

BALANÇOS GOVERNAMENTAIS: ANÁLISE DO RESULTADO ORÇAMENTÁRIO DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DO PARÁ DE 2015 A 2017

Mauro ALEXANDRE DE ALMEIDA RIBEIRO (UFRA) - mauro.ribeiro01@hotmail.com

Letícia Ferreira Soares (UFRA) - leticiasoares989@gmail.com

Luann Yago Oliveira Maciel (UFPA) - luannmaciel@gmail.com

Maria de Nazareth Oliveira Maciel (UFRA) - nazarethmaciel@yahoo.com.br

Resumo:

Analisar e proceder uma investigação dos com base em dados e informações que permitam interpretar os fatos. Esta investigação tem por objetivo conhecer a performance orçamentária dos municípios do estado do Pará a partir da aplicação de seis quocientes nos balanços orçamentários no período de 2015 a 2017. Foi utilizado o método de pesquisa empírico-analítico, de classificação descritiva com características bibliográfica e documental e abordagem quantitativa. Os dados foram coletados, organizados e tabulados a partir dos balanços orçamentários, baixados na íntegra no sítio eletrônico do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Pará (TCM/PA), tratados pelos pesquisadores como fonte de informações para responder à questão de pesquisa. Os resultados indicaram que a maioria, mais de setenta por cento, dos municípios independente do porte, apresentou quociente de execução da receita menor que 1, demonstrando que as previsões de receitas foram maiores que as arrecadações, gerando insuficiência de arrecadação nos municípios do estado do Pará.

Palavras-chave: Municípios; Performance orçamentária; Balanço orçamentário: Estado do Pará.

Área temática: Contabilidade Aplicada ao Setor Público e ao Terceiro Setor

BALANÇOS GOVERNAMENTAIS: ANÁLISE DO RESULTADO ORÇAMENTÁRIO DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DO PARÁ DE 2015 A 2017.

RESUMO

Analisar e proceder uma investigação dos com base em dados e informações que permitam interpretar os fatos. Esta investigação tem por objetivo conhecer a performance orçamentária dos municípios do estado do Pará a partir da aplicação de seis quocientes nos balanços orçamentários no período de 2015 a 2017. Foi utilizado o método de pesquisa empírico-analítico, de classificação descritiva com características bibliográfica e documental e abordagem quantitativa. Os dados foram coletados, organizados e tabulados a partir dos balanços orçamentários, baixados na íntegra no sítio eletrônico do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Pará (TCM/PA), tratados pelos pesquisadores como fonte de informações para responder à questão de pesquisa. Os resultados indicaram que a maioria, mais de setenta por cento, dos municípios independente do porte, apresentou quociente de execução da receita menor que 1, demonstrando que as previsões de receitas foram maiores que as arrecadações, gerando insuficiência de arrecadação nos municípios do estado do Pará.

Palavras-chave: Municípios; Performance orçamentária; Balanço orçamentário: Estado do Pará.

Área temática do evento: CASP Contabilidade Aplicada ao Setor Público e ao Terceiro Setor.

1 INTRODUÇÃO

Os balanços governamentais apontam a situação orçamentaria, financeira e patrimonial das organizações públicas e para melhor analisar os seus resultados a aplicação de quocientes é uma ferramenta útil, pois permite a promoção de mudanças e uma mais célere tomada de decisão. A utilização correta das ferramentas da contabilidade aplicada ao setor público (CASP) enseja fundamentos de gestão que capacitam a correta análise dos resultados públicos. Nesse sentido o uso dos critérios do manual de contabilidade aplicada ao setor público (MCASP) garante a correta utilização da ferramenta contábil, além de induzir transparência nos resultados.

Os critérios de elaboração, dos balanços do setor público, são ditados pelo MCASP e deverão ser observados pela União, estados, distrito federal e municípios, possibilitando consolidação e evidenciação, com base nos procedimentos do plano de contas aplicado ao setor público (PCASP), combinando regras das leis nº. 4.320/1964 e nº. 101/2000 (Coelho e Quintana, 2008). O manual é organizado conforme regras rígidas, normatizadas a partir de padrões contábeis, específicos, com propósito público que determina que o orçamento é instrumento do planejamento onde as metas predizem que as receitas serão estimadas e as despesas fixadas. Para Resende, Gomes e Leroy, 2016, esta condição garante o controle das contas públicas, por demandarem uma situação de equilíbrio.

Para conhecer a performance das organizações públicas, é imprescindível o emprego de técnicas de controle a partir em projeções futuras capazes de prever tendências, validadas por análise das informações das demonstrações contábeis (Resende, Gomes e Leroy, 2016). Os balanços públicos permitem instrumentalizar a gestão a partir da compilação de informações e dados e da aplicação de indicadores de desempenho para fins de análise e interpretação.

Segundo Grateron (1999) a utilização de indicadores de desempenho na gestão pública possibilita: i) conhecimento dos objetivos e metas perseguidos pela organização ii) obtenção de informações detalhadas das atividades, assim como, a correta compreensão dos custos envolvidos; iii) compressão dos resultados e a possibilidade de compará-los com os padrões ou melhores práticas e, ainda, a possibilidade de aperfeiçoamento do processo de prestação de contas. A utilização de indicadores resultada em vantagens para a administração pública, que ao identificar seus limites. Para Kohama (2016) a análise e interpretação por indicadores de desempenho oferece segurança a tomada de decisão. Pode-se inferir que, a aplicação de quocientes é ferramenta útil para atualização segura das metas governamentais, oferecendo segurança para correção de rumos, o que permite adequações dos sistemas de controle em tempo hábil. A partir desta assertiva, qual o resultado da aplicação de quocientes nos balanços orçamentários dos municípios do estado do Pará, nos anos de 2015 a 2017? O objetivo da investigação foi conhecer a performance orçamentária dos municípios do estado do Pará a partir da aplicação de quocientes nos balanços orçamentários no período de 2015 a 2017.

As investigações científicas são alternativas viáveis de ampliação da visão da sociedade aos resultados públicos possibilitando, assim, o exercício do controle social pelos cidadãos e, ainda, garante, aos agentes públicos, a perspectiva de seus resultados, tornando-se, então, ferramenta de controle interno ao possibilitar diversas análises. Estes mesmos resultados auxiliam uma análise segura aos órgãos de controle externo. Esta investigação contribui no aprimoramento do uso da contabilidade aplicada ao setor público e permite gestão de recursos no que diz respeito às finanças públicas. A literatura sobre essa abordagem é defendida por diversos autores que entendem a aplicação de parâmetros, indicadores ou quocientes deve integrar, de forma obrigatória, os relatórios contábeis, porque oferecem transparência nos resultados, gerencia informações financeiras, úteis, para controle e tomada de decisão (Guzmán 1991; Grateron, 1999; Jubran, 2006, Silva, 2013, Kohama, 2015, Fiirst, 2018). A escolha dos municípios do estado do Pará, para esta pesquisa, foi motivada pelo fato de ser escassa as pesquisas no Brasil com análises específicas dos municípios da região norte do país. Esta investigação é fruto de uma pesquisa, em andamento para construção de trabalho de conclusão de curso e a escolha dos balanços municipais, a partir do ano de 2015, se justifica por ser o marco inicial, da exigência de adoção aos entes públicos municipais brasileiros, aos novos padrões contábeis (Brasil, 2016) e o ano de 2017 foi usado como período porque até o final do fechamento deste artigo ainda não haviam sido disponibilizados os balanços gerais de 2018. O tema é relevante para o controle social, garante que a participação, fiscalização, monitoramento e acompanhamento da gestão pública seja mais efetiva. À vista disso, esta pesquisa contribui com um modelo teórico e empírico de avaliação do desempenho dos municípios do estado do Pará.

Para atingir o objetivo, esta investigação foi dividida em cinco seções. Após esta introdução, a seção dois traz a revisão da literatura. A seção seguinte os procedimentos metodológicos. A quarta seção mostra os resultados e análise de pesquisa. A quinta seção trata das considerações finais.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Os Balanços Governamentais

Os balanços públicos são informações consolidadas, anualmente, cuja divulgação, permite prestação de contas aos diversos usuários da contabilidade (Marion, 2016). No setor público, esses relatórios, representam o conjunto de informações orçamentárias, financeiras e

patrimoniais consolidadas da gestão federal, estadual ou municipal (Brasil, 2016). O modelo atual segue as diretrivas do manual de contabilidade aplicada ao setor público (MCASP), na mesma direção, dos relatórios do setor privado, que instrumentalizam o controle e, são produzidos, conforme padrões contábeis.

Jubran, (2006) afirma que a contabilidade aplicada ao setor público (CASP) é um dos ramos mais complexos e importantes da ciência contábil e seus relatórios produzem efetividade às organizações públicas. Para Soares et al, (2011) a CASP é vocacionada para captar, acumular, registrar e interpretar fenômenos contábeis que afetam a situação orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos públicos. Os balanços públicos registram fenômenos contábeis que facilitar análises e interpretações dos usuários internos e externos (Brasil, 2016). Os balanços governamentais são instrumentos da adequada prestação de contas, induzem a transparência da gestão fiscal e possibilitam controle aos diversos organismos internos, externos e sociais. Foram introduzidos no cenário contábil brasileiro a partir da lei federal nº 4.320 de 1964, posteriormente, a lei complementar nº 101/2000 determinou critérios de transparência e gestão fiscal.

A partir da exigência de padronização às normas internacionais houve uma parametrização da norma brasileira de contabilidade (NBC) e do manual de contabilidade aplicada ao setor público (MCASP) que atualizaram sua forma de elaboração e padrões de apresentação. Esta investigação será guiada pela análise da performance dos municípios do estado do Pará, a partir do balanço orçamentário aplicando quocientes que permitem a comparação do desempenho da gestão no período de 2015 a 2017. Para Jubran, (2006) a análise por quocientes possibilita o correto conhecimento dos resultados orçamentários, financeiros e patrimoniais das organizações públicas, no que é acompanhado por Kohama, (2015) quando ensina que a aplicação de quociente é uma técnica capaz de produzir, com oportunidade e fidedignidade, análises dos balanços públicos para auxiliar a tomada de decisão e o controle dos gastos públicos.

O balanço orçamentário é um instrumento de verificação que permite observar se o orçamento estabelecido na Lei do Orçamento Anual (LOA) foi realizado em conformidade. Segundo o artigo 102 da lei nº 4.320/64 deverá demonstrar as receitas e despesas previstas confrontadas com as que realizadas, apurando-se um *déficit* ou *superávit* orçamentário do período. A finalidade é relatar a execução do orçamento e a posição dos valores executados, ao final do exercício, em comparação com as previsões iniciais (Miranda et al., 2008). As receitas apresentam-se segregadas, por categoria econômica, e, por fonte e as despesas dividem-se em categorias econômicas, e, por tipo de crédito orçamentário, evidenciando os valores previstos no orçamento inicial e créditos adicionais (LIMA e SANTOS, 2009).

Para Kohama (2015), o balanço orçamentário é o instrumento que deve demonstrar a execução orçamentária em atendimento e consoante as especificações da lei do orçamento. Nesse sentido o balanço orçamentário é elaborado, anualmente, de acordo com a lei do orçamento do exercício correspondente cujos saldos não são transferidos para o exercício seguinte. De acordo com o Subsistema de informação orçamentaria e conforme preceitos do art. 102 da lei nº 4.320/64, o balanço orçamentário demonstrará as receitas e despesas em conformidade com as realizadas.

2.2 Análise e Interpretação dos Balanços Públicos por Quocientes.

A principal finalidade dos órgãos e entidades o setor público é prestar serviços à sociedade, sem a proposição de lucro ou retorno financeiro. Para Kohama, (2015) a análise e interpretação dos balanços públicos, por quocientes, deve ser efetuada de maneira diferente

daquela, usualmente, empregada aos balanços das entidades privadas empresariais comerciais ou industriais, cujas preocupações são relativas a rentabilidade, resultado de lucros e perdas, índices de liquidez e imobilização de capitais. Tais questões, não estão no foco das entidades públicas, que, são de outra ordem e especificidade, mas, não de menor importância, porque perseguem o lucro social.

Para Kohama (2015), o trabalho de análise e interpretação tem importância impar para coleta de dados e informações porque oportunizam a obtenção de detalhes que ajudam na investigação dos fatos. Este autor aconselha o uso de quocientes, para analisar a performance pública, por serem estatísticas capazes de retratar situações e mudanças de amplitude ao longo do tempo.

Os resultados das organizações públicas são apresentados por meio de três balanços cujas análises, por aplicação de índices, permitem extrair informações que apontam causas e efeitos das variações sobre o patrimônio público e promovem o princípio da eficiência. Nesta pesquisa a análise e interpretação dos balanços orçamentários dos municípios do estado do Pará, foram utilizados os quocientes sugeridos, como adequados, por Kohama, 2015, dispostos nas tabelas 1, 2, 3, 4, 5 e 6.

Dando significado ao Balanço orçamentário, na tabela 1, esta apresentado o quociente de execução da receita.

Tabela 1- Quociente de Execução da Receita

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 que a prevista.

Fonte: Kohama (2015).

Segundo Kohama, (2015) esse quociente tem estrutura para representar o quantitativo da execução da receita realizada em sua relação com a receita prevista inicial. O resultado considerado normal deverá ser 1 ou maior que 1, e é aceitável um resultado próximo de 1. Todavia, o autor salienta que para resultados divergentes, muito acima ou muito abaixo de 1, deve-se procurar as causas e, estudar as possíveis justificativas convincentes para que o órgão ou entidade tenha essa performance diferenciada.

Na tabela seguinte está demonstrado o quociente do equilíbrio orçamentário cuja dotação atualizada e sua previsão inicial oferecem significado ao quociente.

Tabela 2 - Quociente do Equilíbrio Orçamentário

1 =	Dotação atualizada é igual a receita prevista inicial. Essa hipótese demonstra que 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. Essa situação embora dificilmente ocorra, deve refletir o fato de que a lei de orçamento pode ter sido aprovada com superávit e não com equilíbrio orçamentário.

Fonte: Kohama, 2015.

Kohama (2015) explica que esse quociente deve representar o quanto a despesa atualizada é maior do que a receita prevista inicial. O quociente revela o quanto foi aberto de crédito adicional. Nessa direção o resultado considerado normal deverá ser maior que 1. Nos casos de resultado igual a 1 ou menor do que 1, existe uma tendência de anormalidade. Neste

caso, será importante que o contador reconfirma os registros contábeis para verificar sua conformidade, posto que segundo o autor esses resultados predizem uma hipótese considerada atípica, na atualidade, e que, exatamente por isso, precisa ser verificada.

O próximo tópico apresenta o quociente da execução da despesa, responsável pela análise das despesas Empenhadas e dotação atualizada.

Tabela 3 - Quociente da Execução da Despesa

1 =	A despesa empenhada é igual a dotação atualizada. Essa hipótese, embora possível, dificilmente ocorrerá, pois demonstrará que o total das dotações orçamentárias autorizadas foi utilizado por meio de empenho.
Maior que 1 =	Despesa empenhada maior que a dotação atualizada. Essa hipótese jamais poderá ocorrer, por quanto demonstrará a utilização de dotação orçamentária, sem a devida autorização legal.
Menor que 1 =	Despesa empenhada menor 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 a dotação atualizada. Essa deverá ser a hipótese usual, ou seja, aquela que geralmente ocorrerá.

Fonte: Kohama, 2015

Segundo Kohama, (2015) esse quociente demonstra o quanto da dotação atualizada foi utilizada em despesa empenhada. Neste quociente o resultado normal se apresenta quando a performance for menor do que 1. Para o autor dificilmente ocorrerá um resultado 1 e jamais poderá ser maior do que 1, porque, nesse caso, ficará comprovado que houve emissão de nota de empenho sobre despesa que não havia autorização legal.

O próximo item é o quociente da execução orçamentária corrente cujo significado é de interpretar receita corrente e despesa corrente.

Tabela 4 - Quociente da Execução Orçamentaria Corrente

1 =	A receita corrente realizada no exercício é igual a despesa corrente empenhada no exercício. Esse quociente demonstraria 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 realizadas foi utilizado para cobrir empenhos de despesas correntes.
Maior que 1 =	Receita corrente realizada maior do que a despesa corrente empenhada. Essa hipótese é a desejável, por quanto demonstrará que parte da receita corrente realizada poderá ser utilizada para a cobertura de despesa de capital.
Menor que 1 =	Receita corrente realizada menor 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

Kohama, (2015) ensina que no caso do quociente demonstrar um resultado menor do que 1, será importante, considerar um resultado negativo de performance do ente público. Para o autor o resultado menor que 1 demonstra que a receita corrente não foi suficiente para cobrir as despesas corrente, caso de necessidade de se utilizar receita de capital, levando o órgão e entidade a fazer operações de crédito (emprestimos ou financiamentos), que mesmo sendo legalmente autorizados não demonstra saúde das contas públicas.

A tabela 5 mostra receita de capital e despesa de capital expressadas no resultado do quociente de execução orçamentária de capital.

Tabela 5 - Quociente de Execução Orçamentária de Capital

1 =	A receita de capital realizada no exercício é igual da despesa de capital empenhada no exercício. Esse quociente demonstrará haver equilíbrio, pois para cada 1,00 de receita de capital foi empenhada 1,00 de despesa de capital. Essa hipótese, embora possível sua ocorrência não é normal, pois demonstrará que o total da receita de capital realizado foi utilizado para cobrir empenhos de despesa de capital.
Maior que 1 =	Receita de capital realizada maior que a receita de capital empenhada no exercício. Essa hipótese é indesejável, porquanto demonstrará que parte da receita de capital realizada não será utilizada para a cobertura de despesas de capital. Também essa hipótese, embora possível, sua ocorrência não é normal.
Menor que 1 =	Receita de capital realizada menor que a receita de capital empenhada. Essa hipótese é de ocorrência normal, pois demonstrará que a receita de capital realizada não será suficiente para cobrir a despesa de capital empenhada e a diferença deverá utilizar a cobertura da receita corrente.

Fonte: Kohama, 2015.

Ao aplicar esse quociente, Kohama, (2015) explica que quanto o resultado apresentado for menor do que 1, existe uma possibilidade de tendência a normalidade, uma vez que se pressupõe e se admite que eventual *superávit* do orçamento corrente a servir como um recurso de cobertura para as despesas de capital. Mas, o autor aconselha sempre evitar que essa relação provoque ou agrave um *déficit* orçamentário, pois como um quociente que tem competência para demonstrar o quanto da receita de capital realizada foi utilizada para a cobertura de despesa de capital empenhada, se espera que o resultado seja menor do que 1 ou, ao menos, mais próximo possível de 1.

Kohama, (2015) explica que é muito difícil acontecer o resultado 1 e, ensina que não deverá ocorrer uma performance maior do que 1, porque, nesse caso, as receitas de capital não estarão sendo utilizadas para cobrir despesas de capital.

Na próxima tabela está demonstrado o quociente do resultado orçamentário representado pela receita realizada em comparação a despesa empenhada.

Tabela 6 - Quociente do Resultado Orçamentário

1 =	O valor das receitas realizadas é igual ao valor das receitas empenhadas. Essa hipótese é possível, e demonstrará que houve um equilíbrio Orçamentário, porém, de difícil ocorrência.
Maior que 1 =	As receitas realizadas são maiores 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 que as despesas empenhadas. Essa hipótese demonstrará a existência de um déficit orçamentário de execução. Aqui, também será necessária uma verificação para se examinar se não houve emissão de empenho de capital, que, eventualmente, dependa de recebimento de empréstimo ou financiamento para cobrir o seu pagamento, embora já tenha sido empenhada. Essa situação não pode ser considerada normal, mas se considerada transitória, não deverá ocorrer com frequência.

Fonte: Kohama, 2015.

Conforme preceitos de Kohama, (2015) esse quociente deve demonstrar quanto da receita realizada foi utilizado para cobertura da despesa empenhada. O autor afirma que o resultado do balanço orçamentário, tenderá a apresentar-se por meio de superávit orçamentário. Nessa ocasião as despesas empenhadas deverão ser menores do que as receitas realizadas.

Nesse ponto, merece destaque o fato de que na hipótese de um balanço orçamentário se apresentar com um déficit orçamentário de execução, tal fato traduz situação negativa, do ponto de vista da execução da lei orçamentária.

A análise e interpretação por quocientes oferece condições satisfatórias para reconstruir o ambiente e superar percalços comuns na gestão das políticas públicas e estudos sérios tem a

função de auxiliar na mudança de comportamento do gestor público. Soares et al, 2011, Silva et al, 2014, Nascimento, 2017 e Suzart, (2018) analisaram os resultados das ações governamentais aplicando indicadores (índices e quocientes) aos balanços públicos cujos resultados são apresentados, de forma ilustrativa no próximo item.

2.3 Pesquisas anteriores

A sequência, aqui apresentada, refere-se as pesquisas que, de uma forma direta ou indireta, avaliam os resultados governamentais a partir de aplicação de quocientes Manso e Simões (2007) criaram o Indicador de Qualidade de Vida (IQV) para mensurar, em uma medida única, o bem-estar e a qualidade de vida dos portugueses. A técnica utilizada foi a estatística multivariada (análise fatorial e a análise de componentes principais). Foram analisados 278 municípios portugueses, e os resultados encontrados, em alguns municípios, foram àqueles esperados e óbvios sobre distorções de eficiência. Os melhores posicionamentos no *ranking* dos municípios foram para: Lisboa e Porto.

Silveira e Silveira, (2008) avaliaram a qualidade da saúde, nos estados brasileiros, com a elaboração do Índice Relativo de Qualidade da Saúde (IRQS), utilizando a análise de componentes principais. Foram selecionados 17 (dezessete) variáveis para compor o referido índice: médicos por 1.000 habitantes; leitos por 1.000 habitantes; número de enfermeiros por 100 leitos; esperança de vida ao nascer; taxa de mortalidade neonatal precoce; número de consultas médicas, dentre outras. Os resultados apontaram que o Brasil possui uma heterogeneidade em relação à qualidade da saúde sob a perspectiva da análise.

Marques, (2010) avaliou o desempenho e a infraestrutura das escolas públicas estaduais do Ensino Fundamental e Médio coordenadas pelo Núcleo Regional de Educação de Paranavaí (NREP) aplicando estatística multivariada. Os resultados revelaram que 11 das 66 escolas avaliadas tiveram aproveitamento final em relação ao desempenho e à infraestrutura, com percentual acima de 50%.

Maurélio Soares et al, (2011) pesquisaram 293 municípios do estado de Santa Catarina, tendo como base de dados os demonstrativos relativos ao exercício financeiro de 2007. Foi usado um conjunto de índices, da iniciativa privada, mas, passível de obtenção e análise de dados, afins, dos balanços públicos, tais como: o índice de liquidez corrente (LC), o índice de liquidez imediata (LI), o índice de situação líquida financeira (SL), dentre outros. Foi estabelecido um *ranking* de gestão fiscal a partir da análise da matriz de variância-covariância das variáveis. Os resultados apontaram, nas 10 primeiras colocações, os municípios com pouca expressão no cenário econômico estadual e pequenos em número de habitantes.

Govender (2014) investigou a qualidade do serviço de transporte público na cidade de Johannesburg na África do Sul, numa amostra de 690 motoristas, que deveriam descrever sua percepção sobre a utilização de serviços de transporte de ônibus e micro-ônibus. Os resultados revelaram que a qualidade percebida dos serviços de transporte de ônibus público superou o de micro-ônibus. Silva et al, 2014, analisaram o resultado orçamentário do governo federal do período de 2000 a 2009, aplicando quocientes de análises no balanço orçamentário: quociente da execução da receita (QER), quociente do equilíbrio orçamentário (QEO) e quociente da execução da despesa (QED) e quociente do resultado orçamentário (QRO), dentre outros, a partir de Kohama, 1999. Os achados de pesquisa apontaram, nos dez anos analisados que o governo federal apresentou no quociente do resultado da execução orçamentária, um *superávit* orçamentário total (receitas executadas superiores as despesas executadas). Nesse sentido, as pesquisas de avaliação de resultado de ações governamentais possibilitam controle do ambiente contábil financeiro.

2.4 Controle social sobre o gasto público

Para Alcântara, (2000) o controle social é poder legítimo que a população exerce para fiscalizar a ação dos governantes que proporciona a indicação de soluções, de planos e de políticas em todas as áreas de interesse. Para Cunha (2003) controle social é a capacidade de a sociedade organizada intervir nas políticas públicas, interagir com o Estado para definir prioridades, e, elaborar planos de ação. A Cartilha “Controle Social” da Controladoria Geral da União (CGU) ensina que o controle social é a participação do cidadão na gestão, na fiscalização, no monitoramento e no controle das ações como mecanismo de prevenção da corrupção e de fortalecimento da cidadania (Brasil, 2012).

Quanto maior a interação da sociedade com o Estado, quanto maior sua participação ativa para definição, elaboração e acompanhamento das prioridades e políticas administrativas, maior o lucro social, mas, para que os cidadãos possam exercer de forma eficaz o controle social, é importante não somente mobilização, é necessário conhecimento da performance pública. Alguns mecanismos de controle, no Brasil, auxiliam no efetivo controle social, caso da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) que estabeleceu regras voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. A Lei de Acesso à Informação (LAI) foi outro instrumento que, ao regulamentar o direito constitucional de acesso às informações públicas e os portais de transparência que permitem a participação ativa do cidadão.

3 Procedimentos Metodológicos

3.1 Caracterização da pesquisa, do método e da base de dados

Para investigar o problema de pesquisa foi utilizada a estratégia de avaliação de resultados, a partir da catalogação dos municípios paraenses que possuíam balanços gerais consolidados, disponíveis na plataforma de sistema de processos eletrônicos (SPE), localizado no site do tribunal de contas dos municípios do estado do Pará (TCM/PA).

O estado do Pará tem 144 municípios cujos balanços gerais, de três anos, possibilitaram a coleta de informações, íntegras, nesta pesquisa. Para organizar, a amostra, os municípios foram separados por porte, considerando suas populações da plataforma do IBGE/2019, que em conjunto com a pesquisa de Calvo, 2016 define ‘porte populacional’ como fator específico na identificação dos grupos homogêneos, foi possível estratificar três grupos: municípios com menos que 25 mil habitantes, considerados de pequeno porte, municípios com 25 a 100 mil habitantes de médio porte e, finalmente, os municípios com mais de 100 mil habitantes de grande porte.

Foi utilizado o método o empírico-analítico, formando um arquivo/empirista (banco de dados), a partir da utilização da quantificação, coleta, tratamento, aplicação dos quocientes nos balanços. A população de pesquisa, totaliza 432 (quatrocentos e trinta e dois balanços orçamentários) municipais referente aos anos de 2015, 2016 e 2017. Os balanços orçamentários foram separados por ano e em seus resultados forma aplicados seis indicadores, quais sejam: quociente de execução da receita, quociente do equilíbrio orçamentário, quociente da execução da despesa, quociente da execução orçamentária corrente, quociente de execução orçamentária de capital e, quociente do resultado orçamentário.

A tabulação e análise dos dados foi realizada com base nos resultados auferidos da aplicação dos indicadores de desempenho nos balanços, possibilitando conhecer quais e

quantos municípios, divididos por porte, tiveram melhores performances. A coleta de dados foi realizada no período de 01 a 30 de abril de 2019.

3.2 Técnica de análise e interpretação dos dados

Quanto a classificação a pesquisa foi exploratória, bibliográfica e descritiva, de abordagem quantitativa. Uma investigação exploratória suportou o assunto investigado, proporcionando melhor conhecimento, interação e contato com o objeto. Quanto ao procedimento a pesquisa foi documental, passando pela análise de leis, aplicação de quocientes e análises de balanços originais baixados do website do TCM/PA.

Quanto aos objetivos a investigação foi descritiva, cujo propósito foi descrever a situação orçamentária de 144 municípios paraenses no período de 2015 a 2017. A técnica utilizada para a coleta de dados foi a pesquisa documental visto que foram utilizados os Balanços Orçamentários apresentados nos Balanços Gerais Consolidados dos Municípios do Estado do Pará, tratados como fonte de dados e de informações e, a partir deles, foi respondida à questão de pesquisa. Por se tratarem de documentos originais tratou-se de fonte primária. Para análise e interpretação dos balanços públicos foram utilizados seis quocientes propostos por Kohama, 2015 constantes das tabelas 1,2,3,4,5 e, 6, cuja escolha se deve ao fato de serem os mais adequados aos achados de pesquisa e, por apontarem as performances dos municípios do estado do Pará. Conforme Kohama, (2015) tais indicadores facilitam a compreensão dos resultados, discussão e tomada de decisão.

3.3 Organização dos Resultados de Pesquisa.

Para possibilitar o condensamento das informações para análise e interpretação os quocientes foram elaborados tabelas de quantidades e percentuais dos resultados do período (2015 a 2017) para cada um dos seis quocientes, de modo a criar uma ordem da performance sobre os seis indicadores de desempenho orçamentário. Neste sentido, a partir dos dados dos desempenhos, compilados por tipo de quociente e, por porte, foram criadas tabelas que evidenciam quantitativos de municípios de pequeno, médio e grande porte, que após classificados, foram distribuídos, de acordo as suas categorias dos quocientes, criando o cenário de performance dos municípios do estado do Pará. Esse critério, de condensamento das informações, foi uma escolha dos pesquisadores e organizados a seguir quando se apresentam os resultados encontrados e as análises dos achados.

4 RESULTADOS E ANÁLISES

Os resultados da pesquisa foram tabulados e classificados conforme o sistema contábil a partir da aplicação de quocientes ao balanço orçamentários de todos os 144 municípios do estado do Pará. Em todas as tabelas QM significa quantidade de municípios.

Destaca-se mais de setenta por cento dos municípios, independente do porte, apresentou quociente de execução da receita menor que 1, demonstrando que as previsões de receitas foram maiores que as arrecadações, gerando insuficiência de arrecadação nos municípios do estado do Pará.

4. 1 Execução da receita pública

Neste item ganham destaque os municípios de pequeno que obtiveram significativos resultados menores que 1, mostrando que a receita realizada foi menor que a receita prevista inicial, em todos os anos analisados.

Tabela 7 – Resultado dos Quocientes de Execução da Receita – 144 Municípios - Pará

		2015		2016		2017	
		QM	%	QM	%	QM	%
Municípios de Grande Porte	= 1	0	0%	0	0%	0	0%
	> 1	4	22%	5	28%	5	28%
	< 1	14	78%	13	72%	13	72%
	Total	18	100%	18	100%	18	100%
Municípios de Médio Porte	= 1	0	0%	0	0%	0	0%
	> 1	12	16%	13	17%	5	7%
	< 1	55	72%	52	68%	69	91%
	Não Apresentou	9	12%	11	14%	2	3%
	Total	76	100%	76	100%	76	100%
Municípios de Pequeno Porte	= 1	0	0%	0	0%	0	0%
	> 1	5	10%	5	10%	4	8%
	< 1	38	76%	36	72%	45	90%
	Não Apresentou	7	14%	9	18%	1	2%
	Total	50	100%	50	100%	50	100%

Fonte: Dados da Pesquisa.

Os achados ratificam as previsões de Kohama, (2015) e não houve resultado igual a 1 em nenhum município do estado do Pará. A tabela 7 mostra que a receita realizada não foi igual a receita prevista inicial por ser a igualdade de resultados uma possibilidade de difícil ocorrência.

Quanto a resultado maior que 1, significando receita realizada maior que a receita prevista inicial, foi condição variada e maior que foi decrescente conforme porte dos municípios, mostrado que no estado do Pará a ocorrência de excesso de arrecadação é pequena, contrariando as previsões de Kohama, (2015) que afirma que essa hipótese é a que possui maior chance de ocorrer.

Quanto ao resultado menor que 1, que mostra uma receita realizada menor que a receita prevista inicial é realidade de mais de setenta por cento dos municípios do estado do Pará em todo o período analisado e independentes do porte da cidade. O resultado encontrado representa que a receita realizada não atingiu o valor da receita prevista, portanto, que a arrecadação foi menor que o planejamento. As causas ou possíveis justificativas convincentes, conforme aconselha Kohama, ainda não foi possível nesse estágio da pesquisa serem encontradas.

Na tabela 8 estão os resultados da aplicação do quociente do equilíbrio orçamentário onde as previsões de Kohama são ratificadas no estado do Pará.

Tabela 8 – Resultados do Quocientes do Equilíbrio Orçamentário

		2015		2016		2017	
		QM	%	QM	%	QM	%
Municípios de Grande Porte	= 1	11	61%	8	44%	10	56%
	> 1	7	39%	10	56%	8	44%
	< 1	0	0%	0	0%	0	0%
	Total	18	100%	18	100%	18	100%

Municípios de Médio Porte	= 1	40	53%	37	49%	50	66%
	> 1	27	36%	27	36%	20	26%
	< 1	0	0%	1	1%	3	4%
	Não Apresentou	9	12%	11	14%	3	4%
	Total	76	100%	76	100%	76	100%
Municípios de Pequeno Porte	= 1	31	62%	29	58%	37	74%
	> 1	12	24%	11	22%	12	24%
	< 1	0	0%	1	2%	0	0%
	Não Apresentou	7	14%	9	18%	1	2%
	Total	50	100%	50	100%	50	100%

Fonte: Dados da Pesquisa.

Os achados mostram que maioria dos municípios tiveram performances igual a 1, que significa que a dotação atualizada é idêntica a receita prevista inicial. Para Kohama, (2015) essa hipótese demonstra que houve acréscimo relativo a créditos adicionais abertos. Já o resultado maior que 1 teve repetidas ocorrências nos grandes municípios, significando que a dotação atualizada foi maior que a receita prevista inicial nos maiores municípios do estado do Pará. Conforme Kohama, (2015) a diferença, para maior, representa o montante de créditos adicionais abertos, significando que os municípios de grande porte que, em tese, tem maiores condições econômicas, utilizaram, de forma constante, de créditos adicionais.

O resultado menor que 1 foi zero ou com tendência de zero em todo o período analisado, significando que a dotação atualizada foi menor que a receita prevista inicial em quase todos os municípios do estado do Pará. As informações encontradas se adequam as previsões de Kohama, (2015) ao afirmar que essa diferença onde, o montante da receita prevista inicial é superior à dotação atualizada, é uma situação de difícil ocorrência e, que, deve refletir o fato da lei de orçamento ter sido aprovada com *superávit* e não com equilíbrio orçamentário.

Na próxima tabela estão dispostos os resultados da aplicação do quociente da execução da despesa.

Tabela 9 – Resultado do Quocientes da Execução da Despesa

		2015		2016		2017	
		QM	%	QM	%	QM	%
Municípios de Grande Porte	= 1	0	0%	0	0%	0	0%
	> 1	1	6%	0	0%	1	6%
	< 1	17	94%	18	100%	17	94%
	Total	18	100%	18	100%	18	100%
Municípios de Médio Porte	= 1	0	0%	0	0%	0	0%
	> 1	0	0%	0	0%	0	0%
	< 1	66	88%	65	86%	74	96%
	Não Apresentou	9	12%	11	14%	3	4%
	Total	75	100%	76	100%	77	100%
Municípios de Pequeno Porte	= 1	0	0%	0	0%	0	0%
	> 1	1	2%	0	0%	1	2%
	< 1	42	84%	41	82%	48	96%
	Não Apresentou	7	14%	9	18%	1	2%
	Total	50	100%	50	100%	50	100%

Fonte: Dados da Pesquisa.

A investigação encontrou dados que estão de acordo com a tendência explicada por Kohama e não houve resultado igual a 1, que demonstraria despesas empenhadas exatamente igual a dotação atualizada. O valor maior que 1 foi baixíssimo por todo o período investigado e nos três portes de municípios. O que significa que fazer empenhar mais despesas que a dotação atualizada é uma prática em apenas dois por cento dos municípios de pequeno porte no ano de 2015 e em seis por cento dos municípios no mesmo ano. Segundo Kohama, (2015) essa hipótese jamais poderia ocorrer, por quanto demonstra a utilização de dotação orçamentária, sem a devida autorização legal fato que ocorreu nos municípios paraenses no ano de 2015.

Na maioria dos municípios o resultado foi menor que 1, mostrando que a despesa empenhada foi menor que a dotação atualizada em mais de oitenta por cento dos municípios paraenses. Segundo Kohama, (2015) essa hipótese representa o quanto da despesa atualizada (fixada legalmente) foi utilizada como despesa empenhada. A diferença representará a economia orçamentária, quanto deixou de ser utilizado como despesa empenhada, em relação a dotação atualizada. E, ao constatar os resultados da maioria dos municípios por todo o período estudado, fica ratificado a hipótese usual representando o que geralmente deveria ocorrer em situações regulares.

O próximo item apresenta o resultado da aplicação do quociente de execução orçamentária corrente.

Tabela 10 – Resultado do Quocientes da Execução Orçamentária Corrente

		2015		2016		2017	
		QM	%	QM	%	QM	%
Municípios de Grande Porte	= 1	0	0%	0	0%	0	0%
	> 1	15	83%	14	78%	17	94%
	< 1	3	17%	4	22%	1	6%
	Total	18	100%	18	100%	18	100%
Municípios de Médio Porte	= 1	1	1%	0	0%	0	0%
	> 1	52	68%	54	71%	39	51%
	< 1	14	18%	11	14%	35	46%
	Não Apresentou	9	12%	11	14%	2	3%
	Total	76	100%	76	100%	76	100%
Municípios de Pequeno Porte	= 1	0	0%	0	0%	0	0%
	> 1	28	56%	30	60%	24	48%
	< 1	15	30%	11	22%	25	50%
	Não Apresentou	7	14%	9	18%	1	2%
	Total	50	100%	50	100%	50	100%

Fonte: Dados da Pesquisa.

O resultado da figura 10, no que concerne aos valores iguais 1, aconteceu em apenas um por cento dos municípios médios no ano de 2015, significando que a receita corrente realizada foi igual a despesa corrente empenhada no exercício. No restante dos municípios não existe equilíbrio, pois quando o valor resulta igual a um, demonstra que para cada 1,00 de receita corrente, foi empenhado 1,00 em despesa corrente. Kohama, (2015) explica que essa hipótese, embora possível, é de difícil ocorrência pois, demonstrará que o total das receitas correntes realizadas foi utilizado para cobrir empenhos de despesas correntes.

O montante maior que 1 predominou na maioria dos municípios e transitou entre quarenta e noventa por cento, significando que a receita corrente realizada foi maior do que a despesa corrente empenhada. Segundo Kohama, (2015) essa é a hipótese desejável, por quanto demonstra que parte da receita corrente realizada poderá ser utilizada para a cobertura de despesa de capital.

Os casos de valores menores que 1 aconteceram em menos de vinte por cento dos municípios estudados, significando que a receita corrente realizada menor que a despesa corrente empenhada foi um resultado mais escasso, apesar de ter havido ocorrência por todo o período e em todos os portes de municípios. Segundo Kohama, (2015) essa hipótese não deveria ocorrer, pois demonstra que a receita corrente realizada não foi suficiente para cobrir a despesa corrente empenhada.

O próximo item mostra o quociente da execução orçamentaria de capital.

Tabela 11 – Resultado do Quocientes de Execução Orçamentária de Capital

Municípios de Grande Porte	2015		2016		2017	
	QM	%	QM	%	QM	%
= 1	0	0%	0	0%	0	0%
> 1	0	0%	0	0%	1	6%
< 1	18	100%	18	100%	17	94%
Total	18	100%	18	100%	18	100%
Municípios de Médio Porte	QM	%	QM	%	QM	%
= 1	0	0%	0	0%	0	0%
> 1	1	1%	5	7%	7	9%
< 1	66	87%	60	79%	67	88%
Não Apresentou	9	12%	11	14%	2	3%
Total	76	100%	76	100%	76	100%
Municípios de Pequeno Porte	QM	%	QM	%	QM	%
= 1	0	0%	0	0%	0	0%
> 1	2	4%	6	12%	1	2%
< 1	41	82%	35	70%	48	96%
Não Apresentou	7	14%	9	18%	1	2%
Total	50	100%	50	100%	50	100%

Fonte: Dados da Pesquisa.

Não foram encontrados valores iguais a 1 no período, mostrando que a receita de capital realizada não foi igual a despesa de capital empenhada no exercício em nenhum município do período. Para Kohama, (2015) esse quociente igual a 1, demonstrará haver equilíbrio, pois para cada 1,00 de receita de capital foi empenhada 1,00 de despesa de capital e, embora seja uma hipótese possível, sua ocorrência não é normal, pois demonstrará que o total da receita de capital realizado foi utilizado para cobrir empenhos de despesa de capital.

Quanto ao resultado maior que 1, houve doze por cento nos municípios de pequeno porte no ano de 2016. Esse resultado mostra que a receita de capital realizada foi maior que a receita de capital empenhada no exercício. Para Kohama, (2015) essa hipótese é indesejável, porquanto demonstrará que parte da receita de capital realizada não será utilizada para a cobertura de despesas de capital. Segundo o autor, essa hipótese, embora possível, sua ocorrência não é normal, mas foi uma realidade nos municípios do estado do Pará.

O resultado menor que 1 foi a maioria e uma crescente entre setenta e noventa por cento dos municípios, mostrando que a receita de capital realizada foi menor que a receita de capital empenhada. Para Kohama, (2015) essa hipótese é de ocorrência normal, pois demonstra que a receita de capital realizada não foi suficiente para cobrir a despesa de capital empenhada e a diferença deveria utilizar a cobertura da receita corrente.

Na tabela 12 estão dispostos os montantes da aplicação do quociente do resultado orçamentário.

Tabela 12 - Resultado do Quocientes do Resultado Orçamentário

		2015		2016		2017	
		QM	%	QM	%	QM	%
Municípios de Grande Porte	= 1	9	50%	10	56%	10	56%
	> 1	6	33%	8	44%	7	39%
	< 1	3	17%	0	0%	1	6%
	Total	18	100%	18	100%	18	100%
Municípios de Médio Porte	= 1	34	45%	22	29%	52	68%
	> 1	30	39%	43	57%	20	26%
	< 1	3	4%	0	0%	2	3%
	Não Apresentou	9	12%	11	14%	2	3%
Municípios de Pequeno Porte	Total	76	100%	76	100%	76	100%
	= 1	26	52%	23	46%	37	74%
	> 1	15	30%	18	36%	11	22%
	< 1	2	4%	0	0%	1	2%
Não Apresentou	Total	50	100%	50	100%	50	100%

Fonte: Dados da Pesquisa.

Neste ponto de análise, se observa que nos municípios do estado do Pará ocorreram todas as hipóteses previstas quando aplicado o quociente do resultado orçamentário. No resultado igual a 1 aconteceu em cinquenta por cento dos municípios de grande porte no ano de 2015 e foi aumentando no decorrer do período, significando que o valor das receitas realizadas foi igual ao valor das receitas empenhadas. Para Kohama, (2015) essa hipótese é possível, e demonstra que houve um equilíbrio orçamentário, mas, segundo o autor é de difícil ocorrência. Os achados dos Municípios paraenses contrariaram as previsões do autor.

O valor maior que 1 aconteceu em menor escala demonstrando que as receitas realizadas foram maiores que as despesas empenhadas em mais de trinta por cento dos municípios, independente do porte. Pra Kohama, (2015) essa hipótese destaca a existência de um *superávit* orçamentário de execução e sua ocorrência pode ser considerada normal.

No caso da quantidade menor que 1 foi de pouca ocorrência, e o maior aconteceu em dezessete por cento dos grandes municípios no ano de 2015, fato que demonstra receitas realizadas menores que as despesas empenhadas. Segundo Kohama, (2015) essa hipótese prediz a existência de um déficit orçamentário de execução.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A investigação, em atenção ao objetivo formulado, apresentou a performance orçamentária dos municípios do estado do Pará a partir da aplicação de quocientes nos balanços orçamentários no período de 2015 a 2017

Dos resultados da análise dos quocientes apurados, percebe-se que no ano de 2015, os municípios de grande porte, que somam 18, apenas 04 apresentaram quociente maior que 1, representando 22% do total, os outros 14 municípios, tiveram quociente menor que 1, representando 78%. No ano de 2016, percebe-se uma pequena melhora, com 05 municípios com quociente maior que 1 e consequentemente 13 apresentando menor que 1. No ano de 2017 os valores foram os mesmos de 2016, não havendo alteração.

Dos municípios de médio porte, 12 tiveram quociente maior que 1 representando 16% do total e 55 municípios apresentaram quociente menor que 1 representando 72% do total. No ano de 2016, 11 municípios não entregaram seus balanços, 13 municípios tiveram quocientes

maiores que 1 e 52 resultaram quociente menor que 1. Já no ano de 2017 apenas 2 municípios não enviaram balanços, 5 deram quocientes maiores que 1 e 69 possuíram quociente menor que 1.

Os Municípios de pequeno porte, ao todo somam 50 municípios, no ano de 2015, 7 não demonstraram os balanços orçamentários, 5 obtiveram quociente maior que 1 e 38 apresentaram quocientes menores que 1. Em 2016, 9 não apresentaram balanço orçamentário, 5 mostraram o quociente foi maior que 1 e 36 expuseram o quociente foi menor que 1. Em 2017, 1 município não entregou balanço orçamentário, 4 tiveram quocientes maiores que 1 e 45 obtiveram quociente menor que 1.

Percebe-se que na maioria dos municípios, mais de setenta por cento, independente do porte, apresentou quociente de execução da receita menor que 1, demonstrando que as previsões de receitas foram maiores que as arrecadações, gerando insuficiência de receita.

A pesquisa contribuiu para o aprimoramento do controle social, pois possibilitou comunicar a performance orçamentária dos municípios do estado do Pará em três anos de análise. O resultado oferece ferramentas aos gestores municipais, que poderão buscar soluções para mitigar riscos e corrigir desvios a partir da análise de seus balanços orçamentários, podendo direcionar o gestor nas tomadas de decisões, além, de servir como instrumento de monitoramento e controle social. Os cidadãos poderão, ao contato com esta investigação, conhecer como estão sendo gerenciados os orçamentos públicos municipais.

O estudo teve limitações para aplicar o quociente de cobertura de créditos adicionais, devido ao fato de as informações necessárias não estarem dispostas de forma clara nos balanços orçamentários e, ainda, sobre a indisponibilidade dos balanços de 2018, que estão com prazos abertos para entrega pelos gestores municipais e não foi possível investigar algumas causas ou possíveis justificativas convincentes para alguns resultados. Sugere-se, portanto, que outras pesquisas ampliem o período, incluindo o ano de 2018, e, ainda que relacionem os resultados com outras variáveis, tais como, índice de desenvolvimento humano e produto interno bruto. Além disso, pelo fato da metodologia ser aplicável a qualquer município, sugere-se a aplicação dos testes em outros estados, para possibilitar comparação de performance nos municípios dos demais estados brasileiros, além de proceder a investigação das causas ou justificativas convincentes para os resultados, conforme aconselha Kohama.

Referências

ÁVILA, Seráfita; MORA, Mônica. Índice de qualidade dos municípios: Sustentabilidade Fiscal. Revista Bahia Análise e Dados. Salvador. 2003. Disponível em: <http://www.ijsn.es.gov.br/bibliotecaonline/Record/8327>. Acesso em: 20 julho 2018.

BRASIL. Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 9 abr. 1964, p.3195.

BRASIL, Tribunal de Contas da União. Técnica de indicadores de desempenho para auditorias. Tribunal de Contas da União, Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (SEPROG), p. 37, 2011. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A158FE98EE0158FED65C6D4BFF>. Acesso em: 22 agosto 2018

BRASIL, Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Secretaria do Tesouro Nacional, Brasília: STN, 2016. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/MCASP+7%20edição+Versão+Final.pdf/6e874adb-44d7-490c-8967-b0acd3923f6d>. Acesso em: 30 maio2018

CAMPELLO, C. A. G. B. e MATIAS, A. B. Administração Financeira Municipal. São Paulo: Atlas, 2000. 413 p.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC T 16: Contabilidade aplicada ao setor público. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. 56 p. Disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf. Acesso em: 15 agosto 2018.

COELHO, Daniela Miguel e QUINTANA, Alexandre Costa - Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, Rio de Janeiro, v.13, n.2, p.1, maio/ago, 2008. ISSN da versão on-line (atual): 1984-3291 Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rcmccuerj/issue/view/414/showToc> acesso em: 20 de maio 2019.

FIIRST, Clóvis; VIDOR, Anderson Douglas Gehlen; OLIVEIRA, Tomas Matheus Giacomet de e BALDISSERA, Juliano Francisco. In: USP INTERNATIONAL CONFERENCE IN ACCOUNTING, 20, 2018, São Paulo. Anais. São Paulo: USP, 2018. Acesso em: 21 de maio 2019.

KOHAMA, Helio – Balanços Públicos: Teoria e Pratica – 3º ed – São Paulo: Atlas, 2015.

GONZÁLEZ, Daniel; HERNÁNDEZ, Elias R. La política de evaluación del Gobierno mexicano. Revista de Administración Pública, México, v. 45, n. 1, p.131-150, abr. 2010.

GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. Auditoria de gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público. Caderno de estudos, n° 21, São Paulo, maio/ago,1999. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/cest/n21/n21a02.pdf>. Acesso em: 21 agosto 2018.

JUBRAN, Aparecido Jorge. Modelo de análise de eficiência na administração pública: estudo aplicado às prefeituras brasileiras usando a análise envoltória de dados. 2006. 227 f. Tese (Doutorado) - Curso de Engenharia Elétrica - Sistemas Eletrônicos, Escola Politécnica da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/3/3142/tde-13122006-180402/pt-br.php>. Acesso em: 27 julho 2018.

KOHAMA, Heilio. Balanços públicos: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

LIMA, Mariomar Sales; SANTOS, Ana Maria Lima dos. Avaliação de desempenho da gestão pública baseada nos indicadores econômico-financeiros: um estudo de casos múltiplos em entidades federais indiretas do município de Manaus. Revista Eletrônica Gestão e Sociedade, Belo Horizonte, v. 5, n. 3, p.140-166, jun. 2009. Disponível em: <https://www.gestaoesociedade.org/gestaoesociedade/article/view/692>. Acesso em: 01 junho 2018.

MIRANDA, Luiz Carlos et al. Uma análise sobre a comprehensibilidade das informações contábeis governamentais comunicadas pelo Balanço Orçamentário. *Brazilian Business Review*, Vitória, v. 5, n. 3, p.209-228, dez. 2008. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/7755/uma-analise-sobre-a-comprehensibilidade-das-informacoes-contabeis-governamentais-comunicadas-pelo-balanco-orcamentario>. Acesso em: 13 julho 2018.

NASCIMENTO, Francisco Romerio Teixeira do. Indicadores Financeiros Aplicados aos Demonstrativos Contábeis Públicos. *Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento*. Edição 03. Ano 02, Vol. 01. pp 103-115, junho de 2017. Disponível em: <https://www.nucleodoconhecimento.com.br/contabilidade/demonstrativos-contabeis-publicos>. Acesso em: 22 julho 2018

SANTOS, Thayse; SILVA, Maurício Corrêa da. O uso de Indicadores como Ferramenta de Análise Orçamentária no Setor Público: O Ranking das Despesas de Investimentos dos Municípios Norte-Rio-Grandenses. *Revista de Administração e Contabilidade, Feira de Santana*, v. 8, n. 3, p.51-68, dez. 2014. Disponível em: <http://www.reacfat.web7003.uni5.net/index.php/reac/article/view/99/101>. Acesso em: 22 maio 2018.

SILVA, Maurício Corrêa da; TAVARES, Adilson de Lima; ARAUJO, Aneide Oliveira e SILVA, José Dionísio Gomes da. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, ISSN 0103-734X, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 24, n. 3, p.15-34, jul./set.2013. Disponível em: <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/search/search> Acesso em 26 de abril de 2019.

SOARES, Maurélio et al. O emprego da análise de balanços e métodos estatísticos na área pública: o ranking de gestão dos municípios catarinenses. *Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro*, v. 5, n. 45, p.1425-1443, out. 2010. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0034-76122011000500008&script=sci_abstract&tlang=pt. Acesso em: 30 novembro 2018