.000,00
SUBTOTAL DAS RECEITAS (I)	100.000,00	100.000,00	120.000,00	20.000,00
OPERAÇÕES DE CRÉDITO				
REFINANCIAMENTO (II)				
Operações de Crédito Internas				
Operações de Crédito Externas				
SUBTOTAL C/REFINANCIAMENTOS (III) = (I +II)	100.000,00	100.000,00	120.000,00	20.000,00
DÉFICIT (IV)				
TOTAL (V) = (III+IV)	100.000,00	100.000,00	120.000,00	20.000,00

Fonte: (KOHAMA, 2015); (ALEX ALMEIDA, 2015).

DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS	DO TAÇÃO INICIAL (d)	DO TAÇÃO ATUALIZADA (e)	DESPESAS EMPENHADAS (f)	DESPESAS LIQUIDADAS (g)	DESPESAS PAGAS (h)	SALDO DO TAÇÃO (i) = (e - f)
DESPESAS	100.000,00	100.000,00	85.000,00	73.000,00	67.000,00	15.000,00
DESPESAS CORRENTES	86.000,00	86.000,00	75.000,00	65.000,00	60.000,00	11.000,00
Pessoale Encargos Sociais	80.000,00	80.000,00	70.000,00	60.000,00	55.000,00	10.000,00
Outras Despesas Correntes	6.000,00	6.000,00	5.000,00	5.000,00	5.000,00	1.000,00
DESPESAS DE CAPITAL	14.000,00	14.000,00	10.000,00	8.000,00	7.000,00	4.000,00
Investimentos	14.000,00	14.000,00	10.000,00	8.000,00	7.000,00	4.000,00
SUBTOTAL DAS DESPESAS (VI)	100.000,00	100.000,00	85.000,00	73.000,00	67.000,00	15.000,00
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA						
REFINANCIAMENTO (VII)						
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA INTERNA						
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA EXTERNA						
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (VIII) = (VI+ VII)	100.000,00	100.000,00	85.000,00	73.000,00	67.000,00	15.000,00
SUPERÁVIT (IX)			35.000,00			-35.000,00
TOTAL (X) = (VIII + IX)	100.000,00	100.000,00	120.000,00	73.000,00	67.000,00	-20.000,00

Fonte: (KOHAMA,2015); (ALEX ALMEIDA, 2015).

ANEXO Nº 13 - BALANÇO FINANCEIRO

Encerrado em 31 de Dezembro de 2015

Em Reais (R\$)

INGRESSOS			DISPÊNDIOS		
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
RECEITA ORÇAMENTÁRIA (I)	120.000,00	90.000,00	DESPESA ORÇAMENTÁRIA (VI)	85.000,00	90.000,00
Receitas Correntes	115.000,00	80.000,00	Despesas Correntes	75.000,00	80.000,00
Receitas de Capital	5.000,00	10.000,00	Despesas de Capital	10.000,00	10.000,00
TRANSFERÊNCIAS FINANCEIRAS			TRANSFERÊNCIAS FINANCEIRAS		
RECEBIDAS (II)			CONCEDIDAS (VII)		
RECEITAS EXTRAORÇAMENTÁRIAS (III)	10.000,00	7.000,00	DESPESAS EXTRAORÇAMENTÁRIAS (VIII)	6.000,00	2.000,00
Inscrição de RP Processados	3.500,00	5.000,00	Inscrição de RP Processados		
Inscrição de RP Não Processados	500,00	0,00	Inscrição de RP Não Processados		
Valores Restituíveis	6.000,00	2.000,00	Valores Restituíveis	6.000,00	2.000,00
Saldo do Exercício Anterior (IV)	5.000,00		Saldo do Exercício Seguinte (IX)	44.000,00	5.000,00
TOTAL (V) = (I+II+III+IV)	135.000,00	97.000,00	TOTAL (X) = (VI+VII+VIII+IX)	135.000,00	97.000,00

Fonte: (KOHAMA, 2015); (ALEX ALMEIDA, 2015).

ANEXO Nº 14 - BALANÇO PATRIMONIAL

Encerrado em 31 de Dezembro de 2015

Em Reais (R\$)

ATIVO			PASSIVO		
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
ATIVO CIRCULANTE	51.200,00	10.600,00	PASSIVO CIRCULANTE	35.000,00	25.000,00
Caixa e Equivalente de caixa	40.000,00	3.000,00	Obrigações Trabalhistas		
Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados	4.000,00	2.000,00	Previdenciárias e Assistenciais	10.000,00	5.000,00
Almoxarifado	7.200,00	5.600,00	Empréstimos de Curto Prazo	5.000,00	10.000,00
			Contas a Pagar de Curto Prazo	15.000,00	7.000,00
ATIVO NÃO CIRCULANTE	48.800,00	44.400,00	Outras Obrigações de Curto Prazo	5.000,00	3.000,00
Ativo Realizável a Longo Prazo	5.000,00	10.000,00	PASSIVO NÃO CIRCULANTE		
			Empréstimos de Longo Prazo	30.000,00	15.000,00
Imobilizado	43.800,00	34.400,00			
Bens Móveis	15.000,00	10.000,00	PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
Bens Imóveis	30.000,00	25.000,00	Patrimônio Social/Capital Social		
(-) Depreciação Acumulada	-1.200,00	-600,00	Resultados Acumulados	35.000,00	15.000,00
TOTAL DO ATIVO	100.000,00	55.000,00	TOTAL DO PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO	100.000,00	55.000,00

Fonte: (KOHAMA, 2015); (ALEX ALMEIDA, 2015).

ANEXO Nº 15 - DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

Encerrado em 31 de Dezembro de 2015

Em Reais (R\$)

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUANTITATIVAS	Exercício Atual	Exercício Anterior
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS	116.000,00	75.000,00
Impostos, taxas e Contribuições de Melhoria		
Impostos	80.000,00	60.000,00
Taxas	9.000,00	5.000,00
Contribuições	0,00	
Exploração de Bens e Direitos e Prestação de Serviços	10.000,00	5.000,00
Juros e Encargos de Mora	5.000,00	1.000,00
Transferências de Pessoas Físicas	7.000,00	3.000,00
Ganhos com incorporação de Ativos	5.000,00	1.000,00
Outras Variações Patrimoniais Aumentativas	0,00	
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS	81.000,00	60.000,00
Remuneração a Pessoal	70.000,00	50.000,00
Uso de Materiais de Consumo	5.000,00	3.000,00
Serviços	5.500,00	6.000,00
Redução a Valor Recuperável e Provisão para Perdas	500,00	1.000,00
Outras Variações Patrimoniais Aumentativas		
Resultado Patrimonial do Exercício	35.000,00	15.000,00

Fonte: (KOHAMA, 2015); (ALEX ALMEIDA, 2015).