

UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS
UNIDADE ACADÊMICA DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

DEUSILÂNDIA CESÁRIO SOARES

**INDICADORES DE GESTÃO MUNICIPAL: UM ESTUDO ACERCA DAS
FINANÇAS PÚBLICAS NO MUNICÍPIO DE UIRAÚNA**

SOUSA-PB

2015

Deusilândia Cesário Soares

**Indicadores de Gestão Municipal: Um Estudo Acerca das Finanças Públicas no
Município de Uiraúna**

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Campina Grande como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. José Ribamar Marques de Carvalho

SOUSA-PB

2015

DECLARAÇÃO DE AUTENTICIDADE

Por este termo, eu, abaixo assinado, assumo a responsabilidade de autoria do conteúdo do referido Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado: “**Indicadores de Gestão Municipal: Um estudo acerca das finanças públicas no município de Uiraúna**”, estando ciente das sanções legais previstas referentes ao plágio. Portanto, ficam, a instituição, o orientador e os demais membros da banca examinadora isentos de qualquer ação negligente da minha parte, pela veracidade e originalidade desta obra.

Sousa/PB, ____ de _____ 2015.

Deusilândia Cesário Soares

DEUSILÂNDIA CESÁRIO SOARES

**INDICADORES DE GESTÃO MUNICIPAL: UM ESTUDO ACERCA DAS FINANÇAS
PÚBLICAS NO MUNICÍPIO DE UIRAÚNA**

Esta monografia foi julgada como adequada para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, bem como aprovada na forma final pela Banca Examinadora designada pela Coordenação do Curso de Ciências Contábeis do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande, Campus de Sousa-PB.

Aprovada em: _____ de _____ de 2015.

BANCA EXAMINADORA

Professor (Dr.) José Ribamar Marques de Carvalho
Professor Orientador

Alecvan de França Sousa
Membro Examinador (a)

Janaína Ferreira Marques de Melo
Membro Examinador (a)

SOUSA-PB

2015

Aos meus pais: Valmir e Zuleide, pessoas íntegras e de fibra dignas de todo o meu respeito e admiração.

Ao meu irmão Veranildo (in memória) que tornou-se meu anjo da guarda.

AGRADECIMENTOS

À Deus, Senhor digno e onipotente que sempre esteve comigo, não deixando-me fraquejar diante das dificuldades e guiando cada passo dado durante toda essa trajetória.

Aos meus pais, Valmir e Zuleide, por me apoiarem e ensinarem que nossas conquistas são fruto do nosso esforço e dedicação.

Ao meu irmão Veranildo (in memória) que com a sua presença ausente esteve acompanhando cada etapa vencida.

Aos meus irmãos Deusa, Eliomar, Niltomar, Iranildo, Deusineide, Deusilene, Ivanildo, Irislândio, Elvis e Deusivânia por mantermos um laço tão fraterno de afeto e carinho.

As amigas mais que queridas Ediane e Simone que desde o primeiro dia de aula brotou um laço de amizade que perdurará independente de outros fatores.

Aos amigos Jonnas, Raíla, Hizzadora e Tamara pelos momentos de companheirismo e a quem desejo muito sucesso.

As amigas Ana Paula, Francisca, Issis e Luzia pessoas por quem tenho muito apreço e admiração, pois são íntegras e verdadeiras que me ensinaram o quanto é bom estar perto de pessoas que nos fazem bem e que as dificuldades existem para serem superadas.

Ao estimado Prof. Ribamar pelo seu instinto incentivador e com palavras motivadoras me fazia acreditar que tudo daria certo. Que mesmo não sendo da área, resolveu assumir esse desafio. Fico honrada pela oportunidade e sou grata pela forma com que contribuiu para o desenvolvimento deste trabalho.

Ao corpo docente da UACC que, direta ou indiretamente, promoveram o meu desenvolvimento na instituição.

Ademais, a todos que participaram dessa conquista tão almejada e que de alguma forma contribuíram por meio de palavras ou ações para que pudesse evoluir enquanto pessoa e membro da academia. Muito obrigada.

“Que a pátria, portanto, mostre-se mãe comum aos cidadãos; que as vantagens que gozem em seu país tornem-no caro; que o governo os faça participar da administração pública intensamente para que sintam a casa como sendo comum e que as leis sejam a seus olhos, sobretudo, a garantia da liberdade comum”.

(Jean-Jacques Rousseau)

RESUMO

A administração pública municipal enfrentou algumas mudanças com a promulgação da Lei Complementar 101/2000 pelo fato desta estabelecer normas e impor limites à serem cumpridos no intuito de alcançar uma gestão fiscal responsável. A pesquisa objetiva analisar o comportamento dos indicadores de desempenho da gestão pública no município de Uiraúna-PB no período correspondente de 2005 a 2013, evidenciando o confronto entre os resultados obtidos e os limites exigidos pela legislação. Para tanto, se fez o uso da pesquisa descritiva, bibliográfica e documental com uma abordagem quantitativa e qualitativa por meio da aplicação de instrumentos estatísticos, como o uso de percentuais e análise de quocientes. Os dados foram obtidos no Sistema de Coleta de Dados Contábeis (SISTN) no sítio do Tesouro Nacional, onde foram obtidos os relatórios necessários para a coleta de dados. Foram selecionados 10 indicadores de desempenho a fim de se obter um cenário mais abrangente e complexo da situação financeira apresentada pelo município. Os resultados da pesquisa indicam que as Despesas com Pessoal e a Dívida Consolidada Líquida foram os indicadores que infringiram as determinações legais, indicando que requerem um controle eficaz. Além disso, considera-se que no mandato em que houve mudanças de gestores (2009/2013), o comprometimento das finanças públicas não foram significativas, tendo em vista que nesse período a maioria dos indicadores se comportaram em níveis similares e alguns deles, como a DCL, apresentou maior destaque em um mandato tido como normal, ou seja, sem alterações de gestores.

Palavras-chave: Administração Pública. Indicadores de Desempenho. Finanças Públicas.

ABSTRACT

The municipal government faced some changes with the enactment of Complementary Law 101/2000 because this set standards and impose limits on be met in order to achieve a responsible fiscal management. The research aims to analyze the behavior of public management performance indicators in Uiraúna-PB municipality in the corresponding period 2005-2013, showing the comparison between the results obtained and the limits required by law. Therefore, it made the use of descriptive research, literature and documents with a quantitative and qualitative approach through the application of statistical tools such as the use of percentages and ratios analysis. Data were obtained in Accounting Data Collection System (SISTN) on the website of the National Treasury, where the necessary reports for data collection were obtained. A total of 10 performance indicators in order to obtain a more comprehensive and complex scenario of financial position presented by the municipality. The survey results indicate that personnel expenses and Debt Net Current were the indicators that infringed the legal provisions, indicating that require effective control. In addition, it is considered that the mandate that they have changed managers (2009/2013) the commitment of the public accounts were not significant, given that this period most indicators have behaved in similar levels and some of them, such as DCL, showed greater emphasis on a mandate considered normal, without change managers.

Keywords: Public Administration. Performance Indicators. Public Accounts.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Limites de Gastos com Pessoal na LRF.....	31
Quadro 2 - Relação do Período de Gestão dos Prefeitos	40
Quadro 3 - Escolha dos indicadores	41
Quadro 4 - Análise qualitativa dos indicadores.....	50

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Relação entre a Dívida Consolidada e a Receita Corrente Líquida	44
Gráfico 2 - Relação entre a Dívida Consolidada Líquida e a Receita Corrente Líquida	45
Gráfico 3 - Relação entre os Encargos da Dívida Consolidada e a Receita Corrente Líquida	45
Gráfico 4 - Índice de Amortização da Dívida	46
Gráfico 5 - Índice de Restos a pagar em relação à despesa	46
Gráfico 6 - Índices de Restos a Pagar	47
Gráfico 7 - Índices de Gastos com Pessoal	48
Gráfico 8 - Relação do Saldo orçamentário com a receita total.....	48
Gráfico 9 - Capacidade de pagamento da dívida	49
Gráfico 10 - Capacidade para saldar os serviços da dívida.....	49

LISTA DE SIGLAS

AD – Amortização da Dívida

ART – Artigo

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CPD – Capacidade de Pagamento da Dívida

CSSD – Capacidade para Saldar os Serviços da Dívida

DC – Dívida Consolidada

DCL – Dívida Consolidada Líquida

DP – Despesa com Pessoal

DT – Dívida Total

EDC – Encargos da Dívida Consolidada

FUNDEB - Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação

GASB - Governmental Accounting Standards Boards

IAD – Índice de Amortização da Dívida

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IELP – Indicadores de Endividamento de Longo Prazo

IETR – Índice de Empréstimos tomados em relação a Receita Corrente Líquida

IGP – Índice de Gastos com Pessoal

IND – Indicador

IRPDC – Índice de Restos a Pagar em relação a Disponibilidade de Caixa

IRPMD – Índice de Restos a Pagar em relação à Despesa

LC – Lei Complementar

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

NBC – Norma Brasileira de Contabilidade

RCL – Receita Corrente Líquida

RDCLRCL – Relação entre Dívida Consolidada Líquida e Receita Corrente Líquida

RDCRCL – Relação entre Dívida Consolidada e Receita Corrente Líquida

REDCRCL – Relação entre os Encargos da Dívida Consolidada e a RCL

RGF – Relatório de Gestão Fiscal

RO – Receita Orçamentária

RPP – Restos a Pagar Processados

RPNP – Restos a Pagar não Processados

RSORT – Relação do Saldo Orçamentário com a Receita Total

RT – Receita Total

SEADE – Fundação Sistema Estadual de Análise de Dados

SF – Senado Federal

SISTN – Sistema de Coleta de Dados Contábeis

SO – Saldo Orçamentário

STN – Sistema do Tesouro Nacional

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
1.1 Delimitação do tema e problemática	15
1.2 Objetivos	16
1.2.1 <i>Objetivo Geral</i>	16
1.2.2 <i>Objetivos Específicos</i>	16
1.3 Justificativa	17
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	19
2.1 Administração pública	19
2.1.1 <i>Conceito</i>	19
2.1.2 <i>Contabilidade pública</i>	19
2.1.3 <i>Transparência pública</i>	21
2.1.4 <i>Prestação de contas – accountability</i>	23
2.2 Lei de responsabilidade fiscal	24
2.2.1 <i>Receita pública</i>	26
2.2.2 <i>Despesa pública</i>	27
2.2.2.1 Restos a pagar	29
2.2.2.2 Despesas com pessoal	30
2.3 Indicadores de desempenho para a gestão pública	32
2.3.1 <i>Indicadores de Endividamento</i>	34
2.4 Estudos correlatos	35
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	39
3.1 <i>Classificação da pesquisa</i>	39
3.2 <i>Procedimentos de coleta de dados</i>	40
3.3 <i>Procedimentos de análise</i>	41
4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	44
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	51
REFERÊNCIAS	53
APÊNDICE A – Informações e Dados Anuais	59
APÊNDICE B – Indicadores	61

1 INTRODUÇÃO

1.1 Delimitação do tema e problemática

Com o advento da Lei Complementar 101/2000 mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, o fornecimento de informações governamentais emitidas pelas entidades públicas tornaram-se cada vez mais frequentes. Tal fato corroborou para que a sociedade desenvolvesse maior interesse na Gestão Pública e, conseqüentemente, no monitoramento das informações fiscais dos entes federativos seja União, Estados, Distrito Federal ou Municípios.

Giuberti (2005) faz menção à responsabilidade de cada ente para com a sua competência política destacando que numa estrutura federativa como a do Brasil, onde cada ente federado tem o controle de suas contas juntamente com o dever de torná-las pública à sociedade, deve-se agir de forma interligada; pois nada adiantaria se o Governo Federal se empenhasse para gerar bons resultados para o País, e Estados e Municípios utilizassem esses fundos públicos de forma irresponsável.

Com a implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), os gestores públicos passaram a seguir regras que os obrigavam a cumprir procedimentos e rotinas que estivessem em conformidade com a lei, principalmente no que se refere à aplicabilidade eficiente dos recursos públicos.

De acordo com Marcolin (2012, p. 65), “a LRF estabelece parâmetros, orientando o gestor na busca do cumprimento das metas de receitas e despesas e obediência aos limites e condições para o gasto” tendo como principal propósito o equilíbrio das contas públicas.

A LRF pode ser considerada como um verdadeiro código de boas condutas fiscais, o qual está direcionado àqueles que tem a responsabilidade de gerir a máquina pública, visando assegurar o controle efetivo do dinheiro público de forma a oferecer melhorias sociais e condições de vida mais dignas à população.

Fonseca *et al.* (2008) consideram os indicadores como sendo instrumentos capazes de mensurar quantitativamente ou qualitativamente determinada situação, sendo aplicados em diversos campos da ciência, como a social e a econômica, no intuito de prover parâmetros para a sociedade que permitissem avaliar o progresso ou comparar realidades.

Desde a criação da Lei de Responsabilidade Fiscal diversos estudos foram feitos no sentido de verificar o cumprimento das suas prerrogativas pelos entes federativos brasileiros que impactaram os indicadores de gestão fiscal, principalmente em nível municipal (MELLO & SLOMSKI, 2008; LIMA & SANTOS, 2009; GERICK, CLEMENTE & TAFFAREL, 2011; LEITE FILHO & FIALHO, 2014; ERVILHA, ALVES & GOMES, 2013; KLERING, KRUEL & STRANZ, 2012).

Face ao exposto, e considerando a importância da temática e ainda a importância que o uso de indicadores pode proporcionar ao processo de decisão da gestão fiscal pública, questiona-se: Qual o comportamento dos indicadores de desempenho da gestão pública no município de Uiraúna no período de 2005 a 2013?

Esta pesquisa está estruturada em cinco seções, incluindo a presente introdução. A segunda seção discorre sobre os conceitos teóricos acerca da temática. Na terceira seção é apresentada a metodologia utilizada no desenvolvimento da presente pesquisa. A quarta seção apresenta a análise dos resultados encontrados e a quinta seção consiste na conclusão. Em seguida, têm-se as referências do estudo e o apêndice.

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar o comportamento dos indicadores de desempenho da gestão pública no município de Uiraúna no período de 2005 a 2013, face ao cumprimento da legislação fiscal.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Identificar o comportamento dos indicadores de endividamento do município de Uiraúna no período de 2005 a 2013;
- Analisar o comportamento das despesas com pessoal no município de Uiraúna no período de 2005 a 2013;
- Discutir o comportamento dos indicadores obtidos à luz da legislação fiscal nos respectivos mandatos da gestão municipal.

1.3 Justificativa

A Administração Pública Brasileira apresenta-se como um campo renomado na esfera governamental por meio da execução do exercício político, obtendo mais ênfase por parte da população pelo fato de tratar questões direcionadas aos seus interesses. É notório a importância de se haver cidadãos informados acerca da legitimidade dos atos e fatos assumidos pelos representantes escolhidos, devido à alta responsabilidade assumida pelos mesmos.

Todo cidadão tem o direito e dever de compreender a forma que está sendo desenvolvida a gestão pública de seu município. Como afirma Bresser Pereira (1998, p.122): “Ver o cidadão como um cliente significa apenas dar-lhe a devida atenção, dedicar-lhe o respeito que ele não tem nas práticas da administração pública burocrática, auto referida, voltada para seu próprio poder”.

De acordo com o trabalho divulgado pelo *Governmental Accounting Standards Boards (GASB)*, no setor público há três tipos de usuários da informação contábil: o cidadão, os membros do legislativo (representantes do povo) e os investidores e credores que emprestam recursos ou participam no processo de financiamento (SILVA, 2011).

De acordo com Magalhães *et al.* (2005), o Brasil enfrenta uma realidade brusca no que se refere ao desequilíbrio fiscal ou as distorções entre gastos e receita, em que o primeiro estão sempre superiores ao segundo. Tal fato acabou acarretando consequências negativas à economia, uma vez que, esta realidade das finanças públicas, ocasionou uma redução no atendimento das necessidades essenciais da população como na área de saúde e educação.

A falta de controle e de uma gestão eficiente e aplicada pode ser capaz de ocasionar, de alguma forma, o prejuízo da credibilidade do exercício político. Dessa forma, a necessidade de entender o funcionamento da gestão do município, no que tange ao uso de informações fiscais no processo de decisão, são fatores que podem contribuir para maior transparência e gerenciamento do bem público.

É fundamental que as autoridades e a própria sociedade organizada estejam conscientes da necessidade da informação contábil como suporte para a tomada de decisões, funcionando também como mecanismo de controle na utilização dos recursos públicos. Sendo assim, observa-se que as informações transmitidas pela Contabilidade Pública influem diretamente no processo de tomada de decisão na organização (PISCITELLI *et al.* (2002) *apud* MAGALHÃES *et al.*, 2005, p. 15).

No período de 2005 a 2013, no município de Uiraúna, o cenário político apresentou-se diferentemente do padrão. Dos dois mandatos a serem analisados, um deles apresentou

mudanças de gestores, ou seja, a gestão do município foi assumida por três gestores diferentes (2009/2012). Dessa forma, surge a proposta de avaliar o comportamento das finanças públicas nesse período, tendo em vista que cada gestão apresenta suas próprias particularidades.

Dentre os dispositivos que integram a LRF, foram atribuídos limites às despesas com pessoal e ao nível de endividamento que segundo Fioravante, Pinheiro e Vieira (2006) correspondem a um dos principais objetivos da LRF, os quais estão relacionados ao controle dos gastos por parte dos entes federativos. As despesas com pessoal e o endividamento público tem uma enorme significância no que tange os gastos públicos conforme estabelece Harada (2010, p. 4) ao afirmar que elas representam “as duas principais fontes de desperdícios dos recursos públicos”.

A realização do confronto entre os dados econômico-financeiros emitidos pelo poder executivo do município e as imposições propostas pela LRF torna-se importante, tendo em vista que a mesma segundo Magalhães *et al.* (2005, p. 10) “surgiu para auxiliar os administradores públicos na gestão dos recursos destinados a coletividade”. Além disso, será possível observar de forma mais concreta a aplicabilidade da legislação pelos seus respectivos agentes federativos, uma vez que cabe a eles o cumprimento da mesma.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Administração pública

2.1.1 Conceito

De acordo com Oliveira (2007, p. 44), “Administrar, na esfera pública, é gerir os Serviços Públicos, não apenas limitando-se a prestação desses serviços, mas também executá-los, dirigi-los e governá-los no intuito de se obter um resultado útil a coletividade”.

Carlos *et al.* (2008) relata que a garantia de uma eficaz administração pública é refletida por meio da boa interação entre o governo e a sociedade, sendo que essa relação possa ser favorecida mediante as audiências públicas, tendo em vista que seu objetivo é a divulgação do controle das contas públicas.

A administração pública utiliza os seus serviços em virtude de satisfazer as necessidades coletivas do povo, executando o controle dos recursos provenientes da sociedade. Ela abrange um amplo campo de atuação que compreende a Administração Direta e a Indireta. A primeira engloba os órgãos que integram a esfera administrativa da Presidência da República e dos Ministérios, no âmbito federal; Gabinete do governador e Secretarias do Estado, no âmbito estadual; e órgãos da administração municipal. Por sua vez, a segunda caracteriza-se por transferir os serviços de uma atividade administrativa do Estado para entidades por ele criadas; como é o caso das autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações (KOHAMA, 2013).

O modelo eficiente para uma gestão efetiva e consistente pode ser refletido mediante a implementação de medidas claras e objetivas evidentes na execução do serviço público, de modo a alcançar o bem comum; fazendo com que a sociedade se torne cada vez mais fortalecida com a relação entre o governo e o povo.

2.1.2 Contabilidade pública

De acordo com a Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 16.1 da Resolução CFC nº 1.128/08, a contabilidade aplicada ao setor público é responsável por realizar o controle das entidades públicas baseado na aplicação de princípios e normas. O seu objeto de estudo é o

patrimônio público; sendo que apresenta como objetivo a geração e fornecimento de informações no âmbito orçamentário, financeiro, econômico e as variações patrimoniais existentes no intuito de que seja realizada uma prestação de contas adequada.

A finalidade deste controle seria a prestação de contas efetuado para a sociedade de modo a informá-la como está sendo realizada a aplicação dos recursos oriundos dos cidadãos e conseqüentemente avaliar as possíveis melhorias alcançadas com a execução política até então realizada.

Ela é regida pela lei 4.320/1964 que estabelece normas aplicadas ao direito financeiro a fim de possibilitar a elaboração e controle dos balanços públicos emitidos pelos entes federativos de direito público interno do Estado. Para reforçar as regras de direito financeiro, foi criada a LRF que estabeleceu diretrizes e regras na execução da gestão pública a fim de regulamentar as aplicações e os procedimentos adotados pelas entidades públicas; tornando o controle interno mais eficiente, tendo em vista a inserção de várias obrigações e penalidades provenientes ao não cumprimento da mesma (KOHAMA 2013).

A contabilidade pública é uma área da Ciência Contábil que se aplica aos entes públicos pelo fato de estudar, registrar, demonstrar e avaliar os atos e fatos ligados à Administração Pública através dos relatórios periódicos elaborados e emitidos no intuito de auxiliar na tomada de decisão. O campo de aplicação dessa ciência abrange a administração direta e indireta nos três níveis de governo: federal, estadual/distrital e municipal (LIMA; SANTOS, 2009).

Segundo Silva (2011), a contabilidade pública, também denominada de Contabilidade Governamental, atua como um sistema que integra registros orçamentários, econômicos, financeiros e patrimoniais, com a finalidade de evidenciar as movimentações do patrimônio público em sua totalidade, visando subsidiar a prestação de contas ao final de cada exercício.

De acordo com Lima e Santos (2009), para as entidades públicas, a contabilidade visa fornecer informações a seus usuários por meio da identificação, mensuração e explicitação dos instrumentos de avaliação; de forma a dar suporte ao processo decisório e divulgar para a sociedade como os recursos arrecadados estão sendo aplicados.

A lei 4.320/64, reflete que as entidades públicas estão obrigadas a apresentar quatro demonstrações contábeis: Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial; e a Demonstração das Variações Patrimoniais. Para Lima e Santos (2009, p. 147) são por meio desses instrumentos “que os usuários internos e externos utilizam as informações para subsidiar seu processo decisório”.

A contabilidade pública não pode se restringir à prestação de contas que os governantes se veem obrigados a apresentar por força dos dispositivos legais, enfatizando a sua relevância para o processo decisório, bem como para a transparência nas organizações públicas (SILVA, 2003).

Como se observa, os registros da contabilidade pública se constituem de informações que podem contribuir para o processo de prestação de contas à sociedade e pode gerar maior poder informacional na medida em que o gestor entenda sua importância para a tomada de decisão a partir de um monitoramento da administração pública.

2.1.3 Transparência pública

A Transparência Pública representa um dos vários aspectos positivos inseridos no contexto da gestão pública pela Lei de Responsabilidade Fiscal (2000): “A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e **transparente** em que se previnem riscos e previnem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas [...]” (grifo nosso).

O processo de transparência é realizado por meio da evidenciação da informação contábil considerada como o principal objetivo da Contabilidade. Dantas *et al.* (2005) destaca que a evidenciação não se resume apenas ao fato de divulgar, e sim que essa divulgação seja realizada com qualidade, oportunidade e clareza.

Oliveira (2007) trata a transparência no setor público como sendo um requisito para uma gestão democrática, a qual está subordinada ao grau e a forma de como se dá o acesso aos usuários da informação.

Segundo Cruz e Ferreira (2008), a transparência buscada pela LRF tem como objetivo fazer com que a sociedade conheça e compreenda as contas públicas evidenciadas a cada período. Todavia, entende-se que essa transparência não se confunde com mera divulgação de informações; visto que o conceito de transparência se estende ao dever de prestar contas de forma clara e objetiva, proporcionando que a sociedade atue como agente fiscalizador dos atos praticados pelos seus respectivos responsáveis.

Para Nunes *et al.* (2013), os fatos e atos, quando apresentados de forma transparente, possibilitam ao meio social avaliar a qualidade, eficiência, eficácia e legalidade das ações advindas dos governantes. Logo, é capaz de assegurar, à sociedade, o conhecimento dos gastos públicos efetuados pelos agentes executores.

Os instrumentos de transparência da gestão pública, previstos na LRF, são: os planos, orçamentos, leis de diretrizes orçamentárias; prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido de Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos. Além disso, a referida lei prevê que esse mecanismo também será assegurado mediante o incentivo à participação popular e realização de audiências públicas durante o processo de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos.

Uma gestão pública deve ser realizada de forma conjunta, envolvendo todos aqueles que circulam dentro desse processo: o povo. A transparência da aplicação dos recursos públicos surgiu com o objetivo de inserir a sociedade nesse contexto, facilitando o acompanhamento das atividades executadas por aqueles que foram escolhidos para representar os interesses comuns do corpo social.

Todavia, julga-se que a falta de transparência governamental facilita a corrupção, ocasionando a falta de depósito de credibilidade da sociedade em seus governantes e o afastamento da política (CARLOS *et al.*, 2008).

A Constituição Federal (1988), a lei maior, estabelece que a Administração Pública obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Sendo que a transparência, segundo Nunes *et al.* (2013), está inserida na publicidade das informações públicas.

Segundo Gomes Filho (2005, p. 5):

A transparência pública não se confunde com o princípio da publicidade, que fundamenta o Estado de direito, tendo noções distintas, pois ainda que a publicidade garanta ao poder público certa transparência, para atender a publicidade é feita a publicação dos atos do poder público no veículo oficial de imprensa, ao passo que a transparência não se satisfaz como mero cumprimento de formalidades.

Esse pensamento é corroborado por Cruz e Ferreira (2008, p. 3), quando relata que “dar publicidade não significa necessariamente ser transparente. É preciso que as informações disponibilizadas sejam capazes de comunicar o real sentido que expressam, de modo a não parecerem enganosas”.

Como se observa, o propósito da transparência supera o simples ato de publicar determinadas informações. Isso porque, além do fato de tornar público, requer que tais referências sejam compreendidas por aqueles as quais foram destinadas. Nesse sentido, pode-se dizer que a

transparência é efetivada por meio da publicidade; ou seja, são instrumentos que estão interligados.

Como relatam Cruz e Ferreira (2008, p. 4):

A transparência na evidenciação das ações do governo municipal pode ser obtida por meio de algumas iniciativas, tais como: o incentivo à participação da sociedade local na definição dessas ações; a criação de mecanismos de acompanhamento das ações que foram priorizadas, a exemplo de um conselho municipal de orçamento, em que os membros sejam escolhidos democraticamente pela própria comunidade local; a elaboração de uma prestação de contas condizente com o que foi planejado, numa linguagem que permita sua compreensão pelos agentes responsáveis por seu acompanhamento.

Para esses autores, as pessoas devem mobilizar-se no intuito de nomearem representantes de diferentes localidades, de forma a garantir a participação popular no desenvolvimento das ações editadas pelo governo; a fim de proporcionar um acompanhamento mais detalhado e participativo nas demandas e na fiscalização das ações implantadas, juntamente com o trabalho que vem sendo executado.

2.1.4 Prestação de contas – *accountability*

O termo *accountability* não apresenta uma definição concreta na língua portuguesa, pois o seu significado é ausente no dicionário. Nesse sentido, tal situação despertou a curiosidade de Campos (1990, p. 4) que elaborou um trabalho com o propósito de traduzir esse termo para o português, tendo em vista a dificuldade que se tinha para compreender tal expressão. Com base em sua pesquisa, a *accountability* está relacionada à questão da democracia, “quanto mais avançado o estágio democrático, maior o interesse pela *accountability*”.

Para Levy (1999) *apud* Pagliarussi, Nossa e Lopes (2005) a *accountability* pode ser definida como sendo “a obrigação de prestar contas e assumir responsabilidades perante os cidadãos, imposta àqueles que detêm o poder do Estado, objetivando criar transparências e, conseqüentemente, maiores condições de confiança entre governantes e governados”.

Carlos *et al.* (2008, p.2), reforçam esse entendimento quando defendem que “o conceito de *accountability* no setor público está ligado a necessidade dos gestores prestarem contas e demonstrarem como estão realizando os gastos públicos e se estão ou não sendo alcançados e satisfeitos com os desejos da sociedade”.

Pinho e Sacramento (2009), após realizarem uma pesquisa ampla e intensiva acerca deste tema, defendem que não existe um termo único que defina a palavra *accountability*. No

entanto, o mesmo estaria atrelado à obrigação e responsabilização daqueles que ocupam um cargo público como representantes do povo, na efetiva prestação de contas de acordo com os parâmetros impostos pela lei.

A LRF destaca a prestação de contas como um elemento imprescindível no processo de transparência: “São instrumentos de transparência da gestão fiscal [...]: os planos, orçamentos e leis de diretrizes; as **prestações de contas** e o respectivo parecer prévio [...]” (grifo nosso).

A transparência da gestão pública e a *accountability* são elementos que estão intimamente ligados entre si. Sendo que o segundo está associado à responsabilização ou prestação de contas executadas pelo gestor dos recursos públicos. Tornar as informações mais acessíveis e a gestão pública transparente passa por um novo modelo de *accountability* (ARAÚJO, 2004 *apud* CRUZ; FERREIRA, 2008).

De acordo com Carlos *et al.* (2008), “A *accountability* e a transparência da gestão, contém conceitos que se complementam, na medida em que para a existência de um, supõe-se como pré-requisito a existência do outro”.

Notadamente, se percebe que a política da transparência está cada vez mais presente no contexto da gestão pública, sendo que para atingir o seu grande desígnio necessita do auxílio de alguns outros subsídios como a *accountability* ou prestação de contas, representada pela especificação do rumo atribuído aos recursos públicos.

2.2 Lei de responsabilidade fiscal

A Lei de Responsabilidade Fiscal é vislumbrada como norteadora da administração das finanças públicas (NUNES *et al.*, 2013). De acordo com o art. 1º da LC 101/2000, a LRF foi criada com o intuito de estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal:

§1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receitas, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição de restos a pagar.

Segundo Rogers e Sena (2007), a LRF surgiu em meio a um cenário de grandes déficits públicos e dificuldades de gestão dos recursos públicos que repassavam de um governo a

outro. Dessa forma, sentiu-se a necessidade de que se obtivessem resultados provenientes de um controle mais eficaz no que se refere aos gastos públicos, os quais refletiam basicamente no controle do limite de endividamento e gastos com pessoal (GIUBERTI, 2005).

Os problemas envolvendo os gastos públicos são muitos frequentes e preocupantes. “Para corrigir problemas como estes, a LRF incorpora algumas normas aos procedimentos de natureza orçamentária como fortalecimento de quatro pilares: Planejamento, Controle, Transparência e Responsabilidade” (ZUCCOLOTTO; RIBEIRO; ABRANTES, 2008, p. 55-56).

Os municípios representam a estrutura federativa de maior destaque pelo fato de serem vistos como os que melhor podem atender as demandas da população por se encontrarem mais próximos dos seus problemas (GERIGK; CLEMENTE; TAFFAREL, 2011).

Dentre os três níveis hierárquicos da esfera federativa, o município é o que possui uma ligação mais direta com o cidadão brasileiro, pois assume todas as responsabilidades na ordenação da cidade e na organização dos serviços públicos locais. Dessa forma, faz-se necessário que os gestores públicos tenham consciência das implicações e consequências que tais descumprimentos podem auferir à esse órgão.

Com base no texto da LRF, Gapinski (2010) destaca os limites que a norma evidencia em sua matéria: Limites de gastos com pessoal; dívida pública e operações de crédito; e restos a pagar. Esses limites encontram-se totalmente expressos na legislação: Despesas com pessoal em nível municipal equivale a 60% da RCL; o endividamento deverá permanecer na faixa de até 1,2 obtido a partir da relação entre dívida consolidada líquida e RCL conforme estabelecido na Resolução 40/2001 do SF; as operações de créditos não poderão ultrapassar 16% da RCL segundo a Resolução 43/2001 do SF; e os restos a pagar toma como base o art. 42 que determina a impossibilidade de contrair despesas nos últimos dois quadrimestres do mandato vigente, sem que existam recursos disponíveis para tal finalidade.

A LRF, segundo Zuccolotto, Ribeiro e Abrantes (2008, p. 67) dispõe que os cidadãos devem se conscientizar acerca dos recursos públicos, pois estes “não pertencem ao governo e muito menos ao governante”. Os recursos pertencem a sociedade que atribui poderes a terceiros, no intuito de que esta riqueza seja administrada de forma eficiente em detrimento do bem comum.

2.2.1 Receita pública

Gerigk, Clemente e Taffarel (2010) estabelecem que as receitas públicas são valores que integram as disponibilidades financeiras da entidade pública e que tais valores estejam previstos nas leis que originaram os orçamentos.

Para Kohama (2013), as receitas públicas representam aqueles recolhimentos feitos aos cofres públicos e que são representados pelos ingressos oriundos da arrecadação do Governo como o pagamento de tributos efetuado pelo cidadão.

A receita pública distingue-se de ingresso de acordo com Silva (1996 *apud* Soares, Flores e Coronel, 2014, p. 315): “As receitas públicas são entradas financeiras que se incorporam sem reservas ao patrimônio estatal, enquanto ingressos são simples movimentos de fundos restituíveis no futuro”. Esse autor considera que “as receitas municipais são formadas pela arrecadação de tributos (receita própria) e repasses governamentais da União e do Estado (receitas de transferências)”.

Os cidadãos representam uma das principais fontes de recursos das receitas de um município, conforme destaca Gerigk e Clemente (2011, p. 9):

Os munícipes contribuem diretamente para as receitas do município por meio de tributos, contribuições e serviços cobrados, e em conjunto com os demais contribuintes para as receitas da União e dos estados que são, em partes, repassadas aos municípios em forma de transferências (constitucionais ou voluntárias), ou ainda, na forma de empréstimos.

De acordo com a lei 4.320/64, a receita é classificada, segunda a categoria econômica, como Receitas Correntes e Receitas de Capital. Integram as receitas correntes aquelas de origem tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras provenientes de recursos financeiros quando destinadas a atender as despesas correntes. Por outro lado, as de capital são as provenientes da realização de recursos financeiros recebidos originados por meio da constituição de dívidas; conversão, em espécie, de bens e direitos; recursos recebidos de outras pessoas de direito público e privado que sejam destinados a atender as despesas de capital; e o superávit do orçamento corrente (obtido por meio do confronto entre receitas e despesas).

Slomski (2013) menciona que a receita orçamentária passa por algumas etapas até que os recursos cheguem aos cofres públicos dos respectivos entes: Previsão, Lançamento, Arrecadação e Recolhimento.

A previsão equivale a uma estimativa realizada para se prever o quanto será arrecadado durante o exercício, podendo ser constatado por meio do exposto:

As previsões de receitas observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativos de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele se referem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas (LRF 2000).

A etapa da arrecadação é aquela em que há o reconhecimento da receita orçamentária. De acordo com Andrade (2010), ela ocorre quando há a transferência ou o pagamento das guias de arrecadação por parte do contribuinte aos agentes responsáveis por executar tal função, geralmente as redes bancárias.

Dentre as atribuições da receita, é imprescindível destacar a Receita Corrente Líquida que será utilizada como critério na apuração dos limites mediante a aplicação de alguns indicadores. A proporção dos gastos com pessoal e o nível de endividamento são obtidos em razão da RCL.

De acordo com a LRF (2000), a RCL equivale ao somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas menos as deduções que, a nível de município, são: a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social, receitas provenientes de compensação financeira referente a aposentadoria, valores pagos e recebidos em decorrência da Lei Kandir (ICMS) e ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB).

As receitas públicas são as responsáveis pelo suporte da atividade governamental, pois são elas que sustentam os cofres públicos e mobiliza o funcionamento da máquina estatal; afinal sem a participação dos cidadãos mediante o pagamento de tributos, o Estado ficaria estagnado.

2.2.2 Despesa pública

De acordo com Silva (2007, p. 4) “a despesa pública é definida como o conjunto de dispêndios do Estado ou de outra pessoa de Direito Público para o funcionamento dos serviços públicos e encargos assumidos no interesse geral da comunidade”.

A Despesa Pública é caracterizada, segundo Kohama (2013), como sendo os gastos incorridos em contrapartida da execução do serviço público.

Com base na legislação descrita na lei 4.320/1964, as despesas serão classificadas em despesas correntes e de capital, segundo a categoria econômica. Segundo Carvalho (2014), a STN classifica as despesas correntes em Pessoal e Encargos Sociais, Juros e Encargos da Dívida e outras Despesas Correntes; enquanto que as de capital correspondem aquelas referentes a Investimentos, Inversões Financeiras e Amortização da Dívida.

A despesa orçamentária é aquela que depende de autorização legislativa, logo é a que integra o orçamento. Ela obedecerá a um processo em que será determinado o cumprimento de algumas etapas até a sua efetiva realização: Fixação, Empenho, Liquidação e Pagamento (KOHAMA, 2013).

Com base no dispositivo da Lei 4320/64 que estatui normas gerais de Direito Financeiro, a despesa é reconhecida na fase do empenho. “O empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição” (BRASIL, 1964).

A referida lei proíbe a realização de despesas sem que haja o seu empenho e veta o seu efetivo pagamento sem que tenha passado pela etapa da liquidação. Dessa forma, pode-se observar que os estágios das despesas seguem um processo sequencial, visando que o cumprimento de cada etapa seja efetivado no seu respectivo momento.

Na estrutura federativa do Brasil, segundo Giuberti (2005, p. 1), “o controle efetivo do déficit público estadual e municipal escapa da esfera federal”. O desequilíbrio das contas de receita e despesa gera consequências ao ente público. De acordo com Pereira (2002, p. 4), “o endividamento deriva necessariamente da circunstância de o ente público realizar despesas superiores as suas receitas”.

De acordo com Lopreato (2000), uma das dificuldades para se controlar o endividamento das entidades públicas decorreu-se da liberdade dos governantes, tendo em vista que valiam-se do poder a eles atribuído e recorriam as diversas formas de captação de recursos para com terceiros. Consequentemente, pode-se afirmar, segundo Costa *et al.* (2013), que o déficit público é considerado como um “ato de gestão irresponsável”.

As despesas equivalem a execução da atividade do Estado, tendo em vista que os benefícios e melhorias direcionados à sociedade tem como contrapartida a devida aplicação de recursos efetivada em detrimento do exercício público.

2.2.2.1 Restos a pagar

Segundo Carvalho (2014), os restos a pagar correspondem a valores residuais passivos pendentes de pagamento no encerramento do exercício financeiro.

Os restos a pagar são representados por aquelas despesas empenhadas e não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se em processados e não processados (BRASIL, 1964). De acordo com Costa *et al.* (2013), os restos a pagar processados cumprem o estágio da liquidação; enquanto que os não processados não atinge tal etapa.

Segundo Silva (2007), as despesas públicas podem ser contabilizadas em três categorias: realizadas e pagas no curso do exercício financeiro; realizadas e não pagas no exercício (Restos a Pagar Processados - RPP); e as despesas não realizadas, mas que foram empenhadas (Restos a Pagar não Processados - RPNP) e podem ser executadas no exercício seguinte. Para Cruz *et al.* (2001, *apud* Silva, 2007), os RPP representam compromissos firmados que, ao término do exercício financeiro, já estavam em processo de pagamento; enquanto que os RPNP equivale apenas as despesas empenhadas cujos compromissos não cumpriram o estágio da liquidação.

Os fornecedores, pessoal a pagar e encargos sociais a recolher são os itens que compõem os restos a pagar do período (FREIRE; FREIRE FILHO, 2006).

Os restos a pagar não processados são” resultantes de atos administrativos pactuados pelos gestores públicos ainda sujeitos a implementação de condição”. Por esse motivo é que correspondem a um empenho pendente de alguma condição, ou seja, as despesas ainda não foram realizadas (COSTA *et al.*, 2013, p. 245).

Freire e Freire Filho (2006) relatam que a inscrição de despesas em restos a pagar representa um fator imprescindível ao planejamento e pagamento das despesas previstas e empenhadas. Além disso, considera que a regulamentação de tal item surgiu de forma a impedir o desajuste fiscal, no sentido de que o volume de despesas não ultrapassem suas receitas; e barrar a ação pré-eleitoral de gestores que deixavam dívidas para o seu sucessor.

De acordo com Souza (2010), a LRF buscou restringir o uso dos restos a pagar por meio de proibições quanto a inscrição do mesmo no último ano do mandato do gestor, cuja observância é relatada no art. 42 da referida lei.

Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem

pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

O legislador teve a intenção de permitir que as despesas não realizadas e efetuadas pudessem ser objeto de limitação pela insuficiência de disponibilidade de caixa, até porque elas representam uma verdadeira obrigação da administração pública (SOUZA, 2010).

Os restos a pagar representam valores gerados, mas pendentes de pagamentos no decorrer do exercício financeiro. Tal aspecto pode ser considerado preponderante quanto a imposição estabelecida pela norma no que se refere a transferência de obrigações, tendo em vista que tais valores são originados por um determinado gestor, sendo que estes serão assumidos pelo seu subsequente.

2.2.2.2 Despesas com pessoal

As despesas com pessoal são aquelas relacionadas a espécies remuneratórias, assim como as relacionadas à manutenção da seguridade social dos servidores públicos; conforme pode ser observado na Lei de Responsabilidade Fiscal em seu art. 18º, o qual dispõe que os gastos de pessoal correspondem:

(...) o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros do Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios e proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.

Dentre todas as questões contempladas pela LRF, os limites dos gastos com pessoal e endividamento são os que apresentam um maior destaque quando se refere aos gastos públicos. O primeiro representa o principal item de despesa corrente; enquanto que o segundo, estabelece que a dívida consolidada não deverá ultrapassar 1.2 (um inteiro e dois décimos) vezes a RCL, no caso dos municípios (ROGERS; SENA, 2007).

No intuito de se obter um controle mais acentuado e eficiente, a legislação estabeleceu limites para os gastos efetuados com o pessoal. Cada ente federativo ficou responsável por respeitar um determinado limite: União – 50%; Estados e Municípios – 60%. Esses percentuais referem-se ao resultado equivalente da relação entre as despesas com pessoal e a receita corrente líquida (BRASIL, 2000). No entanto, esses limites são divididos para todos os poderes da esfera pública conforme pode ser observado no quadro 1:

Quadro 1 - Limites de Gastos com Pessoal na LRF

UNIÃO		ESTADOS		MUNICÍPIOS	
Poder/Órgão	%	Poder/Órgão	%	Poder/Órgão	%
Legislativo	2,5	Legislativo	3	Legislativo	6
Judiciário	6	Judiciário	6	Judiciário	-
Executivo	40,9	Executivo	49	Executivo	54
Ministério Público	0,6	Ministério Público	2	Ministério Público	-
Limite Total	50	Limite Total	60	Limite Total	60

Fonte: Antunes, Costa Júnior e Oliveira (2012).

O limite da despesa com pessoal no município é distribuído entre os poderes executivo e legislativo. Dessa forma, a pesquisa busca evidenciar o comportamento dos gastos referentes ao primeiro poder, ou seja, esse componente terá o limite legal e máximo correspondente a 54%.

De acordo com o art. 23 da LRF, caso esse percentual seja ultrapassado, o município deverá adotar medidas cabíveis a fim de eliminar o percentual excedente: Extinção de cargos e funções; e a redução temporária da jornada de trabalho com a adequação dos vencimentos à nova carga horária, que é facultativo. Se tais atribuições não obtiverem êxito e enquanto permanecer o excedente, a instituição pública não poderá receber transferências voluntárias, obter garantia com outro ente e contratar operações de crédito.

Por outro lado, a LRF (art. 22) destaca a inserção do limite prudencial no controle dos gastos com pessoal. Essa determinação indica que, se os entes públicos excederem à 95% do limite máximo (corresponde a 51,3%) das DP, serão vedados alguns benefícios ao órgão enquanto perdurar o excesso: Concessão de vantagem, aumento ou reajuste de remuneração; criação de cargos, emprego ou função; alteração de estrutura de carreira que implique aumento da despesa; provimento de cargo público; e contratação de hora extra.

De acordo com Fioravante, Pinheiro e Vieira (2006), em uma análise efetuada com 5.212 municípios localizados em todas as regiões do país; as despesas com pessoal, que vinha sendo realizada antes da emissão e obrigatoriedade da LRF, estavam bem abaixo do limite (60%) exigido pela mesma. Isso levanta uma observação acerca dos critérios utilizados na definição desses limites, surgindo à hipótese de que a LRF teria focado naqueles municípios que apresentaram uma situação de endividamento superior aos outros.

De acordo com o trabalho realizado por Magalhães *et al.* (2005, p. 18), o gestor de uma determinada prefeitura relata: “A maior dificuldade é o gasto com pessoal. Porque a prefeitura opera no máximo e se precisar contratar uma mão de obra extra para executar um serviço

urgente não terá recurso disponível”.

Os dispêndios remuneratórios representam um aspecto preocupante na execução do exercício público, uma vez que há indícios da deficiência no controle desse item. Logo, faz-se necessário manter o monitoramento de tais gastos em virtude das medidas legais pelas quais estão sendo regidas.

2.3 Indicadores de desempenho para a gestão pública

Baracho (2000), considera os indicadores como sendo unidades de medida que permitem o acompanhamento e avaliação periódica das variáveis significativas de uma organização, mediante aspectos comparativos.

De acordo com Kayano e Caldas (2002), são ferramentas capazes de medir, quantificar e qualificar a realidade do objeto a ser estudado, por meio das informações geradas no processo de análise.

Segundo Caldas (2006), os indicadores são instrumentos importantes para o controle da gestão e verificação da eficiência e eficácia da administração pública por permitirem a comparação entre dados e situações referentes a períodos distintos; ou seja, podem ser vistos como fotografias, pois retratam a situação real que o município se encontra.

A origem dos indicadores é atribuída ao surgimento da estatística no mundo, juntamente com a necessidade da sociedade em se avaliar as mudanças ocorridas em diferentes períodos (ALMEIDA, 2008).

Trevisan *et al.* (2009) consideram que, diferentemente da contabilidade privada, não existe um modelo padronizado de indicadores utilizados na gestão pública. Lima e Castro (2003) afirmam que não há uma fórmula comumente aceita para a análise dos balanços e demonstrativos gerados.

“Os indicadores permitem avaliar ao longo dos períodos e de forma simplificada o desempenho dos responsáveis pela administração do órgão público” (GOMES; SALAS, 1997 *apud* SANTOS; ANDRADE, 2013, p. 23). Segundo Zucatto *et al.* (2009), eles são considerados parâmetros capazes de medir a diferença entre duas situações: a desejada e a atual.

Santos e Andrade (2013, p. 25) retratam a importância dos indicadores para a contabilidade pública; pois, além de permitirem comparar a situação do município em períodos diferentes, eles trazem a situação da entidade pública nas vertentes financeira, patrimonial e orçamentária, facilitando o entendimento dos usuários. Eles são considerados “bons instrumentos para controle da gestão e verificação da eficácia e eficiência da administração pública”.

Indicadores é algo que pode ajudar no entendimento de onde você está, que caminho deverá seguir e quanto falta para atingir aquilo que você quer. Um bom indicador pode alertar para um problema antes mesmo de ele acontecer, pode mostrar o que precisa ser feito para corrigi-lo (ALMEIDA, 2008).

As demonstrações do setor público passaram a ser instrumentos de análise gerencial por meio da aplicação de indicadores. Além de gerar informações, os indicadores obtidos das demonstrações contábeis são capazes de refletir a real situação da entidade, tornando as informações geradas mais compreensíveis para os gestores, já a falta de entendimento por parte dos gestores públicos é uma dificuldade ainda encontrada nos dias atuais (SANTOS; ANDRADE, 2013). Dessa forma, se considera as demonstrações como sendo elementos de grande valia para a contabilidade, pois elas representam a ferramenta por onde as informações são transmitidas aos usuários.

Caldas (2006) elenca cinco parâmetros que caracterizam um indicador: a) Comparabilidade – devem permitir a comparação temporal e espacial; b) Disponibilidade da informação – as bases de cálculos devem ser acessíveis e, de preferência, devem constituir séries históricas, para permitir, ao mesmo tempo, a comparação entre fatores e a evolução, no tempo, do desempenho; c) Normalizados – os resultados dos indicadores devem ser traduzidos para uma escala adimensional, fato que permite uma mescla entre diferentes indicadores; d) Quantificáveis – devem ser traduzidos em números, impedindo que a análise qualitativa fique aquém, afinal são análises complementares; e) Simplicidade – deve ser de fácil compreensão, retratando fenômenos e processos complexos em informações e sintéticas e de rápido entendimento.

Gitman (1997) *apud* Lima e Santos (2009) elenca algumas recomendações para as entidades públicas, no que tange a aplicabilidade dos índices no processo de análise: a) um único índice geralmente não fornece informações suficientes para se julgar à situação da entidade. Somente quando agrupados à outros nos possibilita emitir tais julgamentos; b) ao se compararem as demonstrações entre instituições, deve-se considerar o mesmo período de

encerramento; c) os dados financeiros que estão sendo comparados devem apresentar os mesmos critérios, evitando a ocorrência de viés.

Gapinski *et al.* (2010, p. 3) afirmam que a Despesa com Pessoal e a Dívida Consolidada Líquida ambas em razão da RCL correspondem aos “dois principais indicadores da LRF”.

As informações proporcionadas pelos indicadores de desempenho da gestão pública representam uma forma mais simplificada de se compreender a situação atual que determinada entidade se encontra. Dessa forma, essa ferramenta é considerada como um instrumento de controle, pois são obtidos através das informações contidas nos relatórios financeiros emitidos pelo poder executivo.

2.3.1 Indicadores de Endividamento

Freire e Freire Filho (2006) retratam que os indicadores de endividamento de curto prazo (relação entre restos a pagar e RCL) verificam se o Estado cumpri de forma eficiente a execução financeira durante o exercício, de modo a apresentar o provável equilíbrio entre as contas.

Os Indicadores de Endividamento de Longo Prazo (IELP), segundo Campos (2008, p.7), “contribuem significativamente para a administração pública, pois verificando e controlando os níveis de endividamento, os serviços a serem prestados à sociedade não ficaram comprometidos por falta de recursos”. Todavia, entende-se que esse pensamento pode ser questionado, já que necessariamente os serviços prestados à sociedade podem ser afetados mesmo com a existência de controle dos níveis de endividamento.

Freire e Freire Filho (2006) afirmam que os IELP permitem avaliar o comportamento dos recursos advindos de terceiros, como é o caso das operações de créditos.

O endividamento existe em decorrência do acúmulo da dívida pública. Nesses termos, o Senado Federal, por meio da Resolução Nº 40/2001, define que a Dívida Consolidada corresponde ao montante total das obrigações financeiras, apurado sem duplicidade, com prazo superior a doze meses; enquanto que a Dívida Consolidada Líquida equivale a DC deduzidas as disponibilidades de caixa, as aplicações financeiras e os demais haveres financeiros.

De acordo com Andrade (2010), o Passivo Financeiro correspondem as dívidas de curto prazo ou Dívidas Flutuantes; enquanto que o Passivo Permanente ou não financeiro compreendem

as Dívidas Fundadas ou Consolidadas, ou seja, aquelas dívidas de longo prazo com exigibilidade superior a um ano.

Os limites globais para o montante da dívida pública foram definidos pela Resolução Nº 40/2001 emitida pelo Senado Federal (SF), cuja responsabilidade lhe foi atribuída pela Constituição Federal (art. 52) e confirmada na LRF em seu art. 30. De acordo com essa resolução, pode-se destacar:

Art. 3º. A dívida consolidada líquida dos Estados, Distrito Federal e dos Municípios, [...] não poderá exceder respectivamente a:

I – no caso dos Estados e do Distrito Federal: 2 (duas) vezes a receita corrente líquida [...]

II – no caso dos Municípios: a 1,2 (um inteiro e dois décimos) vezes a receita corrente líquida [...]

Essa resolução destaca que os valores referentes aos excedentes da dívida deverão ser ajustados no período de 15 anos iniciado a partir da publicação da mesma (2001).

Por outro lado, a resolução nº 43/2001 do Senado estabelece em termos anuais, no art. 7º, que as operações de crédito não poderão ultrapassar 16% da RCL; assim como determinou que o comprometimento com a amortização, os juros e encargos da dívida principal estaria limitado em até 11,5% do correspondente a RCL. Mello *et al.* (2006) consideram que esses elementos constituem os serviços da dívida.

Pellegrini (2013) considera a dívida pública como sendo o principal indicador fiscal da gestão pública no Brasil. Os indicadores de endividamento surgiram para “subsidiar pesquisas na área de dívidas governamentais” (FREIRE; FREIRE FILHO, 2006).

A relevância apresentada pelo nível de endividamento é visível no cerne da administração pública. Sendo assim, a análise efetuada por meio da aplicação de indicadores irá gerar informações expressivas acerca do cenário da dívida pública em uma determinada entidade governamental.

2.4 Estudos correlatos

Muitos estudiosos e pesquisadores desenvolveram trabalhos que tiveram uma contribuição influente no desenvolvimento da pesquisa na área governamental no que tange a aplicação de indicadores de desempenho. Em geral, cada pesquisa foi elaborada no intuito de

evidenciar o comportamento das contas públicas mediante a aplicação de parâmetros dispostos na legislação vigente.

Freire e Freire Filho (2006) analisaram o endividamento dos estados brasileiros, afim de examinar o comportamento dos indicadores de endividamento no período de 2000 a 2004. Foram criados indicadores de curto e longo prazo no intuito de evidenciar o cenário das dívidas fluante e consolidada. Dessa forma, considerando os indicadores de longo prazo, concluiu-se que os estados de SP, BA, RJ e MS apresentam os maiores índices; enquanto que o CE, MA, AL e RR os menores. Com relação ao curto prazo, constou-se que a dívida diminuiu em função do aumento das receitas geradas pelos estados.

Mello e Slomski (2008) abordaram uma pesquisa sobre o endividamento dos Estados brasileiros no período de 2000 a 2003, por meio de uma função logística que melhor representasse a situação de suas dívidas. O uso das técnicas estatísticas de análise fatorial e regressão logística foi o método utilizado para a obtenção dos resultados. Dentre as variáveis analisadas, a participação da dívida líquida no PIB e a utilização das receitas correntes, foram as que melhor representaram a situação do endividamento nos Estados.

Zuccolotto, Ribeiro e Abrantes (2009) mostraram o comportamento das finanças públicas municipais nas capitais dos Estados brasileiros no período de 1998 a 2006, cujo objetivo foi de avaliar estas finanças por meio da utilização de indicadores de desempenho, com base nas disposições contidas na Lei de Responsabilidade Fiscal. A partir do estudo, observou-se que os municípios analisados apresentaram um aumento expressivo das despesas com pessoal; um pequeno crescimento do endividamento e uma redução das dívidas de curto prazo. Contudo, nota-se que a situação financeira dos mesmos melhorou ao longo do período.

Zucatto *et al.* (2009) elaborou a proposta para que fossem implementados indicadores como ferramentas de controle sob a perspectiva das escolas públicas de um município do Rio Grande do Sul. Isso possibilitaria um acompanhamento mais eficaz dos gastos incorridos nas escolas municipais. A proposta foi inserida no processo de gestão das escolas, possibilitando que esses indicadores fossem comparados entre as mesmas.

Lima e Santos (2009) enfatizaram a prática dos indicadores econômico-financeiros na ótica de entidades federais indiretas do município de Manaus no ano de 2006. Para isso, realizaram um estudo de caso com base na análise dos demonstrativos de quatro entidades a fim de obterem informações acerca dos seus desempenhos. Verificou-se que a situação orçamentária apresentou-se deficitária nas quatro entidades, enquanto que a financeira

apresentou um pequeno déficit em uma das unidades e nas três restantes manteve-se o equilíbrio.

Por outro lado, Gapinski *et al.* (2010) executaram um estudo com o propósito de verificar o desempenho financeiro dos municípios de médio porte da região Sul do país, com população entre 50 a 100 mil habitantes, nas duas gestões que sucederam a vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal. De acordo como os resultados da pesquisa, concluiu-se que a LRF implicou diversas alterações no desempenho financeiro dos municípios analisados.

Ribeiro, Abrantes e Pereira (2011) retrataram o uso dos indicadores de desempenho com o objetivo de avaliar o impacto da LRF sobre a gestão municipal com base no comportamento das finanças públicas dos municípios mineiros. O presente estudo foi executado no período de 1998 a 2007 com uma amostra de 679 municípios do Estado de Minas Gerais. Dentre os resultados, é possível destacar-se que até o exercício de 2003 a média dos municípios apresentam déficits; enquanto que a partir de 2004 foi demonstrado superávit.

Marcolin (2012) buscou avaliar e mensurar os efeitos da LRF na qualidade da gestão fiscal da administração do município de Alagoinhas no período de 2001 a 2010. Foram utilizados indicadores fiscais quantitativos (gastos com pessoal, endividamento, superávit primário, entre outros) e qualitativos (planejamento, controle e transparência fiscal). O principal resultado obtido reflete a constatação de que a gestão fiscal do município apresentou uma mudança substancial a partir da vigência da LRF.

Santos e Andrade (2013) analisaram a situação completa da prefeitura de Patos de Minas nos setores patrimonial, financeiro e orçamentário entre os anos de 2007 a 2012. De acordo com a pesquisa, pode-se destacar que em termos orçamentários a prefeitura apresentou desequilíbrio entre a receita e despesa executada e estimada/orçada. Apesar de apresentar um déficit na execução de capital, observou-se uma situação financeira satisfatória; e a situação patrimonial não circulante apresentou resultados mais satisfatórios do que a circulante.

Como se percebe os indicadores podem ser utilizados em vários níveis da administração pública. No entanto, cada um deles, precisa adaptar esses instrumentos a sua realidade. O indicador tem a finalidade de evidenciar a situação atual apresentada por cada componente. Em consonância com o anteriormente expresso, Lima e Santos (2009) mencionam que “na área privada os indicadores para a análise das demonstrações contábeis são de uso comum e estão relativamente padronizados, já na área pública não existe uma fórmula geralmente aceita”.

Nesse sentido, o referente estudo busca analisar o comportamento dos indicadores da gestão pública, confrontando os resultados auferidos com as determinações legais preexistentes, de forma a verificar as particularidades oriundas em um período de divergência política cujo contexto apresentou alternâncias de gestores no âmbito do poder executivo.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 Classificação da pesquisa

A pesquisa científica compreende um campo insaciável e abrangente, pois há a necessidade de um constante aperfeiçoamento das informações obtidas acerca de uma coisa ou objeto. De acordo com Souza, Fialho e Otani (2007, p. 35) *apud* Albuquerque (2009, p. 18), “pesquisa é um processo de construção do conhecimento que tem como meta principal gerar novos conhecimentos e/ou corroborar ou refutar algum conhecimento preexistente”.

O ambiente da administração pública requer um estudo mais característico e peculiar por se tratar de uma pesquisa bibliográfica e documental. A segunda representa a particularidade do trabalho, uma vez que reflete a verificação de documentos de interesse público cuja emissão é compulsória e prevista legalmente. De acordo com Gil (2009, p.44) “a pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”.

Para a realização da pesquisa bibliográfica foram utilizados livros, artigos, monografias e dissertações. Enquanto que na documental fez-se o uso de documentos disponibilizados no Sistema de Coleta de Dados Contábeis no sítio do Tesouro Nacional, tais como os Balanços Públicos, mas especificamente o Patrimonial e Orçamentário, emitidos pelo município de Uiraúna.

O método utilizado nesta pesquisa será o dedutivo. Segundo Gil (2008, p.9) “é o método que parte do geral e, a seguir, desce ao particular. Parte de princípios reconhecidos como verdadeiros e indiscutíveis e possibilita chegar a conclusões de maneira puramente formal, isto é, em virtude unicamente de sua lógica”.

A pesquisa é classificada como um estudo de caso no município de Uiraúna, que está localizado no estado da Paraíba na microrregião de Cajazeiras; distante 476 quilômetros de João Pessoa, a capital do estado. Sua fundação e emancipação política ocorreu em 2 de dezembro de 1953.

De acordo com o último censo realizado em 2010 pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas (IBGE), o município apresenta uma área territorial de 294,499 km² e 14.584 habitantes (estimada para 15.062 habitantes em 2013).

O período foi escolhido de forma estratégica, tendo em vista que se buscou avaliar a gestão de dois mandatos (2005 a 2008/ 2009 a 2012). A escolha se deu pelo fato de que na gestão de 2005 a 2008 não ocorreu alterações de gestores no decorrer do mandato; em contrapartida, no segundo período (2009 a 2012) houve mudanças de gestores, por infrações legais. Para além de tais períodos foi feita a escolha do ano de 2013 no intuito de analisar as possíveis consequências que tais mudanças ocasionaram ao novo mandato. A estrutura desse cenário pode ser observado no quadro abaixo:

Quadro 2 - Relação do Período de Gestão dos Prefeitos

PERÍODO			GESTORES	
Mandatos	Início	Término	Nome	Situação
1º	1º janeiro de 2005	31 de dezembro de 2008	Gestor A	Eleito
2º	1º janeiro de 2009	25 de maio de 2012	Gestor B	Eleito
	25 de maio de 2012	30 de junho de 2012	Gestor C	Nomeado
	1º de julho de 2012	31 de dezembro de 2012	Gestor D	Nomeado
3º	1º janeiro de 2013	31 de dezembro de 2013	Gestor E	Eleito

Fonte: Dados da pesquisa, 2015.

As alterações ocorridas no segundo mandato (2009/2012) existiram por questões de irregularidades, tendo em vista que o Gestor B foi cassado por compra de votos nas eleições ocorridas em 2008. Com isso, o Gestor C assumiu o comando do poder executivo municipal por determinação judicial. Em seguida, o ex-presidente da Câmara de Vereadores, o Gestor D, foi escolhido para administrar a gestão do município por meio de uma eleição indireta realizada apenas com os votos dos vereadores*.

Esse contexto da gestão pública do município justifica a escolha do período, considerando que houve uma desestabilização no andamento do exercício político, pois tais ocorrências poderiam ocasionar sérias consequências nos planos e diretrizes proposta pelos respectivos gestores a fim de proporcionarem o desenvolvimento do município.

3.2 Procedimentos de coleta de dados

A coleta de dados documental foi efetuada por meio do Sistema de Coleta de Dados Contábeis (SISTN) no *site* do Tesouro Nacional, onde estão disponibilizados os instrumentos necessários para a realização da análise: os Balanços Públicos do município a ser analisado.

* Informações apuradas com base em um questionário aplicado a um dos vereadores do município que exerceu tal função durante todo o período analisado.

Marconi e Lakatos (2010, p.149) referem-se à coleta de dados como sendo a “etapa da pesquisa em que se inicia a aplicação dos instrumentos elaborados e das técnicas selecionadas, a fim de efetuar a coleta dos dados previstos”.

3.3 Procedimentos de análise

As finanças públicas referentes ao período entre 2005 a 2013 foram analisadas por meio de uma pesquisa descritiva através da exposição dos fatos, com abordagem quantitativa e qualitativa através do emprego de instrumentos estatísticos, como o uso de percentuais e análise de quocientes, para a apuração dos indicadores propostos e, a partir desses dados, fez-se uma interpretação das informações anteriormente quantificadas.

A análise dos dados desenvolveu-se por meio da aplicação de indicadores extraídos dos balanços patrimonial e orçamentário do município de Uiraúna, por meio de interpretações decorrentes a partir dos dados obtidos.

Os parâmetros de escolha dos indicadores do estudo estiveram reforçados pelo que preconiza a LRF, presentes no Relatório de Gestão Fiscal (RGF) emitidos pelo município conforme estabelecido no art. 55 (três indicadores). Além dos três indicadores supra citados resolveu selecionar os indicadores sugeridos pela Fundação Sistema Estadual de Análise de Dados (SEADE, 1989), já que integraram pesquisas de autores renomados na área pública como Mello e Slomski (2008); e os propostos por Andrade (2010), pois possibilitam uma análise mais completa da gestão fiscal dos municípios.

Quadro 3 - Escolha dos indicadores

Nº	DISPOSITIVOS LEGAIS	INDICADORES	SIGLA	FÓRMULA	FONTE	INTERPRETAÇÃO / JUSTIFICATIVA
1	—	Relação entre a Dívida Consolidada e a Receita Corrente Líquida.	RDCRCL	DC/RCL	LRF (2000)	Indica o quanto da RCL está comprometida com o montante das dívidas consolidadas
2	Resolução do Senado Federal nº 40/2001	Relação entre a Dívida Consolidada Líquida e a Receita Corrente Líquida.	RDCLRCL	DCL / RCL	LRF (2000)	Reflete o quanto da RCL está comprometida com o montante das dívidas líquidas.
3	—	Relação entre os Encargos da Dívida Consolidada e a Receita Corrente Líquida	REDCRCL	EDC / RCL	LRF (2000)	Corresponde a parcela da RCL que está comprometida com a amortização da dívida consolidada.

4	Resolução do Senado Federal nº 43/2001	Índice de Empréstimos tomados em relação a RCL	IETR	Operações de crédito/RCL	Andrade (2010)	Verifica qual é o impacto do ingresso das operações de créditos sobre o montante da RCL
5	Resolução do Senado Federal nº 43/2001	Índice de Amortização de Dívidas	IAD	Amortizações e encargos/RCL	Andrade (2010)	Permite apontar qual é o impacto da amortização da dívida consolidada e seus encargos sobre a RCL.
6	—	Índice de Restos a pagar em relação à despesa	IRPMD	Restos a pagar/Despesa orçamentária total	Andrade (2010)	É possível verificar o quanto da despesa representam os restos a pagar.
7	Art. 42 da LRF	Índices de Restos a Pagar	IRPDC	Restos a pagar/Disponibilidade de Caixa	Andrade (2010)	É possível verificar o quanto a entidade possui de Disponibilidade de caixa para quitar cada unidade de restos a pagar.
8	Art. 20 da LRF	Índices de Gastos com Pessoal	IGP	Despesa com pessoal total/RCL	Andrade (2010)	Permite apontar a variação positiva ou negativa em relação aos gastos com pessoal no decorrer do período analisado, podendo impedir novas contratações no caso do percentual estiver próximo ao limite prudencial.
9	—	Relação do Saldo orçamentário com a receita total	RSORT	SO/RT	SEADE (1989)	Finalidade de detectar a existência ou não de déficit orçamentário, o que implicará, em caso positivo, um esforço para aumentar as receitas próprias, ou um endividamento adicional.
10	—	Capacidade de pagamento da dívida	CPD	DT/RO	SEADE (1989)	Dá uma ideia do montante das receitas que é necessário para saldar o estoque da dívida
11	—	Capacidade para saldar os serviços da dívida	CSSD	(ED + AD) / RT	SEADE (1989)	Mede a capacidade das receitas de fazer face aos serviços da dívida

Fonte: Elaboração própria com base em Andrade (2010), SEADE (1989) e LRF (2000).

Foram selecionados 11 indicadores, dos quais 10 deles receberam análise. Isso porque, o indicador Nº 4 (Índice de Empréstimos tomados em relação a RCL) foi excluído pois não apresentaram valores correspondentes em todo o período.

Na análise dos dados foram criados gráficos (*Excel, 2013*) para cada indicador analisado a fim de demonstrar os resultados obtidos de forma mais simplificada e compreensível.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nesta sessão são apresentados e discutidos os resultados do estudo na tentativa de evidenciar o comportamento dos indicadores de gestão pública no município de Uiraúna-PB, no período analisado.

A relação entre a dívida consolidada e a RCL (Gráfico 1) apresentou oscilações bastante representativas. Pode-se observar que no ano de 2005 não existia valores referentes a dívida consolidada; por outro lado, em 2006, o nível da dívida saltou para 1,55 (155%) e continuou elevado em 2007 apesar de mostrar-se um pouco menor (1,48 ou 148%) com relação ao ano anterior. Nos anos posteriores, até o ano de 2011 houve redução do índice, voltando a aumentar no período de 2012 e 2013. Contudo, pode-se afirmar que o nível da dívida teve maior destaque no primeiro mandato (2005/2008).

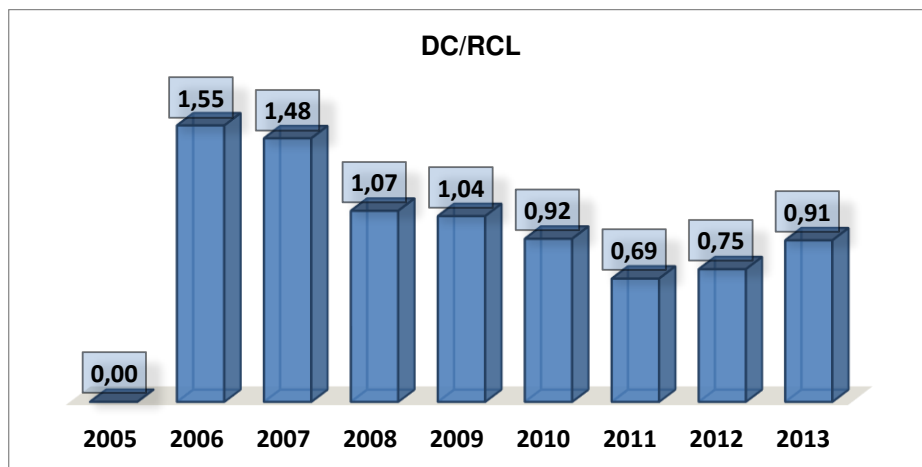


Gráfico 1 - Relação entre a Dívida Consolidada e a Receita Corrente Líquida
Fonte: Dados da Pesquisa, 2015.

De acordo com o gráfico 2, a DCL apresentou o mesmo comportamento da DC, pois oscilaram no mesmo sentido. Ademais, nos anos de 2006 (1,49 ou 149%) e 2007 (1,33 ou 133%) o índice tem uma maior representatividade, apesar de no ano anterior (2005) não constar dívida acumulada no período. Conseqüentemente, vale ressaltar que neste período o índice ultrapassou o limite determinado pela Resolução 40/2001 emitida pelo Senado Federal que corresponde a 1,2 no caso dos municípios. No entanto, faz-se necessário destacar que a própria resolução determina que os municípios tem 15 anos (contados a partir do exercício de 2001) para ajustarem esse percentual da dívida com o atualmente exigido (1,2 ou 120%). Assim como a DC, o indicador da DCL apresentou uma maior representatividade na primeira gestão.

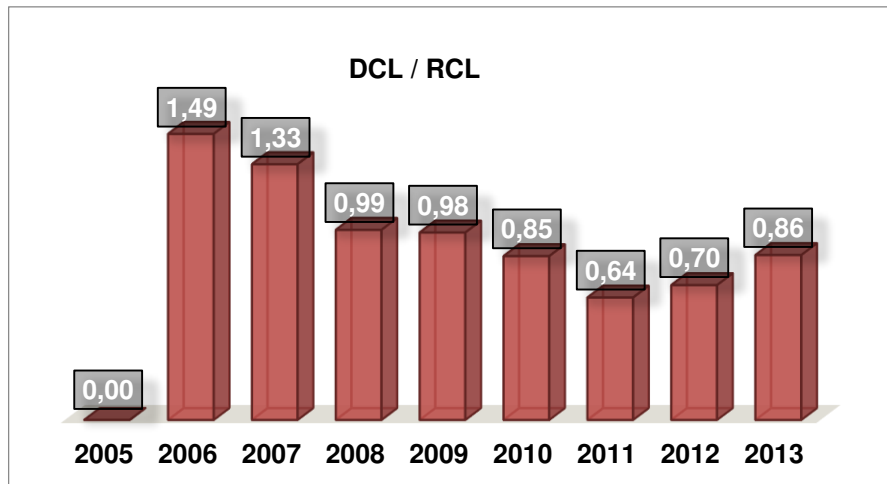


Gráfico 2 - Relação entre a Dívida Consolidada Líquida e a Receita Corrente Líquida
Fonte: Dados da Pesquisa, 2015

Pode-se inferir a partir dos dados apresentados que o percentual de comprometimento da RCL com encargos da dívida consolidada (Gráfico 3) é mínimo, tendo em vista que de todo o período o maior índice foi de 0,004 (0,4%) em 2005, ou seja, foi reservado esse percentual da RCL para perfazer essas obrigações. Além disso, é imprescindível destacar que, no ano de 2005, o município apresentou ônus com EDC; sendo que, nesse mesmo ano, não foram apresentados valores correspondentes a dívida consolidada. Nos anos subsequentes obtiveram-se índices semelhantes, indicando resultados similares no período analisado.

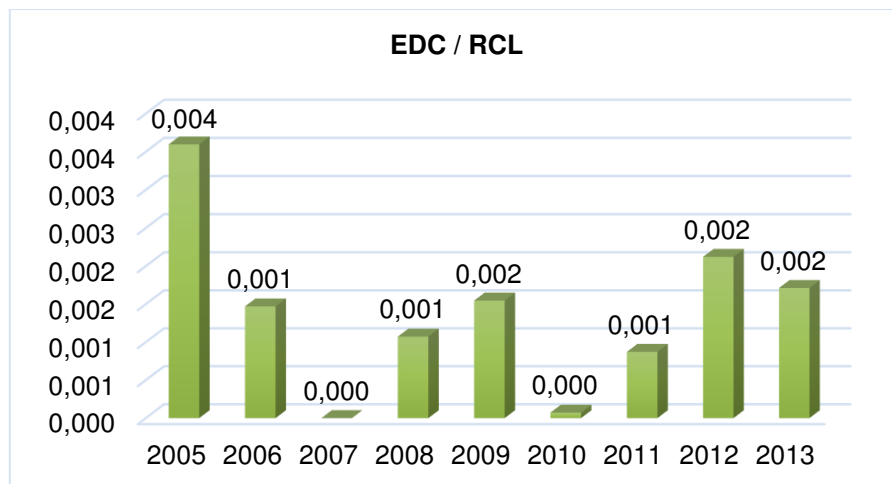


Gráfico 3 - Relação entre os Encargos da Dívida Consolidada e a Receita Corrente Líquida
Fonte: Dados da Pesquisa, 2015.

No gráfico 4, os índices de amortização da dívida apresentaram-se no intervalo entre 0,04 e 0,05 (4% e 5%). Isso indica que o nível de comprometimento da RCL com a amortização e encargos da dívida esteve dentre os limites determinados (inclusive bem abaixo), na legislação ou na Resolução nº 43/ 2001 que é de 11,5%. Dessa forma, infere-se que o município poderia comprometer um pouco mais da RCL afim de reduzir o nível da dívida já

que a amortização corresponde a solvência da mesma. Os indicadores apresentaram comportamentos semelhantes no ciclo abrangido pela pesquisa.

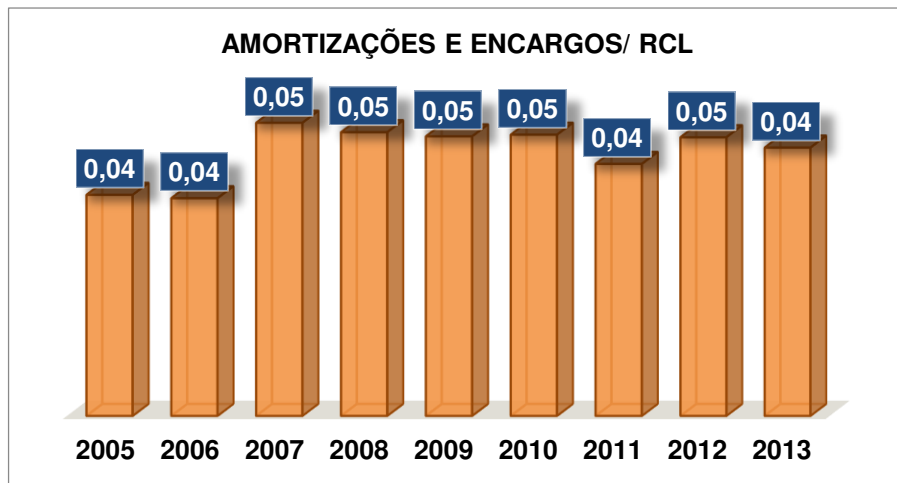


Gráfico 4 - Índice de Amortização da Dívida
Fonte: Dados da Pesquisa, 2015.

No tocante ao indicador de Restos a pagar em relação à despesa (Gráfico 5), permite-se verificar o quanto os restos a pagar representam na despesa orçamentária. Sendo assim, observa-se que do total das despesas, os restos a pagar representaram até 0,08 (8%) das mesmas no ano de 2013 (início do terceiro mandato) não se mostrando distantes dos indicadores apresentados nos mandatos anteriores. Além disso, faz-se importante destacar que nos anos de 2008 e 2012, último ano de cada mandato, os índices foram semelhantes correspondendo a 0,02 ou 2%.

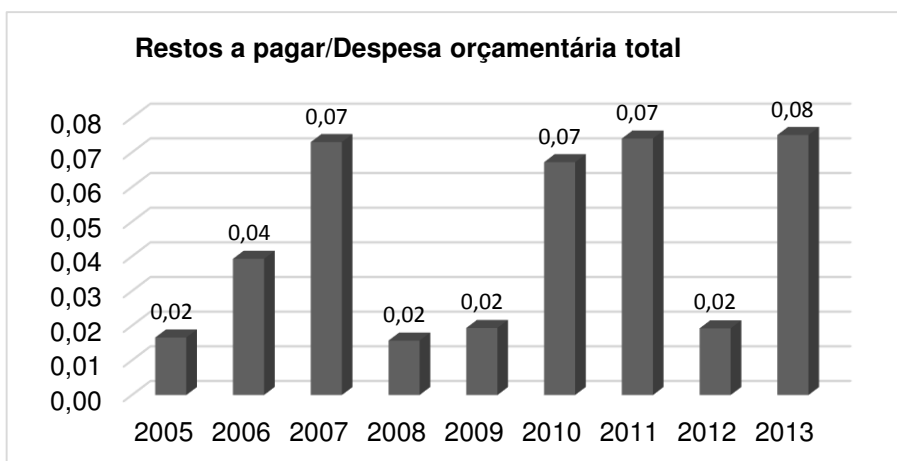


Gráfico 5 - Índice de Restos a pagar em relação à despesa
Fonte: Dados da Pesquisa, 2015.

No período analisado observa-se que o valor das disponibilidades, apresentado no gráfico 6, é insuficiente para cobrir o valor dos restos a pagar nos anos de 2010, 2011 e 2013. Vale destacar que os anos de 2008 e 2012 (respectivamente 0,20 ou 20% e 0,49 ou 49%), que

correspondem ao último ano de cada mandato, cumpriram os termos estabelecidos pelo art. 42 da LRF; cuja disposição impõe que as disponibilidades sejam suficientes para cobrir o pagamento de obrigações pendentes. No entanto, a oscilação com alta representatividade no período de 2010 a 2013 (correspondem ao segundo e terceiro mandato respectivamente) é notória, onde o indicador foi favorável apenas no ano em que a lei determina o devido cumprimento. Contudo, observa-se que na primeira gestão os indicadores comportaram-se de forma regular com o disposto na legislação.

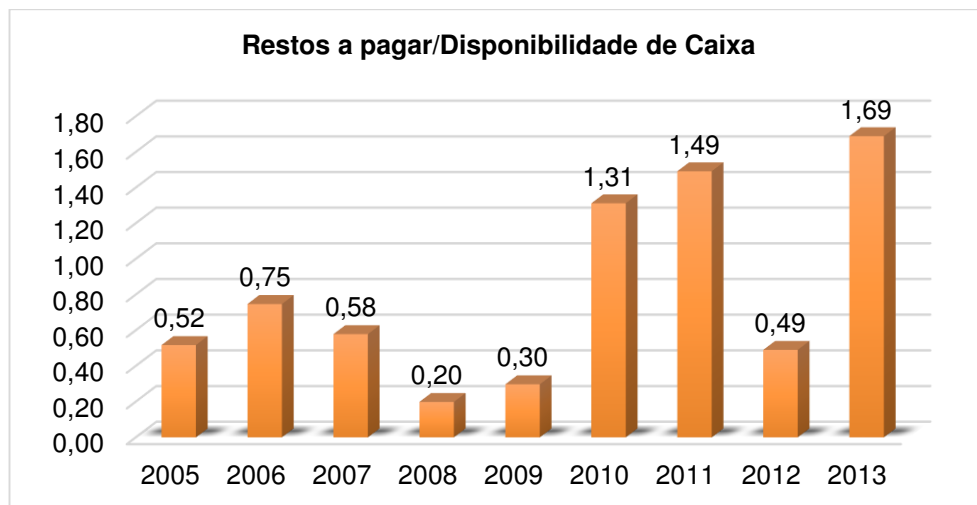


Gráfico 6 - Índices de Restos a Pagar
Fonte: Dados da Pesquisa, 2015.

No gráfico 7, as despesas com pessoal apresentaram na maioria do período valores superiores aos determinados pela legislação, sendo que houve o cumprimento da mesma apenas nos anos de 2008 e 2011 com índices equivalentes a 0,53 (53%). Vale destacar ainda que somente o limite legal/máximo (54%), para o poder executivo, foi respeitado. Por outro lado, o limite prudencial (51,3%) que a LRF também destaca, não foi alcançando no período analisado. Dessa forma, pode-se deduzir que o município necessita ser mais cauteloso nesse aspecto, tendo em vista que os resultados não são favoráveis e acarretam penalidades ao mesmo pelo fato do descumprimento de ambos.

No ano de 2013 (terceiro mandato) observa-se o índice mais elevado, ou seja, de todas as receitas auferidas pelo município; 0,68 (68%) foi destinada ao pagamento de pessoal. Nos períodos anteriores, os indicadores oscilaram constantemente, sendo que o cumprimento do limite legal deu-se no último ano do primeiro mandato (2008) e no penúltimo do segundo (2011) fato que não repercutiu no que refere-se ao limite prudencial.

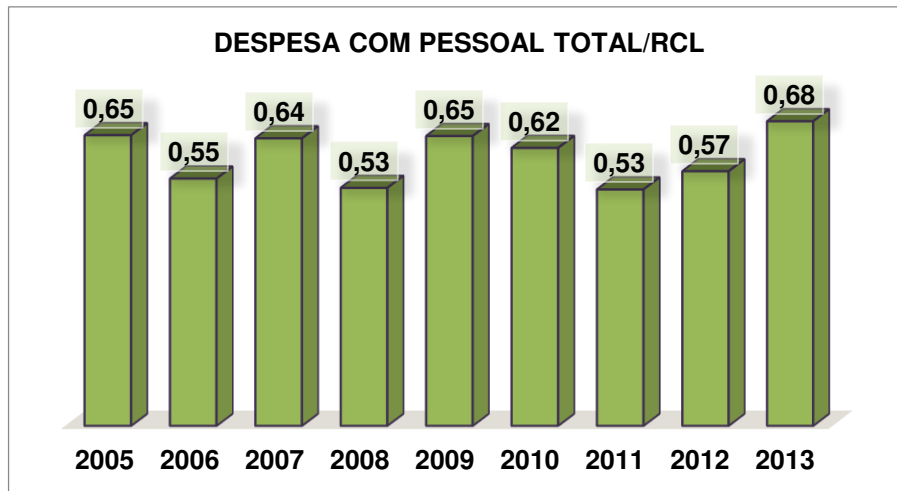


Gráfico 7 - Índices de Gastos com Pessoal
Fonte: Dados da Pesquisa, 2015.

Em relação ao indicador relacionado ao saldo orçamentário, que tem a finalidade de indicar a existência ou não de déficit orçamentário, o gráfico 8 retrata que o município apresentou déficit orçamentário (-0,037 ou -3,7%) apenas no ano de 2010 (segundo mandato), ou seja, neste ano o nível das despesas superaram o das receitas. Vale salientar que no período seguinte (2011) mostra-se um superávit mais elevado, correspondente a 0,084 (8,4%), que também ocorreu no segundo mandato.

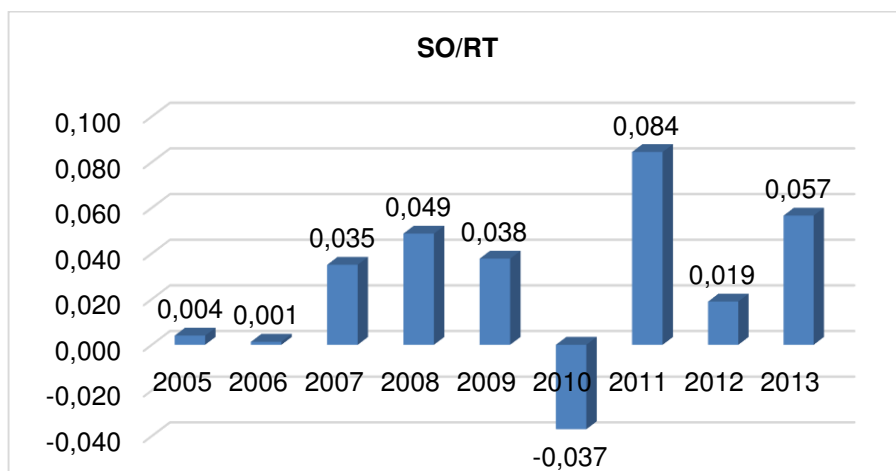


Gráfico 8 - Relação do Saldo orçamentário com a receita total
Fonte: Dados da Pesquisa, 2015.

Já em relação ao indicador que verifica a capacidade de pagamento da dívida (gráfico 9), é possível observar que o valor da dívida foi superior a receita orçamentária no período de 2006 a 2009, ou seja, nesse período as receitas não eram suficientes para cobrir o nível da dívida total (flutuante e consolidada) existente no município. Tal fato, foi evidenciado nas gestões 1 e 2 apresentando uma maior representatividade na primeira. Esse cenário contribui para a

desestruturação das contas públicas do município, fragilizando a execução do serviço prestado à sociedade.

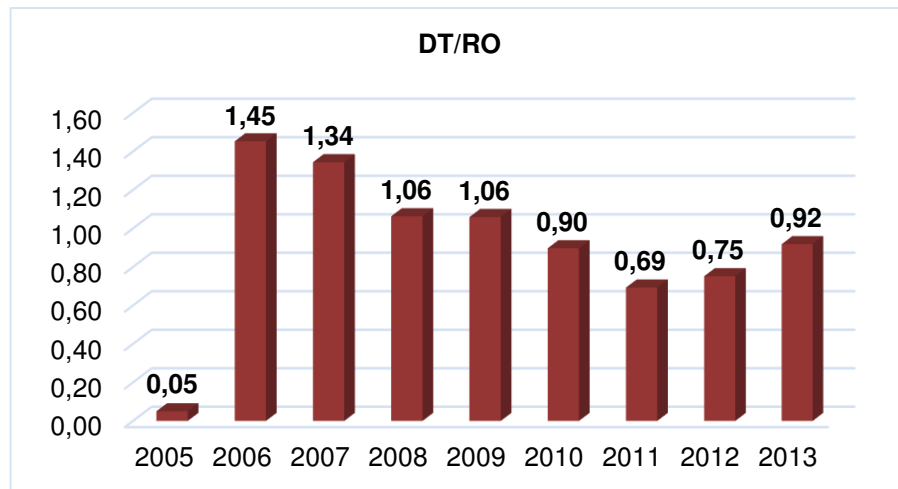


Gráfico 9 - Capacidade de pagamento da dívida
Fonte: Dados da Pesquisa, 2015.

O gráfico 10 evidencia a capacidade de saldar os serviços da dívida (amortizações e encargos da dívida). Logo, observa-se que esse fator está entre 0,03 e 0,04 (3% e 4%), indicando que do total da receita orçamentária, serão reservados esses percentuais para saldar a dívida com resultados similares em todo o período analisado.

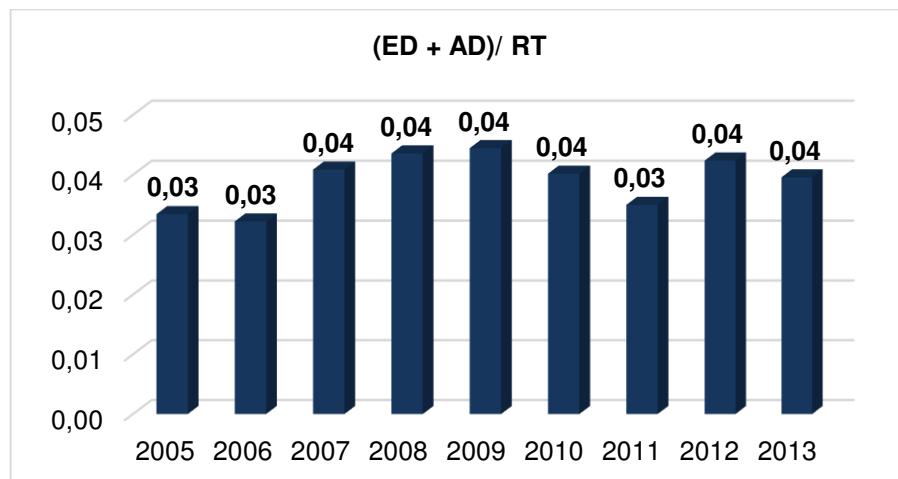


Gráfico 10 - Capacidade para saldar os serviços da dívida
Fonte: Dados da Pesquisa, 2015

A partir dos resultados obtidos, elaborou-se um quadro-resumo no intuito de demonstrar qualitativamente os indicadores propostos. Esse quadro mostra se os indicadores analisados cumpriram ou não com os limites legais estabelecidos na legislação vigente. Procurou-se evidenciar apenas aqueles indicadores que possuem relação direta com os dispositivos legais exigidos.

Quadro 4 - Análise qualitativa dos indicadores

PERÍODO	IND 2 DCL / RCL	IND 5 Amortização e en- cargos/RCL	IND 7 Restos a Pagar/Dis- ponibilidade	IND 8 Despesa com Pes- soal/RCL
2005	SIM	SIM	—	NÃO
2006	NÃO	SIM	—	NÃO
2007	NÃO	SIM	—	NÃO
2008	SIM	SIM	SIM	SIM
2009	SIM	SIM	—	NÃO
2010	SIM	SIM	—	NÃO
2011	SIM	SIM	—	SIM
2012	SIM	SIM	SIM	NÃO
2013	SIM	SIM	—	NÃO

Fonte: Dados da pesquisa, 2015

Dentre os indicadores propostos, observa-se que o IND 8 (Despesas com Pessoal) apresentou maior destaque pelo fato de ter infringido o limite legal, estabelecido na LRF, na maior parte do período. Ademais, o IND 2 (DCL) também descumpriu os limites prescritos fato que se deu durante a gestão do primeiro mandato. Por outro lado, o IND 5 (Amortização) e 7 (Restos a Pagar) não desrespeitaram a norma já que apresentaram resultados em conformidade com as diretrizes previamente instituídas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A transparência e a prestação de contas, ambas fixadas e instituídas pela Lei de Responsabilidade Fiscal (além de constituírem uma exigência legal), representam instrumentos capazes de garantirem o fornecimento de informações cuja função é atribuída ao fato de proporcionar ampliação do conhecimento acerca de aspectos particulares sobre determinado objeto.

Nesse sentido, o presente estudo buscou analisar o comportamento dos indicadores de desempenho da Gestão Pública no município de Uiraúna no período de 2005 a 2013, por meio da aplicação de 10 indicadores apurados com base nas informações contidas nos relatórios financeiros emitidos pela respectiva instituição ao final de cada exercício.

Diante dos resultados referentes ao município em análise, verificou-se que o indicador de DCL apresentou índices superiores àqueles normalmente exigidos. Enquanto a legislação determina que o limite máximo atribuído a esse item é de 1,2 ou 120%, o município apresentou em 2006 e 2007, respectivamente, os valores de 1,49 (149%) e 1,33 (133%). Tal fato demonstra que apenas no primeiro mandato houve descumprimento da Resolução 40/2001, apesar disso nesse mesmo período o município apresentou-se superavitário.

Em relação as despesas com pessoal, percebe-se que houve infração das exigências legais preestabelecidas, sendo que o percentual mais representativo foi identificado em 2013 (terceiro mandato) cujo valor correspondeu a 68%. Nos anos de 2008 e 2011, o índice da DP foi equivalente a 53%, indicando que houve o cumprimento do limite legal (54%) apenas nesse período. No entanto, em nenhum momento o limite prudencial (51,3%) foi acatado. Sendo assim, pode-se inferir que as vedações e penalidades aplicadas a tais descumprimentos não apresentaram êxito, tendo em vista que a elevação dos gastos com pessoal repercutiu nos demais períodos.

Os Restos a pagar respeitaram as disposições estabelecidas na legislação, apesar de que em alguns períodos os seus valores tenham superados as correspondentes disponibilidades financeiras existentes. No entanto, os períodos adjacentes ao ano de 2012 apresentaram níveis significantes: o índice de 1,31 em 2010; 1,49 em 2011; e 1,69 em 2013. O indicador reduziu em 2012 para 0,49 (em conformidade com a lei). Nota-se que no período equivalente a quatro anos apenas no ano que realmente é exigido o devido cumprimento (2012), o índice apresentou-se favorável e rompeu o cenário negativo que vinha sendo evidenciado, retornando a mesma situação no período seguinte (2013). Contudo, destaca-se que os restos a pagar representaram até 8% das despesas orçamentárias totais, indicando uma pequena

participação no montante das despesas e por isso não são considerados muito representativos, apesar de terem apresentado índices elevados em determinados anos.

Também foi identificada a obediência dos termos legais sob o aspecto referente a amortização e encargos da dívida. Foram exibidos índices bem inferiores aos normalmente exigidos (11,5%), o que pode-se inferir que poderia haver um comprometimento maior desse indicador tendo em vista a sua finalidade de saldar a dívida. Esse entrave pode ser justificado pelo fato de destinar-se uma maior quantidade de recursos provenientes da RCL à outros itens como, por exemplo, as despesas com pessoal que apresentaram índices bastante significativos.

Os indicadores que descumpriram as implicações demarcadas na norma foram as Despesas com Pessoal e a Dívida Consolidada Líquida. Esse aspecto, corrobora com as afirmações expostas por alguns autores quando retratam que ambos representam os principais indicadores da gestão pública e exibem um maior destaque quando se refere aos gastos públicos. Em suma, são índices que exigem dos gestores públicos mais cautela.

Nesse sentido, considera-se que, apesar do segundo mandato (2009/2012) ter apresentado um quadro de mudanças na gestão do município, tal fato não comprometeu de forma significativa o comportamento das finanças públicas do município. Nesse período a maioria dos indicadores se comportaram em níveis similares e alguns deles, principalmente no que se refere ao endividamento (DCL) obteve destaque; tendo em vista que, nos outros mandatos analisados, esse item apresentou-se mais comprometido no primeiro cujo período correspondeu de 2005 a 2008.

Sugere-se que pesquisas futuras sejam desenvolvidas a partir do uso dos indicadores do modelo em um contexto de municípios mais amplo, ou seja, ao invés do estudo em um único município ampliar a amostra. Para além disso, sugere-se ainda consultar especialistas da área pública acerca do peso (importância) dos indicadores de modo a minimizar um pouco da subjetividade quando da escolha de variáveis-chave para avaliar a gestão fiscal municipal.

REFERÊNCIAS

- ALBUQUERQUE, Francisco Lamark Pereira. **Uma análise da inscrição de restos a pagar no município de Sousa-PB nos períodos de 1998 a 2007**. 2008. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis). Centro de Ciências Jurídicas e Sociais, Universidade Federal de Campina Grande, Sousa.
- ALMEIDA, Mário Sergio de. **Estudo dos indicadores orçamentários de sustentabilidade: Prefeitura municipal de Curitiba**. 2008. Monografia (Especialização em Contabilidade e Finanças). Universidade Federal do Paraná, Curitiba.
- ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**. 3 ed. 3. reimpr. São Paulo, Atlas, 2010.
- ANTUNES, Marcos David de Paula; COSTA JUNIOR, Nilo Sérgio Bruno da; OLIVEIRA, Robson Ramos. **Lei de Responsabilidade Fiscal: Uma análise sobre a despesa com pessoal na região Sudeste**. Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia. 2012.
- BARACHO, Maria Amarante Pastor. **A importância da gestão de contas públicas municipais sob as premissas da governance e accountability**. Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, v. 34, n 1, p. 129-161, jan/mar. 2000.
- 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, Brasília, 23 de março de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm> Acesso em: 29 mai. 2014.
- _____. Lei nº 101, de 04 de maio de 2000. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 04 de maio de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm> Acesso em: 29 mai. 2014.
- _____. Constituição Federal, 05 de outubro de 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 29 mai. 2014.
- _____. NBC T 16.1. **Norma Brasileira de Contabilidade. Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação**. Conselho Federal de Contabilidade. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf> Acesso em: 14 ago. 2014.
- _____. Resolução Nº 40, de 2001, Senado Federal. **Dispõe sobre os limites globais para o montante da dívida pública consolidada e da dívida pública mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios**. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/gfm/legislacao/RS_40_2001.pdf>. Acesso em: 18 fev. 2015.
- _____. Resolução Nº 43, de 2001, Senado Federal. **Dispõe sobre as operações de crédito interno e externo dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, inclusive concessão de garantias, seus limites e condições de autorização e dá outras providências**. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaTextIntegral.action?id=242474&norma=234195>>. Acesso em: 18 fev. 2015.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. **Reforma do Estado para a Cidadania: A Reforma Gerencial Brasileira na Perspectiva Internacional**. Ed. 34. São Paulo; Brasília: ENAP, 1998. Disponível em:

<<http://books.google.com.br/books?id=BG-QehP4dxMC&printsec=frontcover&dq=inauthor:%22Luiz+Carlos+Bresser+Pereira%22&hl=pt BR&sa=X&sa=kRj6UHNDs7MsQSmrYLwAw&ved=0CCIQ6AEwAQ#v=onepage&q&f=false>> Acesso em: 23 ago. 2014.

CALDAS, Eduardo de Lima. **Indicadores municipais de arrecadação**. Ed. Fundação Perseu Abramo. 2006.

CAMPOS, Anna Maria. **Accountability: Quando poderemos traduzi-la para o português?** Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 24, n. 2, p. 30-50, fev./abr. 1990.

CAMPOS, Octávio Valente. **Análise do endividamento dos estados brasileiros, períodos de 2005 e 2006**. In: XV Congresso Brasileiro de Custos, Curitiba-PR, 2008.

CARLOS, Flávio Alves; LOPES, Jorge Expedito de Gusmão; PEDERNEIRAS, Marcleide Maria Macedo; AMARO, Rodrigo Gayger; RIBEIRO FILHO, José Francisco. **Uma discussão sobre a criação de indicadores de transparência na gestão pública federal como suporte ao ciclo da política pública**. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (Online), Rio de Janeiro, v. 13, n. 2, maio/ago. 2008.

CARVALHO, Deusvaldo. **Orçamento e Contabilidade Pública**. 6 ed. Rio de Janeiro, Elsevier, 2014.

CRUZ, Cláudia Ferreira da; FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa. **Transparência na elaboração, execução e prestação de contas do orçamento municipal: Um estudo em um município brasileiro**. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, Rio de Janeiro, v. 13, n. 2, maio/ago, 2008.

COSTA, José Isidoro de Freitas; TRAVASSOS, Silvana Karina de Melo; LIBONATI, Jeronymo José; RIBEIRO FILHO, José Francisco. **Regime de competência aplicado ao setor público: Análise no reconhecimento dos restos a pagar não processados e despesas de exercícios anteriores dos municípios brasileiros**. Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos, 10(3): 240-253, julho/setembro, 2013.

DANTAS, José Alves; ZENDERSKY, Humberto Carlos; SANTOS, Sérgio Carlos dos; NIYAMA, Jorge Katsumi. **A dualidade entre os benefícios do disclosure e a relutância das organizações em aumentar o grau de evidenciação**. E & G Economia e Gestão, Belo Horizonte, v. 5, n. 11, p. 56-76, dez. 2005.

FIORAVANTE, Dea Guerra; PINHEIRO, Maurício M. Saboya; VIEIRA, Roberta da Silva. **Lei de responsabilidade fiscal e finanças municipais: Impactos sobre despesas com pessoal e endividamento**. 2006. 31f. Texto para Discussão nº 1.223 – IPEA, Brasília. <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_1223.pdf> Acesso em: 23 ago. 2014.

FONSECA, Aline Mary; SPECHT, José Renato Machado; ANDRADE, Julio Cesar de Oliveira Sampaio; OKAZAKI, Thalita M. Sugisawa. **Os Indicadores do Desenvolvimento Sustentável para a Formulação de Políticas Públicas na Visão do Estado**, Sociedade Civil e Empresas Privadas: Complementares ou Antagônicos? Disponível em: <http://www.unifae.br/publicacoes/pdf/IIseminario/pdf_indicadores/indicadores_01.pdf> Acesso: 17 de mar. 2015.

FREIRE, Fátima de Souza; FREIRE FILHO, Raimundo. **Análise do endividamento dos estados brasileiros período de 2000 a 2004**. XIII Congresso Brasileiro de Custos, Belo Horizonte – MG, 2006.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2009.

GAPINSKI, Irineu; CLEMENTE, Ademir; TAFFAREL, Marinês; GERIGK, Willson. **O impacto da LRF no desempenho financeiro dos municípios de médio porte do sul do Brasil**. 2010. Anais do Congresso Internacional de Administração, Ponta Grossa, PR, Brasil, 2010.

GERIGK, Willson; CLEMENTE, Ademir. **Influência da LRF sobre a gestão financeira**: Espaço de manobra dos municípios paranaenses extremamente pequenos. Revista de Administração Contemporânea. Vol. 15, n. 3, Curitiba, Maio/jun. 2011.

GERIGK, Willson; CLEMENTE, Ademir; TAFFAREL, Marines. **O impacto da lei de responsabilidade fiscal sobre a gestão financeira municipal**. Revista Eletrônica de Ciência Administrativa/ Faculdade Cenecista de Campo Largo. Campo Largo-PR, v. 10, n. 1, p. 64-83, maio/ 2011.

_____. **A gestão financeira das receitas públicas orçamentárias nos municípios brasileiros de porte médio diante da LRF**. Anais do Congresso Internacional de Administração, Ponta Grossa, PR, Brasil, 2010.

GIUBERTI, Ana Carolina. **Lei de Responsabilidade Fiscal**: Efeitos sobre o Gasto com Pessoal dos Municípios Brasileiros. Brasília: ESAF, 2005. 46p. Monografia premiada com 2º lugar no X Prêmio Tesouro Nacional - 2005. Lei de Responsabilidade Fiscal. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XPremio/lrf/2lrfXTN/2premio_lrf.pdf> Acesso em: 23 de ago. 2014.

GOMES FILHO, Adhemar Bento. **O desafio de implementar uma gestão pública transparente**. In: X Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Santiago, Chile, 18-21 Oct. 2005.

HARADA, Kiyoshi. **Lei de responsabilidade fiscal – 10 anos**. Revista TCMRJ, n. 45, 2010. Acesso 26/01/2015.

IBGE. **Informações Completas do Município de Uiraúna-Paraíba**. Censo de 2010. Disponível em: <<http://cidades.ibge.gov.br/xtras/perfil.php?lang=&codmun=251690&search=||jnfogr%E1ficos:-informa%E7%F5es-completas>>. Acesso em 03 de agosto de 2014.

KAYANO, Jorge; CALDAS, Eduardo de Lima. **Indicadores para o diálogo**. Texto de apoio da oficina 2, série indicadores, número 8. GT indicadores, Plataforma Contrapartes Novib. São Paulo, Outubro, 2002.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade pública: integrando União, Estados e Municípios (Siaf e Siafem)**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

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. GES – v. 3, n. 5, jan/jun. 2009 CEPEAD/ FACE/ UFMG.

LOPREATO, Francisco Luiz. **O endividamento dos governos estaduais nos anos 90.** Texto para Discussão. IE/UNICAMP, Campinas, n. 94, mar. 2000.

MAGALHÃES, Elizete Aparecida de; FARONI, Walmer; MAGALHÃES, Elenice Maria de; SILVEIRA, Suely de Fátima Ramos. **A influência da lei de responsabilidade fiscal (LRF) na tomada de decisão pelos gestores públicos municipais.** Contabilidade Vista & Revista. Belo Horizonte: v. 16, n.3, p. 9-26, dez. 2005.

MARCOLIN, Rejane Viana Sales. **Efeitos da responsabilidade fiscal na qualidade da gestão fiscal do município de Alagoinhas-BA no período de 2001/2010.** Dissertação (Mestrado em Administração), Universidade de Salvador, Salvador, 2012.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica.** 7. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

MELLO, Gilmar Ribeiro de; MACEDO, Fabricio de Queiroz; TAVARES FILHO, Francisco; SLOMSKI, Valmor. **Identificando o endividamento dos estados brasileiros: Uma proposta através da análise discriminante.** Enfoque Reflexão Contábil, vol. 25, n. 1, na/abr, 2006.

MELLO, Gilmar Ribeiro de; SLOMSKI, Valmor. **O endividamento dos estados brasileiros: Verificação da situação utilizando a análise multivariada de dados.** Contabilidade Vista & Revista, v. 19, n. 1, p. 11-35, jan./mar. 2008.

NUNES, Gissele Souza De Franceschi; SANTOS, Vanessa dos; FARIAS, Sueli; SOARES, Sandro Vieira; LUNKES, Rogério João. **Análise dos instrumentos de transparência contidos na lei de responsabilidade fiscal nos municípios da região sul.** Revista Ambiente Contábil. UFRN, Natal-RN. v. 5, n.2, p. 128-150, jul./dez. 2013.

OLIVEIRA, Elyrouse Cavalcante de. **Um estudo sobre a utilização do orçamento participativo como instrumento de maior compreensibilidade dos informes contábeis pela população: o caso da Prefeitura de Maceió/AL.** 2007. 142f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis. UnB/UFPB/UFPE/UFRN, Recife, 2007.

PAGLIARUSSI, Marcelo Sanches; NOSSA, Valcemiro; LOPES, Venina de Almeida. **A influência do plano plurianual nos indicadores de execução: Um estudo exploratório na prefeitura de Vitória.** Revista de Gestão USP, São Paulo, v. 12, n. 3, p. 29-45, jul/set., 2005.

PELLEGRINI, Josué Alfredo. **Indicadores de Dívida Pública e Política Fiscal Recente.** Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/Senado, out./2013 (Texto para Discussão nº 140). Disponível em: < <http://www12.senado.gov.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-140-indicadores-de-divida-publica-e-politica-fiscal-recente> > Acesso em 17 fev. 2015.

PEREIRA, Cesár A. Guimarães. **O endividamento público na lei de responsabilidade fiscal.** Revista Diálogo Jurídico, nº 10, Salvador - BA, 2002.

PINHO, José Antonio Gomes de; SACRAMENTO, Ana Rita Silva. **Accountability: já podemos traduzi-la para o português?** Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 43, n. 6, p. 1343-1368, nov./dez. 2009.

RIBEIRO, Clarice Pereira de Paiva; ABRANTES, Luiz Antônio; PEREIRA, Alana Deusilan Sester. **O impacto da LRF sobre a gestão dos municípios do estado de Minas Gerais: Análise dos indicadores de desempenho no período de 1998 a 2007.** XXXV Encontro da ANPAD, Rio de Janeiro - RJ, 2011.

ROGERS, Pablo; SENA, Ludiany Barbosa. **Análise agregada dos municípios mineiros de grande porte quanto à adequação a lei de responsabilidade fiscal (LRF).** Revista contemporânea de contabilidade, ano 04, v.1, n. 8, p. 99-119, jul./dez., 2007.

SANTOS, Geovane Camilo dos; ANDRADE, Sandro Ângelo de. **Análise por meio de indicadores patrimoniais, financeiros e orçamentários da prefeitura de Patos de Minas.** Revista de Auditoria Governança e Contabilidade, v.1, n.2, p. 22-36, 2013.

Secretaria do Tesouro Nacional – STN. **Sistema de Coleta de Dados Contábeis – SISTN.** Disponível em: < https://www.contaspublicas.caixa.gov.br/sistncon_internet/index.jsp>. Acesso em 16 de fevereiro de 2015.

_____. **Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro – SICONFI.** Disponível em: <https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf>. Acesso em 16 de fevereiro de 2015.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública.** 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

_____. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA, Maurício Corrêa da. **Uma abordagem dos reflexos contábeis decorrentes do cancelamento das despesas públicas dos restos a pagar da união (1999-2003).** Revista de Contabilidade & Finanças, vol. 18, nº 43, jan/abr, São Paulo, 2007.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública: de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (IPSASB/IFAC/CFC).** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SOARES, Cristiano Sausen; FLORES, Sílvia Amélia Mendonça; CORONEL, Daniel Arruda. **O comportamento da receita pública municipal: Um estudo de caso no município de Santa Maria (RS).** Editora Unijuí, ano 12, n. 25, p. 312-338, jan./ mar. 2014.

SOUZA, Ana Cecília de. **Restos a Pagar: a última fronteira da transparência.** Revista TCE-RJ, 5(1-2):68-83, 2010. Disponível em: < file:///C:/Users/STI/Downloads/SinteseVol5-Num1-2-Jul-Dez2010.pdf>. Acesso em: 16 de mar. 2015.

TREVISAN, Ronie; LÖBLER, Mauri Leodir; VISENTINI, Monize Sâmara; COELHO, Mary Cristine; GRABNER, Selia. **Criação de um modelo de indicadores contábeis para avaliar a gestão financeiras em prefeituras municipais.** Pensar Contábil, Conselho Regional de Contabilidade do RJ, Rio de Janeiro, v. 11, n. 43, p. 24 – 34, jan/mar, 2009.

UIRAÚNA. **Dados do Município.** Disponível em: <<http://uiraua.pb.gov.br/uiraua>> Acesso em 06 de agosto de 2014

ZUCATTO, Luis Carlos; SARTOR, Ulliana M.; BEBER, Sedinei; WEBER, Rudi. **Proposição de indicadores de desempenho na gestão pública.** In: XV Congresso Brasileiro de Custos – 2008. Curitiba-PR. v. 9, n. 16, 2º semestre de 2009, Porto Alegre.

ZUCCOLOTTO, Robson; RIBEIRO, Clarice Pereira de Paiva; ABRANTES, Luiz Antonio. **O comportamento das finanças públicas municipais nas capitais dos estados brasileiros.** Curitiba, UEM-Paraná, v. 28, n.1, p. 54-69, jan./abr. 2009.

APÊNDICE A – Informações e Dados Anuais

ANO	Receita Corrente	Deduções da Receita Corrente	RCL	Receita Total
2005	8.267.783,97	713.009,75	7.554.774,22	8.262.360,45
2006	9.288.978,07	754.711,14	8.534.266,93	9.541.286,93
2007	12.725.373,61	3.775.839,28	8.949.534,33	10.625.020,33
2008	13.837.909,34	1.511.110,10	12.326.799,24	13.287.049,24
2009	14.278.947,64	1.601.078,34	12.677.869,30	13.197.379,50
2010	16.185.632,63	1.755.661,70	14.429.970,93	16.714.198,02
2011	20.218.212,91	2.113.285,32	18.104.927,59	21.579.574,69
2012	21.448.106,85	2.215.302,22	19.232.804,63	20.932.671,10
2013	23.927.884,89	2.418.018,75	21.509.866,14	24.133.099,96

ANO	Despesa Corrente	Despesa Orçamentária Total	Despesa com Pessoal	Disponibilidades de Caixa
2005	7.104.268,78	8.229.001,87	4.913.281,36	264.195,23
2006	8.241.320,16	9.528.763,22	4.721.892,22	501.245,21
2007	8.427.184,92	10.252.530,06	5.758.032,75	1.294.153,32
2008	10.039.358,46	12.640.038,77	6.564.326,29	1.000.356,11
2009	10.909.778,08	12.699.261,84	8.221.888,97	827.343,25
2010	14.240.228,98	17.332.470,88	8.974.592,37	887.534,81
2011	17.595.151,28	19.756.733,37	9.577.799,45	979.814,22
2012	17.938.274,83	20.536.069,65	10.956.648,17	806.732,90
2013	20.753.140,84	22.767.120,04	14.660.897,52	1.011.679,67

ANO	Amortização da dívida	Dívida Flutuante (Passivo Financeiro)	Dívida Consolidada (Passivo não Financeiro)	Dívida Consolidada Líquida
2005	249.169,05	415.051,98	0	0,00
2006	294.892,76	639.578,25	13.220.056,50	12.718.811,29
2007	434.252,82	1.059.996,09	13.220.056,50	11.925.903,18
2008	565.693,41	905.104,58	13.220.056,20	12.219.700,09
2009	566.983,91	759.457,17	13.220.056,20	12.392.712,95
2010	670.641,60	1.772.880,62	13.220.056,50	12.332.521,69

2011	739.266,19	2.407.389,43	12.542.151,89	11.562.337,67
2012	846.310,97	1.392.617,84	14.340.234,22	13.533.501,32
2013	918.430,98	2.644.013,43	19.517.511,28	18.505.831,61

ANO	Operações de Crédito	Restos a Pagar	Saldo Orçamentário	Dívida Total
2005	0	136.550,57	33.358,58	415.051,98
2006	0,00	374.442,95	12.523,71	13.859.634,75
2007	0,00	748.113,35	372.490,27	14.280.052,59
2008	0,00	198.484,29	647.010,47	14.125.160,78
2009	0,00	245.813,37	498.117,66	13.979.513,37
2010	0,00	1.164.417,76	-618.272,86	14.992.937,12
2011	0,00	1.461.693,81	1.822.841,32	14.949.541,32
2012	0,00	395.380,97	396.601,45	15.732.852,06
2013	0,00	1.708.570,77	1.365.979,92	22.161.524,71

ANO	Encargos da Dívida Consolidada
2005	27.171,42
2006	12.550,00
2007	0
2008	13.223,40
2009	19.617,07
2010	1.043,33
2011	15.791,88
2012	40.809,99
2013	36.836,83

APÊNDICE B – Indicadores

ANO	IND 1	IND 2	IND 3
	DC/RCL	DCL / RCL	EDC / RCL
2005	0,00	0,00	0,004
2006	1,55	1,49	0,001
2007	1,48	1,33	0,000
2008	1,07	0,99	0,001
2009	1,04	0,98	0,002
2010	0,92	0,85	0,000
2011	0,69	0,64	0,001
2012	0,75	0,70	0,002
2013	0,91	0,86	0,002

ANO	IND 4	IND 5	IND 6
	Operações de crédito/RCL	Amortizações e encargos/RCL	Restos a pagar/Despesa orçamentária total
2005	0	0,04	0,02
2006	0	0,04	0,04
2007	0	0,05	0,07
2008	0	0,05	0,02
2009	0	0,05	0,02
2010	0	0,05	0,07
2011	0	0,04	0,07
2012	0	0,05	0,02
2013	0	0,04	0,08

ANO	IND 7	IND 8	IND 9
	Restos a pagar/Disponibilidade de Caixa	Despesa com pessoal total/RCL	SO/RT
2005	0,52	0,65	0,004
2006	0,75	0,55	0,001
2007	0,58	0,64	0,035
2008	0,20	0,53	0,049
2009	0,30	0,65	0,038
2010	1,31	0,62	-0,037

2011	1,49	0,53	0,084
2012	0,49	0,57	0,019
2013	1,69	0,68	0,057

ANO	IND 10	IND 11
	DT/RO	(ED + AD) / RT
2005	0,05	0,03
2006	1,45	0,03
2007	1,34	0,04
2008	1,06	0,04
2009	1,06	0,04
2010	0,90	0,04
2011	0,69	0,03
2012	0,75	0,04
2013	0,92	0,04