



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAIBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE FINANÇAS E CONTABILIDADE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**



BRUNO CAMPOS DA SILVA

**CARACTERÍSTICAS DETERMINANTES DAS FINANÇAS PÚBLICAS QUE
RESULTAM EM UM DESEMPENHO EFICIENTE DOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO
METROPOLITANA DE JOÃO PESSOA.**

**JOÃO PESSOA
2018**

BRUNO CAMPOS DA SILVA

**CARACTERÍSTICAS DETERMINANTES DAS FINANÇAS PÚBLICAS QUE
RESULTAM EM UM DESEMPENHO EFICIENTE DOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO
METROPOLITANA DE JOÃO PESSOA.**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis, do Departamento de Finanças e Contabilidade, do Centro de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal da Paraíba, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Professora Ma.Ana Karla de Lucena Justino Gomes.

**JOÃO PESSOA
2018**

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

S586c Silva, Bruno Campos da.

Características determinantes das finanças públicas que resultam em um desempenho eficiente dos municípios da Região Metropolitana de João Pessoa / Bruno Campos da Silva. – João Pessoa, 2018.
45f.: il.

Orientador(a): Profª Msc. Ana Karla de Lucena Justino Gomes.
Trabalho de Conclusão de Curso (Ciências Contábeis) – UFPB/CCSA.

1. Orçamento público. 2. Análise dos governos locais em aspectos financeiros. 3. Desempenho e qualidade do serviço público. I. Título.

UFPB/CCSA/BS

CDU:657(043.2)

BRUNO CAMPOS DA SILVA

**CARACTERÍSTICAS DETERMINANTES DAS FINANÇAS PÚBLICAS QUE
RESULTAM EM UM DESEMPENHO EFICIENTE DOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO
METROPOLITANA DE JOÃO PESSOA.**

Esta monografia foi julgada adequada para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada em sua forma final pela Banca Examinadora designada pela Coordenação do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba.

BANCA EXAMINADORA

Ana Karla de Lucena Justino Gomes

Presidente: Professor(a). MS. Ana Karla de Lucena Justino Gomes...(Orientadora)

Instituição: UFPB

Pedro Sabino de Farias Neto

Membro: Professor(a). Dr(a) Pedro Sabino de Farias Neto...(Membro)

Instituição: UFPB

Risolene Alves de Maceha Araújo

Membro: Professor(a). MS. Risolene Alves de Maceha Araújo...(Membro)

Instituição: UFPB

João Pessoa, 05 de Junho de 2018.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por ter me abençoado, me dado forças e plena capacidade para poder desenvolver e concluir o presente trabalho.

Agradeço a todos os professores da UFPB que me passaram os conhecimentos necessários para que eu pudesse desenvolver uma pesquisa como essa, e em acréscimo conhecimentos que levarei para toda minha vida profissional e também pessoal.

Agradeço a minha orientadora Professora Ma. Ana Karla de Lucena Justino Gomes por todos os direcionamentos, por toda paciência, incentivo e dedicação que teve no auxílio dado a mim durante a construção desse trabalho.

A todos da minha turma de graduação. A todos os amigos que dessa Universidade se originaram. Aos colegas inseparáveis, Rodolfo Honorato e Wenderson Gomes.

Agradeço a minha família, principalmente meus pais Edmilson da Mota Campos e Josélia da Silva Campos por sempre me apoiarem em todas as decisões da minha vida, e minha irmã Bruna Campos da Silva que sempre cuidou de mim desde que éramos crianças.

Agradeço também à minha Namorada Laís Alves Benício dos Santos que durante toda construção desse trabalho me apoiou e me incentivou com todo seu carinho e atenção.

“Só se pode alcançar um grande êxito quando nos mantemos
fiéis a nós mesmos.”

Friedrich Nietzsche

RESUMO

Sabe-se que são muitas as dificuldades enfrentadas pelos governos brasileiros no que diz respeito à promoção de serviços aceitáveis e execução de políticas públicas, partindo do entendimento sobre essas dificuldades o objetivo geral proposto no presente estudo buscou investigar quais são as características presentes nas finanças públicas que resultam em um desempenho mais ou menos eficiente dos municípios no cumprimento de suas funções. Os objetivos específicos do trabalho foram identificar indicadores relevantes e desenvolvê-los, utilizá-los com objetivo de encontrar relações entre eles e as características demográficas e econômicas dos municípios analisados. A amostra escolhida para o presente estudo foram os municípios participantes da Região Metropolitana de João Pessoa, e é justificada pelo motivo de os municípios se situarem no mesmo estado e região, e conseqüentemente estarem sujeitos a semelhantes condições geográficas e legislações, e em acréscimo possuem diferentes características tanto em aspectos econômicos quanto sociais como o PIB *per capita* e o IDHM. Foram utilizados indicadores contábeis aplicáveis a demonstrações contábeis de órgãos do setor público, assim como acontece em instituições privadas. Os modelos construídos para análise das tendências e também dos coeficientes de explicação foi o software Excel. Com relação aos resultados algumas características dos municípios analisados se destacaram, a saber, que: (i) para se obter um bom nível em relação aos serviços disponibilizados se faz necessária uma boa quantidade de recursos que possam ser aplicados; (ii) O ISSQN (Impostos sobre serviço de qualquer natureza) representa a maior parte dos recursos arrecadados de impostos sobre propriedade; e (iii) a avaliação da dependência dos governos locais em contra ponto a outro órgão público, nesse contexto a União ou o Estado, que revelou uma grande dependência de transferências intergovernamentais.

Palavras chave: Orçamento público. Análise dos governos locais em aspectos financeiros. Desempenho e qualidade do serviço público.

ABSTRACT

It is known that there are many difficulties faced by Brazilian governments regarding the promotion of acceptable services and implementation of public policies, based on the understanding of these difficulties the general objective proposed in the present study sought to investigate what are the characteristics present in public finances which result in a more or less efficient performance of counties in the performance of their duties. The specific objectives of the study were to identify relevant indicators and to develop them, to use them in order to find relationships between them and the demographic and economic characteristics of the analyzed counties. The sample chosen for the present study were the participating counties of the Metropolitan Region of João Pessoa, and is justified on the grounds that the counties are located in the same state and region, and consequently are subject to similar geographical conditions and legislation, and in addition have different characteristics both in economic and social aspects such as PIB *per capita* and the IDHM. Accounting indicators applicable to accounting statements of public sector bodies were used, as is the case with private institutions. The models constructed to analyze the trends and also the coefficients of explanation were the Excel software. Regarding the results, some characteristics of the counties analyzed were highlighted: (i) in order to obtain a good level in relation to the services provided, a good amount of resources is required that can be applied; (ii) ISSQN (Impostos Sobre Serviços de Qualquer Natureza) represents most of the proceeds from property taxes; and (iii) evaluation of the dependence of local governments against another public agency, in this context, the Union or the State, which showed a great dependence on intergovernmental transfers.

Keywords: Public budget. Analysis of local governments in financial aspects. Quality of public service performance.

LISTA DE ABREVIATURAS

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE

CNM - CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE MUNICÍPIOS

CASP - CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

CPC - COMISSÃO DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

DCASP - DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

IBGE - INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA

ICMA - *INTERNATIONAL CITY/COUNTY MANAGEMENT ASSOCIATION*

IDHM - ÍNDICE DE DESENVOLVIMENTO HUMANO MUNICIPAL

LRF - LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

MCASP - MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

NBC - NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

PCASP - PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO

PNUD - PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO

RMJP - REGIÃO METROPOLITANA DE JOÃO PESSOA

STN - SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

ISSQN - IMPOSTOS SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 - Caracterização dos municípios com base no censo 2010.....	26
TABELA 2 - Indicadores e definição.....	27
TABELA 3 - PIB e receita <i>per capita</i>	29
TABELA 4 - Receita <i>per capita</i> e IDHM.....	31
TABELA 5 - Proporção de receitas fixas em relação à receita total.....	32
TABELA 6 - Proporção de receitas intergovernamentais em relação à receita total.....	34
TABELA 7 - Proporção de cada imposto arrecadado em relação à receita total.....	36
TABELA 8 - Despesa liquidada per capita e IDHM.....	37
TABELA 9 - Restos a pagar processados por despesa.....	38

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 - PIB <i>per capita</i> x receita per capita.....	30
GRÁFICO 2 - Receita <i>per capita</i> x IDHM.....	31
GRÁFICO 3 - Proporção de receitas fixas x IDHM.....	33
GRÁFICO 4 - Proporção de receitas intergovernamentais x IDHM.....	35
GRÁFICO 5 - Despesa Liquidada per capita x IDHM.....	37
GRÁFICO 6 - Restos a pagar processados por despesa liquidada x IDHM.....	39

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
1.1	Contextualização	12
1.2	Tema e problema da pesquisa	12
1.3	Objetivos	15
1.3.1	Objetivo Geral	15
1.3.2	Objetivos específicos	15
1.4	Justificativa	15
2	REFERENCIAL TEÓRICO	17
2.1	As informações contábeis	17
2.1.1	A contabilidade pública municipal	17
2.1.2	Principais normas da contabilidade pública	17
2.1.3	Balanço Orçamentário	18
2.1.4	Índices e indicadores contábeis	19
2.1.5	<i>International City/County Management Association – ICMA</i>	20
2.2	O Estado	21
2.3	Conceitos de eficiência	22
2.3.1	Desempenho na administração pública	22
3	ASPECTOS METODOLÓGICOS	25
3.1	Tipologia da pesquisa	25
3.2	Amostra	25
3.3	Tratamento e análise de dados	25
4	ANÁLISE DOS RESULTADOS	29
4.1	Receita <i>per capita</i>	29
4.2	Capacidade de Prover Serviços	30
4.3	Receitas Restritas	32
4.4	Receitas Intergovernamentais	33
4.5	Receitas de Impostos Sobre Propriedades	35
4.6	Serviços oferecidos em relação à despesa per capita	36
4.7	Restos a Pagar	38
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	40
	REFERÊNCIAS	43

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

As entidades do setor público em sua maioria têm como objetivo principal prestar serviços à sociedade, ao contrário das instituições privadas que tem por objetivo a obtenção de lucros e a geração de retorno aos seus investidores (SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL, 2017).

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP (2017), a busca pelas formas de avaliação do desempenho das entidades públicas pode ser feita de maneira parcial através da análise da situação de seu patrimônio, e também dos seus fluxos de caixa. Com essa finalidade o presente estudo se propôs a identificar quais características presentes nas finanças públicas resultam em um desempenho eficiente dos municípios da Região Metropolitana de João Pessoa-PB (RMJP) no cumprimento de suas atribuições para com a sociedade.

A lei que deu origem a regulamentação da RMJP foi a Lei complementar nº 59, de 30 de dezembro de 2003, alterada posteriormente pela lei complementar 93/2009. Segundo a referida Lei, a RMJP atualmente conta ao todo com 12 municípios, a saber: Bayeux, Cabedelo, Conde, Cruz do Espírito Santo, João Pessoa, Lucena, Rio Tinto, Pedras de Fogo, Santa Rita, Alhandra, Caaporã e Pitimbú (BRASIL, 2009). Após a criação da região metropolitana do Vale do Mamanguape instituída pela Lei complementar nº 116, de 21 de janeiro de 2013, o município de Mamanguape foi removido da RMJP (BRASIL, 2013).

1.2 Tema e problema da pesquisa

O princípio da eficiência está definido em lei para o setor público pela constituição federal em seu artigo 37, que define que as três esferas do poder público (União, Estados e Municípios) devem obedecer a alguns princípios, dentre eles o princípio da eficiência (BRASIL, 1988, p.47). De acordo com Pereira e Spink (2006), o princípio da eficiência da origem a produtividade da administração pública, de forma que exista uma boa destinação aos recursos públicos, esquivando-se assim de eventuais desperdícios de recursos e ineficiência.

Reduzir gastos e aumentar as vantagens geradas à sociedade é sinônimo de eficiência no setor público. Economias mais eficientes têm como objetivo o crescimento da capacidade de alocação de recursos financeiros e a diminuição do déficit econômico dispendo como ideia principal elevar, com o custo mais reduzido possível, os benefícios gerados para a sociedade, reduzindo os desperdícios ao máximo (MACHADO JÚNIOR; IRFFI; BENEGAS, 2011).

As entidades do setor público são diferentes das demais organizações por algumas características, sendo uma destas, a importância do orçamento público. A elaboração do orçamento anual é demandada pela constituição brasileira, em que deve ser aprovado pelo poder legislativo e divulgado à sociedade. Este orçamento, por sua vez, consiste no instrumento pelo qual a administração pública realiza as políticas públicas planejadas pelos gestores, as quais são divididas entre os órgãos responsáveis por sua execução a denominada classificação institucional. De acordo com Araújo e Arruda (2004) a classificação institucional trata-se de um instrumento que demonstra como os recursos públicos são distribuídos pelos órgãos responsáveis pela sua gerência e aplicação.

O orçamento público foi adotado pelo Brasil através da Lei 4.320/1964, que definiu as normas gerais para controle e elaboração dos balanços patrimoniais e orçamentos das entidades públicas. Em 4 de Maio de 2000, foi editada a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF, Lei Complementar 101/2000) estabelecendo normas de finanças públicas para a gestão fiscal das entidades públicas e as metas e limites para despesas e receitas.

Em seu artigo 1º, § 1º, a LRF afirma que para se obter uma boa gestão fiscal faz-se necessário possuir uma ação planejada e transparente, identificando e prevenindo possíveis riscos que resultem em um desequilíbrio nas contas públicas, e para isso é necessário cumprir metas e obedecer a limites relativos à renúncia de receitas e geração de despesas.

A Secretaria do Tesouro Nacional (STN), vinculada ao Ministério da Fazenda, foi o órgão responsável pela emissão do MCASP e também o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), que são os instrumentos, em nível nacional, que regulamentam e permitem o registro da aprovação do orçamento (BRASIL, 2017).

No MCASP é notado um enfoque pela legislação nos aspectos orçamentários em detrimento aos patrimoniais. O presente trabalho adotou também

esse enfoque nos aspectos orçamentários, tendo como objetivo analisar informações contidas nos balanços orçamentários da RMJP.

O objetivo da contabilidade aplicada ao setor público (CASP) é fornecer as informações sobre os resultados obtidos aos seus usuários, além de outras informações de natureza orçamentária, econômica, financeira e patrimonial, dando auxílio no processo de tomada de decisão, ajudando no processo de transparência e adequada prestação de contas (BRASIL, 2017). Para tanto o MCASP em sua Parte V contextualiza as denominadas Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP), as quais têm como objetivo a padronização, estruturação, além de definições dos elementos componentes das DCASP.

Dentre as seis demonstrações contábeis enumeradas ao setor público pela Lei 4320/1964, exigidas pela NBC T 16.6 e também exigidas pela Lei 101/2000 está o Balanço Orçamentário, que é o meio utilizado para demonstrar se as finanças públicas estão em conformidade com os dispositivos legais. Esse demonstrativo é responsável pela apresentação das receitas e despesas previstas *versus* às realizadas. O Balanço Orçamentário é composto pelo quadro principal, quadro da execução dos restos a pagar não processados e quadro da execução dos restos a pagar processados (BRASIL, 2017).

De acordo com Pereira (1996), a ineficiência e baixa qualidade do serviço público se originam a partir da União, o que demonstra a falta de políticas objetivas e transparentes para os serviços públicos. Além disso, o sistema público brasileiro é muito burocrático, contudo, esse modelo de sistema já foi superado e vem sendo abandonado em todo mundo a favor de uma administração pública com cunho gerencial, preocupada com eficiência, desempenho, o controle de resultados e voltada ao atendimento do principal cliente desses serviços, os cidadãos. Essa ineficiência originada da União se reflete nos estados e conseqüentemente nos municípios da RMJP, que são o objeto de estudo desse trabalho.

Uma forma de buscar avaliar o desempenho da administração pública é utilizar indicadores contábeis, o que possibilita a comparação de dados de períodos passados e fazer previsões para períodos futuros, ressaltando a ideia de que os índices apresentam a relação entre as contas contidas nas demonstrações financeiras, destacando a situação econômico-financeira das organizações (MATARAZZO, 2008).

Indicadores são utilizados como medidas de desempenho nas organizações privadas, mas se utilizadas da maneira correta são extremamente úteis para análise do desempenho das organizações na esfera pública, não só na esfera financeira como também seu desempenho relacionado ao atendimento de seus objetivos, entre eles a geração de benefícios para sociedade.

Com a finalidade de descobrir relações entre a qualidade dos serviços oferecidos e a composição das finanças públicas, podendo ajudar as entidades a evoluírem para formas mais eficientes de gestão, com uma melhor prestação de serviços e com gastos mais prudentes, surge o seguinte problema de pesquisa: **Quais são as características das finanças públicas que resultam em um desempenho eficiente dos municípios da Região Metropolitana de João Pessoa no cumprimento de suas atribuições?**

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo Geral

Este estudo tem como objetivo geral verificar quais são as características das finanças públicas que resultam em um desempenho eficiente dos municípios no cumprimento de suas atribuições.

1.3.2 Objetivos específicos

Para alcançar o objetivo geral desse trabalho, foram propostos os seguintes objetivos específicos:

Propor indicadores que possibilitem medir o desempenho dos municípios no cumprimento de suas atribuições;

Identificar entre os indicadores propostos os mais adequados à realidade dos municípios da RMJP;

Relacionar os indicadores escolhidos com as características econômicas e demográficas dos municípios da RMJP.

1.4 Justificativa

A análise elaborada neste trabalho é relevante pelo fato de que na medida em que se definem e avaliam indicadores, se possibilita um tratamento mensurável de questões importantes como a saúde, educação e bem-estar público, que são normalmente analisados de forma subjetiva.

Além disso, buscar extrair informações relevantes em dados contidos em demonstrações públicas, analogamente ao que acontece com as demonstrações nas entidades privadas com o uso de indicadores, dados e informações que podem auxiliar em obter desempenho, e auxiliar o Estado numa melhor gestão dos recursos. Pela diversidade e complexidade dessas questões relacionadas à gestão pública, a possibilidade de mensuração das variáveis pode tornar a avaliação da atuação do Estado uma tarefa mais simples.

As informações que serão geradas pelo presente estudo também têm relação forte com a abertura de opções pelas quais a sociedade poderá de fato analisar o desempenho da administração pública. Por esse motivo, Nogueira (2004) afirma que tal abertura pode ampliar a comunicação entre o Estado e os cidadãos, e gerar melhores padrões e medidas para embasar tomadas de decisões.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este referencial está formado pelas informações contábeis, o Estado e Conceitos de eficiência.

2.1 As informações contábeis

2.1.1 A contabilidade pública municipal

A contabilidade é o meio pelo qual os gestores encontram informações importantes a respeito dos municípios, entre essas informações estão os orçamentos aprovados de cada ano (receitas e despesas previstas e realizadas), informações sobre o patrimônio (Imobilizados, móveis e imóveis), direitos (valores a receber) e obrigações (valores a pagar) do município.

A CNM (2012) assinala a importância que existe para um gestor, ao assumir seu mandato, avaliar através dos dados contidos nas demonstrações contábeis como está a situação econômica e financeira do seu município. Através das informações contidas nos relatórios contábeis é que o gestor poderá definir a limitação do seu poder de atuação. Essa limitação se dá em virtude de compromissos já assumidos em mandatos anteriores, além dos limites fiscais que definem se há recursos suficientes para executar suas promessas de campanha.

Os usuários da contabilidade pública são a própria administração pública para fins de controles internos, o Tribunal de Contas para fins de fiscalização e a sociedade para fins de prestação de contas sobre a aplicação dos recursos públicos.

2.1.2 Principais normas da contabilidade pública

De acordo com a CNM (2012), o marco regulatório da contabilidade pública foi no ano de 1964 com a criação da Lei 4320/1964. Esta, por sua vez, estabelece as regras a serem utilizadas na composição e elaboração dos relatórios contábeis para o setor público.

Em 2000 foi publicada a Lei 101/2000 conhecida como LRF, que por sua vez, tornou-se um instrumento regulador das contas públicas no Brasil. Ela é sustentada por quatro vertentes sendo elas: planejamento, transparência, controle e responsabilidade.

De acordo com Baquero (2003), a ajuda doada com objetivo de fortalecer a democracia tem se direcionado a origem de uma força para defesa da participação do cidadão nos processos políticos e avaliação dos gestores públicos. A LRF foi

desenvolvida nesse sentido, uma vez que com seu advento a transparência na gestão fiscal dos municípios tem sido bastante aprimorada.

Segundo Vignoli (2002), o entendimento real sobre a gestão fiscal é introduzido no Brasil através da LRF. Segundo o mesmo autor o Brasil evoluiu com grandes melhorias na administração de suas finanças públicas e obteve um elevado grau de transparência fiscal em que a LRF foi considerada o grande marco responsável por essa evolução.

As normas editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e obrigatórias desde 2010 são denominadas de NBCASP (Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público). As NBCASP são responsáveis por trazerem os conhecimentos necessários sobre conceitos e procedimentos exigidos na contabilidade pública municipal.

O MCASP de acordo com a CNM (2002) foi criado com a finalidade de auxiliar na convergência e padronização da contabilidade entre os entes públicos brasileiros. O MCASP foi editado e é regularmente atualizado pela subsecretaria de contabilidade pública da STN.

2.1.3 Balanço Orçamentário

O balanço orçamentário é uma das demonstrações contábeis exigidas pela Lei 4320/1964, em conformidade com as normas brasileiras de contabilidade – NBC T 16.6 (2012) a estrutura do balanço orçamentário é feita de forma para que seja possível ser evidenciada a integração entre o planejamento e a execução do orçamento.

“O balanço orçamentário demonstrará as receitas previstas e as despesas fixadas, em confronto com as realizadas” (PISCITELLI; TIMBÓ, 2014, P.321). O resultado obtido no final do exercício é apurado com base na diferença entre as receitas e as despesas, dessa forma resultando num déficit ou em um superávit.

De forma resumida temos que:

Quadro 1: Resumo de resultados do balanço orçamentário

Receita prevista > Receita arrecadada = insuficiência de arrecadação
Receita prevista < Receita arrecadada = excesso de arrecadação
Despesa fixada > Despesa realizada = economia de despesas
Despesa fixada < Despesa realizada = excesso de despesas, situação inaplicável
Receita arrecadada > Despesa realizada = superávit
Receita arrecadada < Despesa realizada = déficit
Receita arrecadada = Despesa realizada = equilíbrio orçamentário (na execução)

Fonte: Elaboração Própria (2018)

De acordo com Piscitelli e Timbó (2014), ao se imaginar em primeiro momento um superávit orçamentário pode-se pensar que esse resultado expressa algo vantajoso, porém isso não tem sentido já que pode significar que o Estado esteja cobrando dos cidadãos mais do que está injetando em suas atividades e projetos. Os autores ainda afirmam que o superávit (primário) vem sendo utilizado no Brasil como um mecanismo para políticas fiscais no intuito de se atingir as metas fiscais e o pagamento dos juros referentes às dívidas públicas.

2.1.4 Índices e indicadores contábeis

Cada usuário necessita de um tipo de informação em determinado momento sobre determinadas demonstrações contábeis de uma entidade em sua tomada de decisão, por essa necessidade existir se fez necessária a criação de instrumentos capazes de extrair informações específicas acerca dos relatórios contábeis.

Os instrumentos utilizados para extrair essas informações específicas são os índices ou indicadores. De acordo com Callado e Callado (2009), os índices representam de forma quantitativa uma relação existente entre dados específicos, e define índices como resultados de uma expressão. A utilização desses índices possibilita a extração das informações necessárias a fim de facilitar sua visualização para seus usuários.

Apesar dos índices e indicadores serem de grande valia para a análise de balanços, Assaf Neto (1993) afirma que a análise de balanço vem evoluindo de forma prática e também conceitual de maneira que a análise não possua enfoque apenas em análises horizontais e verticais ou apenas em cálculos de indicadores tradicionalmente utilizados, mas sim abrangendo esquemas de interpretação. A afirmativa do autor nos permite chegar ao entendimento de que o ato de analisar balanços em um sentido mais elevado requer análise de fenômenos mais complexos que impõe influência no desempenho das entidades.

A escolha dos indicadores a serem utilizados e o número deles é uma questão muito importante numa análise acerca das demonstrações e relatórios contábeis de uma organização. De acordo com Ludícibus (2015) a opção mais útil é a escolha de um número seletivo de indicadores os quais tenham relação entre si e possibilitem uma comparação entre padrões já estabelecidos, pois a utilização de vários indicadores pode trazer complicações na análise, se os indicadores, por exemplo, não tiverem relação ou não possam ser úteis para comparações.

De acordo com Matarazzo (1995), a análise das demonstrações contábeis é um instrumento de suma importância na tomada de decisões econômico-financeiras, instrumento pelo qual se é possível fazer uma avaliação sobre certos eventos que alteram a situação econômica das entidades.

Essa análise se propõe a desenvolver indicadores que são utilizados nas demonstrações contábeis a fim de se obter informações úteis para o processo de tomada de decisão, tanto no setor público quanto no setor privado. É constituído de um processo de observação e meditação sobre os demonstrativos contábeis com a finalidade de tentar avaliar a situação da entidade em vários aspectos, entre eles estão os aspectos econômicos, operacionais, patrimoniais e financeiros (PADOVEZE, 2010).

2.1.5 *International City/County Management Association – ICMA*

A associação *International City/County Management Association* foi fundada em 1914 e desde então tem auxiliado governos locais por meio da liderança, gestão, inovação e ética. Tem como objetivo se dedicar a desenvolver e servir de suporte para comunidades prósperas ao redor do mundo. Grande parte das decisões tomadas por membros dessa associação trazem reflexos a milhões de indivíduos que se situam em milhares de comunidades, desde aldeias a grandes regiões metropolitanas (ICMA, 2018).

Desde sua criação essa associação vem desenvolvendo e publicando estudos e pesquisas em conjunto com governos locais por todo mundo. Um desses trabalhos é o manual *Evaluating Financial Condition: A Handbook for Local Government*, esse manual foi publicado pela primeira vez no início da década de 80, com objetivo de propor indicadores contábeis aplicáveis ao setor público, analogamente ao que acontece no setor privado.

Sanford M. Groves e Maureen Godsey Valente foram responsáveis pela terceira edição do manual de avaliação financeira que foi publicado em 1994. No manual os autores apresentam 36 indicadores que permitem a avaliação pelos gestores da condição financeira de suas repartições.

De acordo com Salvagnin (2016 *apud* Groves e Valente, 1994), ao termo denominado condição financeira pode se atribuir vários significados e em sua edição

do manual os autores sugerem quatro desses significados, que são dimensões de solvência, para ser utilizada na análise da contabilidade pública dos governos locais.

Seguindo o pensamento de Salvagnin (2016 *apud* Groves e Valente, 1994), uma das quatro dimensões de solvência é a solvência orçamentária, que consiste na capacidade de gerar receitas suficientes ao longo do exercício a fim de cobrir os gastos e evitar déficits. A avaliação dos municípios da RMJP será feita apenas em relação à solvência orçamentária.

2.2 O Estado

A estrutura do mercado não pode de maneira unilateral desenvolver todas as funções econômicas, o que torna necessário a atuação governamental para auxiliar, guiar e reparar os resultados obtidos pelo mercado (CREPALDI; CREPALDI, 2013). Partindo desse ponto é possível o entendimento acerca do tamanho do Estado, sendo assim não sendo discutida a necessidade de sua existência, mas sim de sua abrangência.

As pessoas não são capazes de atender as necessidades públicas e isso tem que ser levado em consideração ao tentar entender as atividades financeiras do Estado (PISCITELLI; TIMBÓ, 2014). É conveniente a transferência dessa responsabilidade pela satisfação da sociedade para uma instituição que represente toda a coletividade, não apenas os interesses individuais de cada um.

A afirmação de um Estado, historicamente, supõe a execução de tarefas que atendam a coletividade, como por exemplo, a administração da justiça e a ordem interna. Com o tempo, as necessidades da sociedade foram evoluindo e o Estado foi obrigado a contribuir com tarefas que até em parte eram realizadas por entidades privadas.

Segundo Musgrave (1976), as necessidades básicas como bem-estar social, saúde, segurança, educação, desenvolvimento tecnológico, previdência, meio ambiente, entre outras, se tornam obrigação do Estado pelo fato de serem tão importantes que necessitam da atuação pública para serem executadas, já que o que é fornecido por entidades privadas é apenas utilizado por compradores particulares.

Sendo assim, de acordo com Piscitelli e Timbó (2014), o Estado é de algum modo, o condutor das necessidades da sociedade, pelo qual atende a seus desejos e aspirações, e é capaz de fazer investimentos que não seriam capazes de serem

feitos pela iniciativa privada. Além disso, o Estado também é responsável pela regulamentação dos mercados, garantindo as condições mínimas para a proteção da concorrência e defesa do consumidor.

Nesse sentido o trabalho de avaliação do papel do Estado é imprescindível, ou seja, avaliar o desempenho da gestão dos recursos e os benefícios gerados por esses mesmos recursos é um trabalho muito importante, pelo fato de estar diretamente relacionada às necessidades concretas da população.

2.3 Conceitos de eficiência

De acordo com Pereira (1996), partir da segunda metade do século XX ganhou destaque mundial à ineficiência e lentidão do Estado no cumprimento de suas atribuições, a partir desse destaque se fez necessário um processo pelo qual a administração pública adotasse conceitos gerenciais com objetivo de tornar o Estado mais eficiente e ágio (ABRÚCIO, 2006).

Segundo Peña (2008), a escassez de recursos humanos e patrimoniais é um evento recorrente em todos os setores da sociedade, tanto nos setores públicos quanto nos privados. Por essa razão, as tomadas de decisões executadas pelos gestores sempre devem ser efetivadas com relação a conduzir uma melhor combinação de recursos, a fim de se obter uma busca contínua pela eficiência, que devido à alta competitividade atual é considerada requisito obrigatório para sobrevivência das organizações.

Ainda conforme autor supracitado a análise da eficiência da aplicação dos recursos públicos contribui para o alcance de melhores resultados, trazendo de forma concreta uma forma de avaliação do desempenho dos gestores na administração pública e o reflexo que suas ações gerenciais trazem para população.

A contabilidade pública necessita cada vez mais desenvolver caminhos que facilitem a avaliação de desempenho e eficiência na gestão de recursos na administração pública, para ser capaz de cumprir seus objetivos de forma mais ágil e gerar melhorias para os cidadãos.

2.3.1 Desempenho na administração pública

Os autores Crepaldi e Crepaldi (2013), afirmam que o entendimento sobre a ineficiência governamental não diz respeito a gastar muito, mas sim gastar de forma equivocada seus recursos, ou seja, existem muitos desperdícios de recursos na atuação do Estado o que afeta diretamente a eficiência governamental.

O orçamento tradicional ao longo de tempo sofreu uma evolução, que o levou a ser denominado orçamento de desempenho ou de realizações. O desenvolvimento notado nessa evolução do orçamento é evidenciado pelo fato do orçamento de desempenho se preocupar com o resultado do gasto e não somente com os próprios gastos (CREPALDI e CREPALDI, 2013).

Em grande parte dos países, com exceção dos Estados Unidos da América, o orçamento surgiu primeiro em esfera nacional para, a partir desse ponto, ser implantando em governos estaduais e municipais. Entretanto, a técnica orçamentária não evoluiu de forma constante em todos os governos.

No Brasil, é praticado o orçamento por programa. Esse tipo de orçamento se desenvolveu juntamente com o crescimento dos governos. O orçamento programa está diretamente ligado ao planejamento, e aos objetivos desejados pelo governo durante certo período de tempo, além de não ser considerado apenas um documento econômico, mas sim um instrumento que auxilia na operacionalização dos governos, permitindo assim um controle de suas ações em relação às metas esperadas.

Apesar de ser considerado um instrumento de controle, o orçamento por programa, segundo Crepaldi e Crepaldi (2013), demonstra uma mudança na estrutura de planejamento no setor público, deixando de lado questões voltadas ao desempenho e tirando o foco dos resultados gerados a sociedade por meio dos serviços públicos prestados. Formas e tentativas de avaliação do desempenho se tornam muito relevantes e úteis para gestores e para própria sociedade, já que a premissa do orçamento programa deixa de lado a questão do desempenho do gasto público.

A eficiência está diretamente ligada aos recursos e como eles são distribuídos, por esse motivo se faz necessário explanar também sobre o Federalismo no Brasil. De acordo com Antunes (2015), o Federalismo no Brasil é uma estrutura político-administrativa voltada historicamente para a centralização, ou seja, os recursos são centralizados na União e repassados através de transferências para as outras esferas governamentais.

Em associação a capacidade de fornecer e manter serviços, existe uma grande quantidade de pesquisas relacionadas, em que avanços foram obtidos principalmente Oates (1999), o autor fala sobre a eficiência da centralização e descentralização no setor público. Em sua pesquisa, Oates (1999) concluiu que as

funções de arrecadação e alocação dos recursos são mais eficientes em um governo descentralizado, ou seja, em governos locais como os municípios.

Apesar dos municípios serem os principais responsáveis pela prestação de serviços, a maior parte das receitas é arrecada pela União que detém a maior competência tributária. Esse impasse é resolvido por meio da repartição da receita tributária previsto nos artigos 157 a 159 da Constituição Federal.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

3.1 Tipologia da pesquisa

O presente estudo é caracterizado como descritivo quanto aos seus objetivos, pois tem como finalidade descrever características de fenômenos, populações, e buscar relações entre variáveis, que é onde se enquadra o presente estudo que utilizou de variáveis e buscou descrever as relações entre as mesmas a fim de atingir o objetivo da pesquisa (GIL, 2012). Em acréscimo, segundo Gil (2012) entre exemplos de pesquisas descritivas estão as que se propõe a estudar o nível de atendimento dos órgãos públicos de uma comunidade. Esse exemplo se refere a exatamente o que o presente estudo se propôs a executar.

Quanto a sua abordagem, o presente estudo se caracteriza como quantitativo, pois, de acordo com Richardson (2017), a pesquisa quantitativa é uma forma de serem testadas teorias objetivas, por meio de variáveis. As variáveis, ainda segundo o mesmo autor, podem ser medidas por instrumentos e seus dados analisados por meio de procedimentos estatísticos. O teste de variáveis em um modelo estatístico é o procedimento metodológico utilizado no presente estudo.

3.2 Amostra

A amostra é composta pelos 12 Municípios que fazem parte da RMJP, uma vez que estão situados na mesma região e Estado. Por conseguinte, estão submetidos às mesmas condições geográficas e legislações semelhantes, além de possuírem tantas diferenças entre si tanto em aspectos econômicos quanto sociais, a exemplo PIB *per capita* e o IDHM (Índice de Desenvolvimento Humano Municipal).

A partir da análise de dados no ponto 4.3 o Município de Pitimbu foi excluído pela falta de informações sobre o mesmo na base de dados disponibilizado pelo STN referente ao ano base de 2010.

3.3 Tratamento e análise de dados

Com o objetivo de auxiliar na mensuração dos aspectos subjetivos da atuação do Estado foi utilizado o IDHM. Este índice agrega três dimensões relacionadas ao desenvolvimento humano, a saber: (a) ter a oportunidade de viver uma vida saudável e longa; (b) ter acesso ao conhecimento; (c) ter um padrão de

vida que garanta suas necessidades básicas que são representadas por educação, saúde e renda (PNUD, 2018).

Levando em consideração que as três dimensões tratadas por esse índice estão relacionadas diretamente com serviços oferecidos e prestados pelos municípios, pode-se concluir que o IDHM permite a mensuração de forma indireta da qualidade dos serviços promovidos pelos municípios. Por essa razão, o índice supracitado será o utilizado como parâmetro básico para análise da eficiência dos municípios.

Uma vez que o cerne está nos aspectos orçamentários em detrimento aos aspectos patrimoniais, foram utilizados apenas os dados referentes às receitas e despesas dos municípios. Os balanços orçamentários dos municípios foram através do banco de dados disponibilizado STN.

Embora já existam demonstrações contábeis dos municípios publicadas até o exercício de 2017, os dados utilizados neste estudo foram referentes ao ano de 2010, pois foi o ano em que o Instituto Brasileiro de Geografia (IBGE) realizou seu último censo demográfico. Os dados populacionais do IBGE referentes aos anos posteriores a 2010 são baseados em estimativas. Pelo fato de os indicadores utilizados no presente estudo utilizarem dados populacionais a escolha de 2010 para ser o ano base do presente estudo foi feita com a finalidade evitar eventuais distorções nos resultados.

Os dados econômicos e demográficos que caracterizarão os municípios foram retirados do site do IBGE da forma que se segue: população absoluta, IDHM e PIB per capita, expostos na Tabela 1.

TABELA 1: Caracterização dos municípios com base no censo 2010.

MUNICÍPIO	CENSO 2010		PIB PER CAPITA (ANUAL EM R\$)
	IDHM	POPULAÇÃO	
João Pessoa	0,763	723.515	13.552,73
Bayeux	0,649	99.716	7.003,12
Cabedelo	0,748	57.944	42.483,68
Conde	0,618	21.400	14.884,48
Cruz do Espírito Santo	0,552	16.257	5.225,57
Lucena	0,583	11.730	6.721,87
Rio Tinto	0,585	22.976	6.501,01
Pedras de Fogo	0,590	27.032	10.110,74
Santa Rita	0,627	120.310	10.361,06
Alhandra	0,582	18.007	13.277,67
Caaporã	0,602	20.362	16.389,83
Pitimbu	0,570	17.024	5.543,18

Fonte: IBGE (2018)

Para este estudo foram utilizados alguns índices propostos na terceira edição do manual *Evaluating Financial Condition: A Handbook for Local Government*. O manual tem por objetivo traçar um perfil detalhado, e características pertencentes apenas a um município de forma isolada, porém o presente estudo teve o objetivo de estabelecer um perfil estático de um conjunto de municípios por meio das relações encontradas entre os índices financeiros extraídos dos balanços orçamentários e a qualidade de serviços oferecidos pelos municípios analisados.

Salvagnin (2016 *apud* Groves e Valente, 1994) salienta que utilizar indicadores de forma individual não contribui por completo para conclusão sobre a condição financeira de uma entidade pública, mas sim a utilização de um conjunto de indicadores de maneira simultânea. Essa conclusão se aplica a este estudo, pois o objetivo não será analisar a condição financeira de um município de forma individual, mas sim buscar relações existentes entre as características financeiras e a qualidade dos serviços prestados.

Os indicadores utilizados foram adaptados à realidade brasileira de acordo com as exigências de contabilização e divulgação do MCASP (STN, 2017). Também foram considerados a legislação tributária vigente e os dados que caracterizam os municípios segundo o IBGE. Os indicadores propostos e escolhidos para este estudo foram testados um a um em análises bidimensionais, e estão descritos na TABELA 2.

TABELA 2: Indicadores e definição

INDICADORES	DEFINIÇÃO
Receita per capita	Consiste no coeficiente entre a PIB (Produto Interno Bruto) pelo número de habitantes do país.
Capacidade de prover serviços	Este indicador é obtido pelo coeficiente entre a <i>receita per capita</i> e o IDHM.
Receitas restritas	Este indicador se trata do coeficiente entre as receitas fixas, ou seja, com destinação específica, e as receitas totais de uma entidade pública.
Receitas intergovernamentais	Consiste no coeficiente entre as receitas intergovernamentais, ou seja, aquelas que são oriundas de transferências de outras esferas de governo, em relação às receitas totais.
Receitas de imposto sobre propriedade	A relação dos impostos sobre propriedade em relação à receita total de um ente público.
Serviços oferecidos em relação à despesa per capita	Consiste no coeficiente entre o total de despesas em relação população total.
Restos a pagar	Este indicador se traduz no coeficiente entre os restos a pagar em relação às despesas.

Fonte: IBGE (2018)

As análises foram realizadas com auxílio do *software EXCEL*, que foi utilizado para construção do modelo, e permitiu a inclusão de uma linha de tendência e o cálculo do coeficiente de explicação R^2 . Os resultados gerados em cada indicador foram comentados com base na variação da variável dependente (Y), em relação à variável independente (X), a partir dos valores de R^2 apresentados pela regressão.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

De acordo com o Manual *Evaluating Financial Condition: A Handbook for Local Government* de autoria de Groves e Valente (1994), os 36 indicadores propostos para a avaliação dos municípios são divididos em doze categorias de fatores, dentre elas ambientais, financeiros ou organizacionais.

Como observado anteriormente, o trabalho possui o enfoque nos aspectos orçamentários, e por esse motivo foram utilizados apenas indicadores referentes aos fatores financeiros, e distribuídos em categorias as quais englobam: indicadores de receita, indicadores de situação operacional e indicadores de estrutura de dívida. É necessário ser ressaltada a premissa de que os indicadores utilizados não são exatamente os mesmos propostos pelo manual do ICMA, e que sua análise é realizada com um enfoque distinto.

Quando possível, os valores dos indicadores são calculados *per capita* (por habitante), de maneira a possibilitar uma padronização da amostra, a fim de facilitar eventuais comparações.

4.1 Receita *per capita*

De acordo com Salvagnin (2016 *apud* Groves e Valente, 1994), um dos principais fatores que influenciam na capacidade de um governo em oferecer serviços é a sua receita *per capita*. É esperado que quanto maior seja a renda, ou o PIB *per capita*, maior seja também a receita *per capita*. Os dados presentes na Tabela 3 apresentam os valores referentes ao PIB e as receitas dos municípios da RMJP.

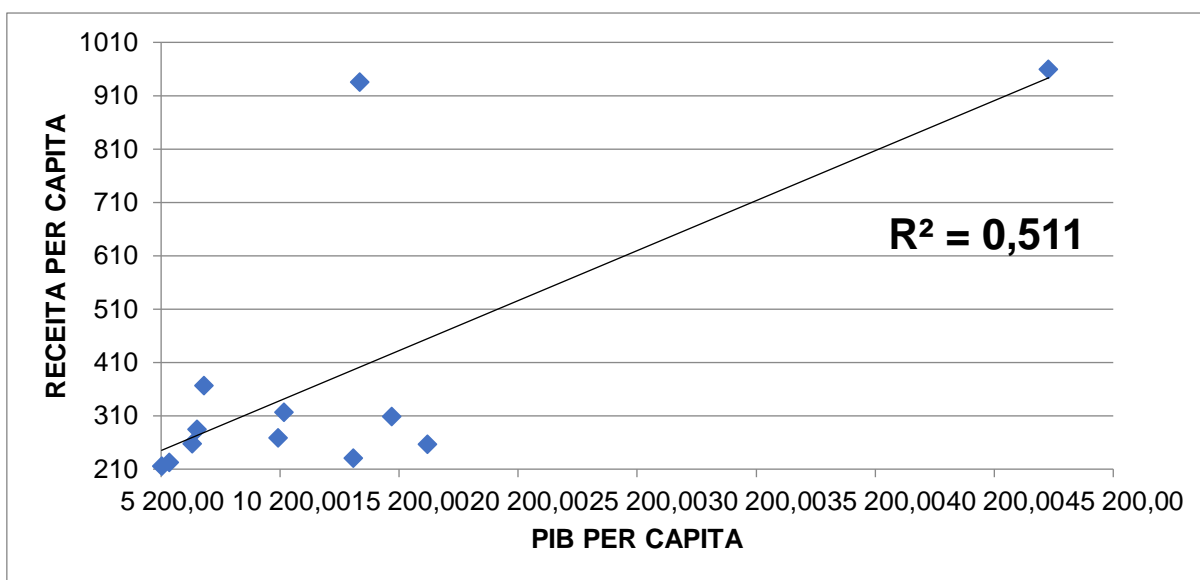
TABELA 3: PIB e receita *per capita*.

MUNICÍPIO	PIB PER CAPITA	RECEITA PER CAPITA
João Pessoa	13.552,73	934,74
Bayeux	7.003,12	365,92
Cabedelo	42.483,68	958,75
Conde	14.884,48	307,92
Cruz do Espírito Santo	5.225,57	215,09
Lucena	6.721,87	284,13
Rio Tinto	6.501,01	257,73
Pedras de Fogo	10.110,74	268,38
Santa Rita	10.361,06	316,84
Alhandra	13.277,67	229,9
Caaporã	16.389,83	256,49
Pitimbu	5.543,18	222,76

Fonte: IBGE (2018)

O nível de explicação das variáveis foi mensurado através do coeficiente de explicação R^2 e obteve um resultado de 51,1%. Esse nível de explicação é considerado bom, pois revelou que a tendência esperada foi confirmada para os municípios da RMJP com um R^2 de 51,1%, corroborando com a pesquisa de Salvagnin (2016) em que foi obtido um coeficiente de explicação de 72,5% para os municípios da Região Metropolitana de São Paulo. Conforme gráfico 1 abaixo.

GRÁFICO 1: PIB *per capita* receita *per capita*.



Fonte: Elaboração própria (2018)

A confirmação dessa tendência para os municípios da RMJP demonstra que os entes públicos com um PIB mais elevado possuem maior capacidade de distribuir sua renda para a população, e conseqüentemente cumprir suas atribuições com qualidade e eficiência.

4.2 Capacidade de Prover Serviços

A capacidade de prover serviços, em teoria, tem a receita como o principal fator determinante para sua execução, a receita pública, de acordo com Piscitelli e Timbó (2014), é caracterizada pela entrada de recursos no patrimônio público, especificamente de recursos financeiros pelos quais a entidade aumenta suas disponibilidades. Desse modo, se espera que o IDHM tenha relação direta com a receita *per capita* dos municípios da RMJP, pois se espera que quanto maior seja a

receita de um município maior seja sua capacidade de promover serviços a população. Os dados serão apresentados na Tabela 4 abaixo.

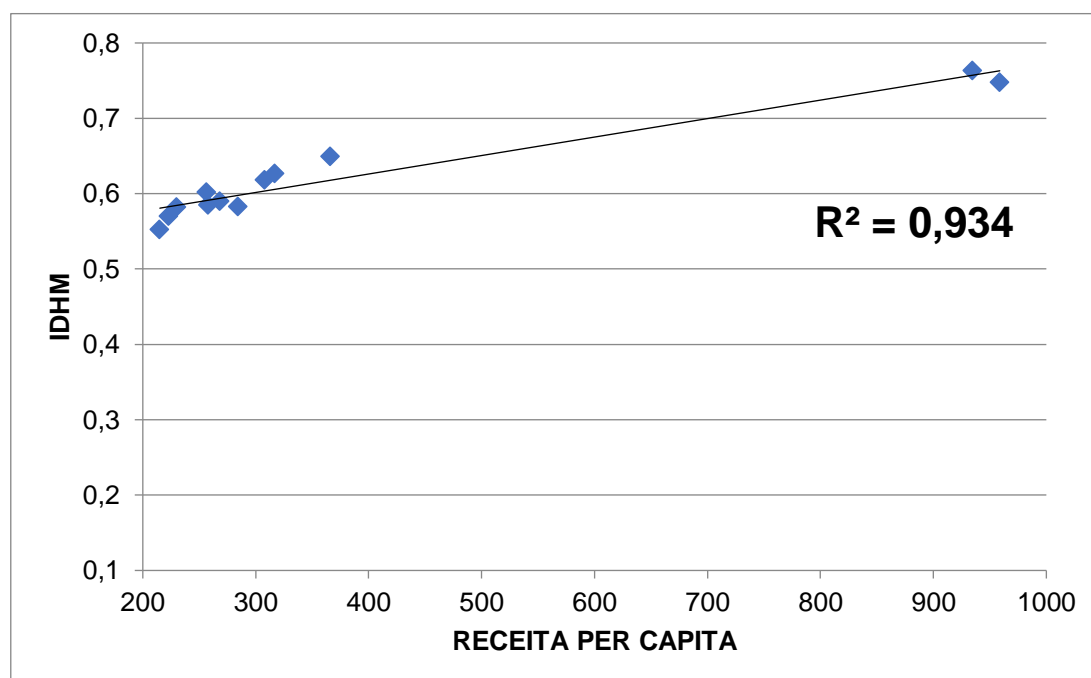
TABELA 4: Receita *per capita* e IDHM.

MUNICÍPIO	RECEITA PER CAPITA	IDHM
João Pessoa	934,74	0,763
Bayeux	365,92	0,649
Cabedelo	958,75	0,748
Conde	307,92	0,618
Cruz do Espírito Santo	215,09	0,552
Lucena	284,13	0,583
Rio Tinto	257,73	0,585
Pedras de Fogo	268,38	0,590
Santa Rita	316,84	0,627
Alhandra	229,9	0,582
Caaporã	256,49	0,602
Pitimbu	222,76	0,570

Fonte: IBGE (2018)

Para os municípios da RMJP essa tendência foi confirmada com um R^2 de 93,4% de explicação. Esse coeficiente de explicação é considerado muito bom, explicando quase 100 por cento das variáveis analisadas.

GRÁFICO 2: Receita *per capita* x IDHM.



Fonte: Elaboração própria (2018)

Essa informação é relevante para demonstrar que os serviços oferecidos pelos municípios da RMJP dependem da quantidade de recursos disponíveis, ou seja, quanto maior for a receita de um município maior sua capacidade de prover serviços aos seus cidadãos.

4.3 Receitas Restritas

Esse indicador está relacionado à capacidade de flexibilidade que o município possui para aplicar seus recursos, quanto maior for a relação “receitas fixas/receitas totais” menor será sua flexibilidade na aplicação de recursos, o que consequentemente gerará menor capacidade de instalar políticas públicas, fazer novos investimentos ou constituir reservas.

Para os valores das receitas totais, apresentados na Tabela 5, foram consideradas apenas as receitas de arrecadação própria, ou seja, as informações referentes à arrecadação dos tributos. Como receitas restritas, foram consideradas taxas, contribuições de melhoria, receitas de contribuições, que são repassadas para fundos com finalidades específicas como exemplo a previdência, e operações de crédito, com a premissa de que os créditos e financiamentos têm destinação específica.

TABELA 5: Proporção de receitas fixas em relação à receita total.

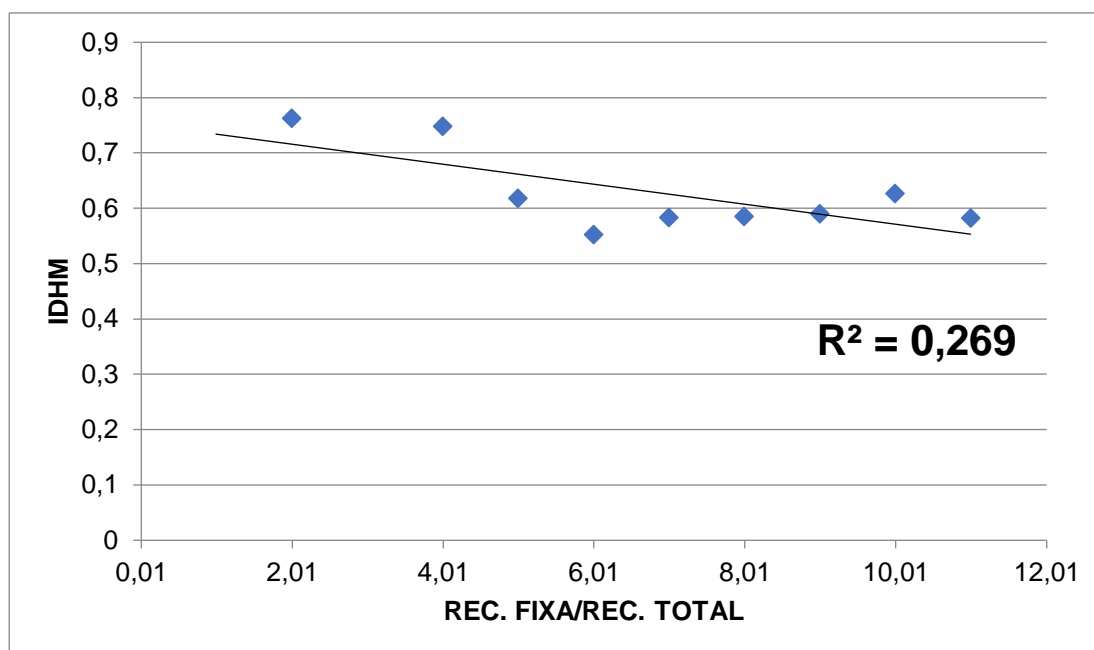
MUNICÍPIO	RECEITA TOTAL*	RECEITA FIXA	REC. FIXA /REC. TOTAL	IDHM
João Pessoa	195.673.360,27	67.683.852,14	0,346	0,763
Bayeux	3.452.596,46	5.380.126,54	1,558	0,649
Cabedelo	14.617.317,64	3.514.587,40	0,240	0,748
Conde	3.042.118,30	1.605.807,60	0,528	0,618
Cruz do Espírito Santo	209.791,01	12.300,64	0,059	0,552
Lucena	681.446,15	39.695,13	0,058	0,583
Rio Tinto	835.203,33	19.277,27	0,023	0,585
Pedras de Fogo	945.668,46	202.689,97	0,214	0,590
Santa Rita	7.108.215,80	1.217.503,28	0,171	0,627
Alhandra	1.249.607,53	30.805,00	0,025	0,582
Caaporã	1.473.257,54	1.709.805,64	1,161	0,602

Fonte: IBGE (2018)

O gráfico da Figura 3 demonstra que para os municípios da RMJP a relação entre as variáveis é considerada insuficiente com um R² de apenas 26,9%,

corroborando com a pesquisa de Salvagnin (2016), mesmo após a retirada dos *outliers* Bayeux e Caaporã por estarem distorcendo os dados.

GRÁFICO 3: Proporção de receitas fixas x IDHM



Fonte: Elaboração própria (2018)

O resultado apresentado permite a observação de que para os municípios analisados a relação entre as receitas fixas e totais, ou seja, o nível de flexibilização das receitas, não impacta na capacidade dos governos em instituir e executar suas políticas públicas, isso pode ser explicado pelo fato de os municípios analisados, com exceção dos *outliers* (Exceções a regra), não terem grande parte de sua arrecadação vinculada a uma destinação específica.

4.4 Receitas Intergovernamentais

Segundo Piscitelli e Timbó (2014), transferências são recursos oriundos de outras esferas ou órgãos/entidades, ou seja, não são considerados tributos advindos da própria arrecadação do município.

As receitas originadas de transferências intergovernamentais demonstram a dependência dos municípios em relação a outras esferas governamentais, que podem ser o Estado ou a União.

Com o auxílio deste indicador foi verificado o nível de vulnerabilidade dos municípios em relação a oscilações em um contexto macroeconômico, em que esse

indicador foi utilizado com o objetivo de busca avaliar o nível de dependência dos municípios analisados.

Ao se observar os dados da Tabela 6 se pode notar que grande parte das receitas totais dos municípios da RMJP são advindas de transferências, o que mostra um alto nível de dependência dos municípios analisados em relação outras esferas governamentais.

TABELA 6: Proporção de receitas intergovernamentais em relação à receita total.

MUNICÍPIO	RECEITAS INTERGOVERNAMENTAIS	RECEITA TOTAL	REC. INTERGOV./REC. TOTAL	IDMH
João Pessoa	803.025.448,53	1.127.872.593,39	0,71	0,763
Bayeux	68.265.884,90	74.256.379,85	0,92	0,649
Cabedelo	101.796.901,81	109.021.663,41	0,93	0,748
Conde	29.489.631,77	40.101.687,44	0,74	0,618
Cruz do Espírito Santo	18.194.953,65	16.984.552,16	1,07	0,552
Lucena	12.477.938,91	14.138.885,14	0,88	0,583
Rio Tinto	26.575.965,52	25.888.099,17	1,03	0,585
Pedras de Fogo	27.373.813,68	28.085.393,33	0,97	0,590
Santa Rita	110.789.436,99	112.175.029,20	0,99	0,627
Alhandra	27.255.876,83	25.620.737,03	1,06	0,582
Caaporã	31.126.260,29	31.753.847,44	0,98	0,602

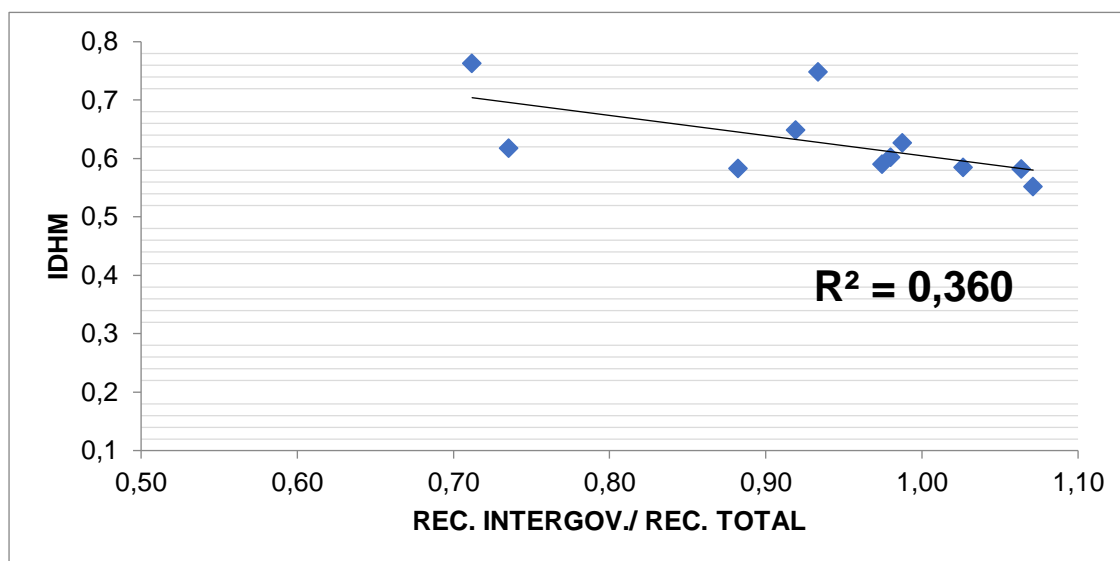
Fonte: IBGE (2018)

Ao se observar a Tabela 6 é possível notar que o município com menor porcentagem de receitas intergovernamentais é João Pessoa com aproximadamente 71% de sua receita oriunda de transferências. Além disso, se analisarmos os outros 10 municípios retirando o município de João Pessoa da amostra encontraremos uma média de 93% de suas receitas compostas por receitas advindas de transferências de outros órgãos públicos ou outras esferas governamentais. Esses dados deixam nítida a conclusão de que os municípios analisados são muito dependentes em relação a outros entes federativos.

O coeficiente de explicação encontrado revelou um resultado de 36%, resultado esse que é considerado suficiente para explicar as variáveis relacionadas, porém se comparado a pesquisas semelhantes o presente estudo trás um resultado inferior, principalmente se comparado ao resultado encontrado na pesquisa de

Salvagnin (2016) que para os municípios da Região Metropolitana de São Paulo encontrou um coeficiente de explicação de 53,7% dos dados.

GRÁFICO 4: Proporção de receitas intergovernamentais x IDHM



Fonte: Elaboração própria (2018)

Os resultados apresentados neste ponto do presente estudo corroboram parcialmente com a pesquisa realizada por Salvagnin (2016) nos municípios da Região Metropolitana de São Paulo. O gráfico da Figura 4 mostra uma tendência de proporcionalidade inversa, ou seja, a quanto maior o nível de dependência de um município de receitas oriundas de transferências intergovernamentais menor será seu nível de IDHM.

4.5 Receitas de Impostos Sobre Propriedades

Os impostos sobre propriedade, de acordo com Salvagnin (2016 *apud* Groves e Valente, 1994), possuem uma tendência a representar uma grande parcela da receita total dos governos locais. Essa tendência não se confirmou para os municípios da RMJP, uma vez que a maior parte da arrecadação dos municípios é obtida através das transferências intergovernamentais como observado na Tabela 6.

Era esperado que o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) representasse uma maior parte dos impostos nos municípios analisados, porém ao se analisar os dados da Tabela 7 foi permitido notar que a receita proveniente dos Impostos Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) supera em mais de três vezes a arrecadação proveniente dos outros tributos apresentados no estudo se

comparados em análises bidimensionais, inclusive o IPTU, resultado esse que foi surpreendente em relação ao que se era esperado como resultado nesse ponto da análise. Os dados presentes na Tabela 8 apresentarão os principais resultados.

TABELA 7: Proporção de cada imposto arrecadado em relação à receita total.

MUNICÍPIO	RECEITA TOTAL (Mil)	IMPOSTOS (Mil)							
		IPTU%		IRRF%		ITBI%		ISSQN%	
João pessoa	1.127.872	29.244	2,59	14.692	1,30	42.381	3,76	109.354	9,70
Bayeux	74.256	252	0,34	572	0,77	345	0,47	2.282	3,07
Cabedelo	109.021	3.255	2,99	2.250	2,06	2.696	2,47	6.414	5,88
Conde	40.101	931	2,32	172	0,43	233	0,58	1.704	4,25
C. Do espírito s.	16.984	0,5	0,00	133	0,79	2	0,01	73	0,43
Lucena	14.138	169	1,20	136	0,97	321	2,27	54	0,38
Rio tinto	25.888	128	0,49	245	0,95	51	0,20	410	1,58
Pedras de fogo	28.085	67	0,24	282	1,01	40	0,15	554	1,98
Santa rita	112.175	417	0,37	1.119	1,00	1.011	0,90	4.559	4,06
Alhandra	25.620	30	0,12	276	1,08	18	0,07	923	3,61
Caaporã	31.753	13	0,04	341	1,08	23	0,07	1.094	3,45
MÉDIAS			0,97		1,04		1,00		3,49

Fonte: IBGE (2018)

A representatividade do ISSQN pode ser interpretada como um indicador de boa atividade empresarial, no entanto sugere uma tendência em que em especial as micro e pequenas empresas brasileiras arcam com parcela alta de carga tributária. Ademais, vale ressaltar que os impostos sobre propriedade dos municípios da RMJP não representam grande parte das receitas totais dos mesmos, a principal fonte de recursos é obtida através das transferências intergovernamentais como mostrado no ponto 4.4 “Receitas intergovernamentais” do presente estudo.

4.6 Serviços oferecidos em relação à despesa per capita

Além dos indicadores relacionados à receita também foram utilizados indicadores relacionados às despesas dos municípios. A análise a respeito das despesas é útil para avaliar se o gasto despendido pelos municípios tem relação direta com a qualidade dos serviços oferecidos.

Salvagnin (2016 *apud* Groves e Valente, 1994) concluiu que os gastos efetuados podem ser utilizados como indicador para medir o nível de serviços

oferecidos, ou seja, é esperado que a quantidade de gastos executados tenha uma relação direta com o nível de serviços oferecidos pelos municípios analisados.

O cálculo desse indicador foi feito apenas com base nas despesas liquidadas e não com as empenhadas, assim considerando apenas o que foi de fato reconhecido e executado.

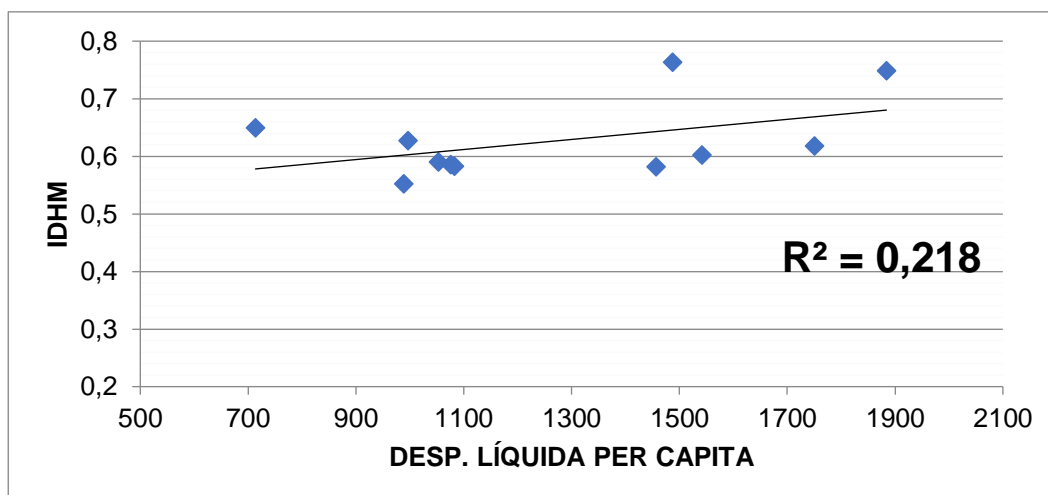
TABELA 8: Despesa líquida per capita e IDHM.

MUNICÍPIO	DESP. LÍQUIDA PER CAPITA	IDHM
João Pessoa	1487,17	0,763
Bayeux	713,71	0,649
Cabedelo	1883,9	0,748
Conde	1750,26	0,618
Cruz do Espírito Santo	989,02	0,552
Lucena	1082,98	0,583
Rio Tinto	1075,76	0,585
Pedras de Fogo	1053,51	0,590
Santa Rita	996,38	0,627
Alhandra	1456,86	0,582
Caaporã	1541,42	0,602

Fonte: IBGE (2018)

Era esperado que a quantidade de gastos influenciasse na capacidade de promover serviços dos municípios analisados, porém os resultados obtidos revelaram uma tendência ou característica de que para os municípios da RMJP os serviços dependem mais da eficiência na gestão dos recursos do que da quantidade de recursos empregados.

GRÁFICO 5: Despesa Líquida per capita x IDHM.



Fonte: Elaboração própria (2018)

O coeficiente de explicação encontrado para os municípios da RMJP de 21,8% não revelou tendência para a relação entre a quantidade de recursos aplicados e o IDHM, permitindo então chegar a essa conclusão. O coeficiente de explicação de 21,8% como demonstrado na Figura 6 corrobora com a pesquisa de Salvagnin (2016) que utilizou o mesmo indicador aplicado à Região Metropolitana de São Paulo encontrando um R^2 de aproximadamente 22,5% que também não foi considerado suficiente para revelar a tendência esperada.

4.7 Restos a Pagar

Para análise da eficiência dos municípios da RMJP neste ponto foi desenvolvida uma análise referente aos restos a pagar deixados no final do exercício, análise esta que tem grande importância para questão da solvência orçamentária, ou seja, analogamente as empresas privadas a capacidade de o município gerar receitas suficientes para superar seus gastos e não obter um déficit.

O cálculo desse indicador foi realizado tendo como base os valores de restos a pagar processados sobre a despesa total liquidada. Os restos a pagar não processados não foram considerados para análise, pois existe a possibilidade de que os produtos e serviços que originaram a essas reservas orçamentárias não tenham sido necessariamente executados. Por outro lado, em relação aos restos a pagar processados, sua execução já foi reconhecida pelo poder público, ficando pendente apenas o pagamento.

TABELA 9: Restos a pagar processados por despesa.

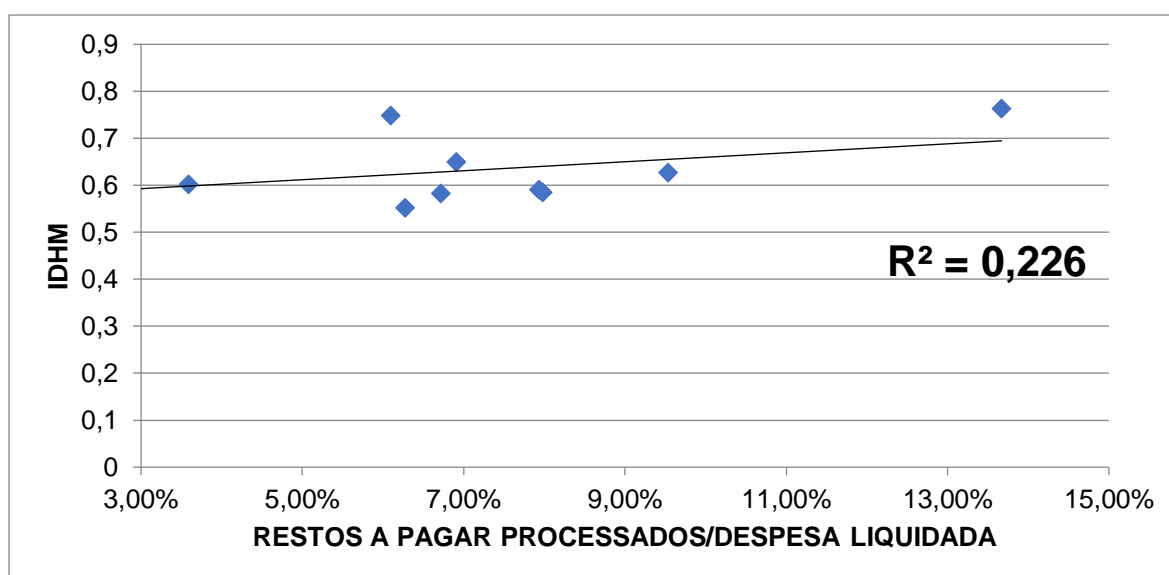
Município	Restos a pagar processados Despesa liquidada	IDHM
João pessoa	13,67%	0,763
Bayeux	6,91%	0,649
Cabedelo	6,10%	0,748
Conde	1,14%	0,618
Cruz do espírito santo	6,28%	0,552
Lucena	2,73%	0,583
Rio tinto	7,98%	0,585
Pedras de fogo	7,94%	0,590
Santa rita	9,54%	0,627
Alhandra	6,72%	0,582
Caaporã	3,59%	0,602

Fonte: IBGE (2018)

A análise deste indicador está relacionada com a questão de os municípios com menos dívidas serem administrados de forma mais eficiente, e devido a sua boa gestão conseguirem prover serviços públicos de forma eficiente à sociedade, pois muitas dívidas podem comprometer as receitas dos municípios e por consequência acarretar em adversidades para o ente público prover serviços de qualidade para a sociedade.

Vale ressaltar que os resultados desse indicador podem ser considerados confusos, pois pode refletir uma boa administração que conseguiu prazos maiores para seus pagamentos, diminuindo a necessidade de capital de giro, ou também uma administração realizada de forma equivocada com contas vencidas e não pagas.

GRÁFICO 6: Restos a pagar processados por despesa liquidada x IDHM.



Fonte: Elaboração própria (2018)

O coeficiente de explicação de 22,6% apresentado na Figura 6 não foi considerado suficiente, pois era esperado que o resultado revelasse uma relação mais forte entre o indicador utilizado e o IDHM. A tendência esperada não foi confirmada corroborando com a pesquisa realizada por Salvagnin (2016), em que para os municípios da Região Metropolitana de São Paulo esse indicador também não revelou tendência entre os dados com um coeficiente de explicação de cerca de 9%. O resultado obtido através do modelo adotado pode significar que a quantidade de restos a pagar deixados no fim de um exercício não influi diretamente na capacidade de prover serviços dos municípios analisados.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Formas de analisar o desempenho dos entes públicos são necessárias em um mundo globalizado em que informações podem ser divulgadas e acessadas pela sociedade em instantes e, conseqüentemente, utilizadas para avaliar o desempenho de um determinado governo. O presente estudo teve o objetivo geral de verificar quais características das finanças públicas resultam em um desempenho eficiente dos municípios no cumprimento de suas atribuições.

Para atingir o objetivo geral foram propostos objetivos específicos, onde o primeiro deles tinha relação com encontrar indicadores que possibilitassem a mensuração do desempenho dos municípios, o segundo objetivo específico foi proposto com o intuito de encontrar os indicadores que se destacassem ou se provassem mais adequados a realidade dos municípios analisados e os indicadores propostos mais adequados aos municípios da RMJP foram: (a) Capacidade de prover serviços; (b) Receitas intergovernamentais; e (c) Impostos sobre propriedade.

Esses indicadores se evidenciaram principalmente por revelarem características dos municípios da RMJP e seu impacto na capacidade de promover serviços. O último objetivo específico proposto no presente estudo foi o de relacionar os indicadores escolhidos com características econômicas e demográficas dos municípios da RMJP. Esse objetivo foi atingido revelando características das finanças públicas que possibilitam mensurar o seu desempenho.

A análise executada no presente estudo utilizou indicadores contábeis com aplicação em entidades do setor público para atingir seus objetivos, dentre esses indicadores os resultados dos indicadores de receita, dos impostos sobre propriedade, e da avaliação da dependência dos governos locais em relação a outro ente público, nesse caso o Estado ou a União, revelaram tendências e também constatações. A análise desses indicadores permitiu a observação de características das finanças públicas que resultam no cumprimento de suas atribuições.

No que se refere à receita foi observado especialmente em relação ao indicador “capacidade de prover serviços” uma característica de que os serviços oferecidos pelos municípios da RMJP dependem da quantidade de recursos disponíveis. Para as despesas especialmente referentes ao indicador “serviços oferecidos em relação à despesa *per capita*” se concluiu que os municípios dependem mais da eficiência na gestão dos recursos do que da quantidade de

recursos empregados, o que sugere que recursos bem aplicados resultam num melhor desempenho dos municípios no cumprimento de suas atribuições.

O presente estudo também avaliou o nível de dependência dos municípios em relação ao Estado ou União. O indicador utilizado para fazer essa análise foi o denominado de “receitas intergovernamentais”. Esse indicador em seu resultado demonstrou uma proporcionalidade inversa das variáveis utilizadas, ou seja, à medida que os valores do quociente entre as receitas intergovernamentais/receitas totais aumentam os valores referentes ao IDHM diminuem.

Em relação aos impostos sobre propriedades, a análise dos dados remetem a uma maior representatividade do ISSQN nas receitas dos municípios, em que o mesmo comparado com os outros impostos analisados em análises bidimensionais é quase três vezes e meia maior em termos percentuais.

As principais limitações do presente estudo se referem a falta de dados nos arquivos disponibilizados pelo STN relativas ao ano base de 2010 do município de Pitimbú, o que corroborou para sua retirada de grande parte da análise de dados. A falta de acesso direto ao manual *Evaluating Financial Condition: A Handbook for Local Government* não permitiu um estudo detalhado dos indicadores propostos, além de não permitir a inclusão de mais indicadores que poderiam ser relevantes a pesquisa referente aos municípios da RMJP, alvo do presente estudo.

Ao se observar e analisar os resultados encontrados no presente estudo se é permitido notar características sobre os municípios da RMJP que norteiam a principal, ou uma das principais, funções das entidades públicas que se trata da capacidade do mesmo em cumprir suas atribuições de forma eficiente, e de forma transparente como exigido em Leis como a LRF.

Os recursos, em sua maioria, são arrecadados e transferidos da União para as outras esferas governamentais, porém os municípios são as entidades responsáveis por prover diretamente os principais serviços aos cidadãos. Um sistema de governo descentralizado poderia melhorar a questão da dependência dos municípios em relação a transferências governamentais, podendo assim melhorar a eficiência na aplicação dos recursos e como consequência a promoção de os municípios cumprirem suas atribuições, pois os resultados encontrados também sugerem que a quantidade de recursos de um município influi diretamente em sua capacidade de oferecer serviços, ou seja, um governo descentralizado

geraria mais recursos para os municípios e conseqüentemente promoveria um aumento no desempenho no cumprimento de suas atribuições.

Para futuras pesquisas é sugerido: (i) analisar as demonstrações em outros aspectos que não os orçamentários; (ii) utilizar outros indicadores relacionados com o IDHM para buscar novas tendências.

REFERÊNCIAS

ABRÚCIO, F. L. **Para além da descentralização: os desafios da coordenação federativa no Brasil**. In: Sônia Fleury. (Org.). Democracia, descentralização e desenvolvimento: Brasil e Espanha. Rio de Janeiro: FGV, 2006.

ANTUNES, P. B. **Federalismo e competências ambientais no Brasil**. São Paulo: Atlas, 2015.

ARAÚJO, I. P. S; ARRUDA, D. G. **Contabilidade pública: da teoria a prática**. São Paulo: Saraiva, 2004.

ASSAF NETO, A. **Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro**. São Paulo: Atlas, 1993.

BAQUERO, M. Construindo uma outra sociedade: o capital social na estruturação de uma cultura política participativa no Brasil. **Revista de Sociologia e Política**, n 21, Nov. 2003. Disponível em: < <http://revistas.ufpr.br/rsp/article/view/3647/2904> >. Acesso em 09 Mar. 2018.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil (1988)**. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/legislacaoConstituicao/anexo/CF.pdf>>. Acesso em: 20 fev. 2018.

_____. LEI COMPLEMENTAR Nº 93/2009, DE 11 DE DEZEMBRO DE 2009. **Dá nova redação ao art. 1º da Lei Complementar nº 59, de 30 de dezembro de 2003, e dá outras providências**. Disponível em: < http://sapl.al.pb.leg.br:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/9427_texto_integral>. Acesso em: 20 fev. 2018.

_____. LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2013, DE 21 DE JANEIRO DE 2013. **Institui a Região Metropolitana do Vale do Mamanguape com sede na cidade de Mamanguape e dá outras providências**. Disponível em: <https://www.emplasa.sp.gov.br/Cms_Data/Sites/EmplasaDev/Files/FNEM/arquivos/Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Regi%C3%B5es%20Metropolitanas/Paraiba/RM_Mamanguape.pdf>. Acesso em: 20 fev. 2018.

_____. Lei 4.320/1964. DE 17 DE MARÇO DE 1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da união, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em 27 fev. 2018.

_____. LEI COMPLEMENTAR 101/2000. DE 4 DE MAIO DE 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências**. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/70313/738485.pdf?sequence>>. Acesso em 27 fev. 2018.

_____. STN (Secretaria do Tesouro Nacional). **Manual de contabilidade aplicada ao setor público – MCASP**, 7º ed. 2017. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/MCASP+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Final.pdf/6e874adb-44d7-490c-8967-b0acd3923f6d>>. Acesso em 26 fev. 2018.

CALLADO, A. A. C; CALLADO, A. L. C. **Análise contábil das empresas**. In: Charles Ulises de Montreuil Carmona. (Org.). *Finanças Corporativas e Mercados*. 1ª ed. São Paulo: Atlas, v.1, p. 23-47, 2009

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE MUNICÍPIOS – CNM. **Contabilidade pública: A nova contabilidade pública municipal**. Brasília: CNM, 2012. Disponível em: <http://www.cnm.org.br/cms/biblioteca_antiga/04.%20Contabilidade%20-%20A%20nova%20Contabilidade%20P%C3%ABblica%20Municipal%20.pdf>. Acesso em 09 Mar. 2018.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 00 (R1): Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro**. Brasília: CFC, 2011. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>>. Acesso em 09 Mar. 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. Normas brasileiras de contabilidade. **Contabilidade aplicada ao setor público :NBCs T 16.1 a 16.11/ Conselho Federal de Contabilidade**. Brasília: CFC, 2012. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%ABlico.pdf>. Acesso em 13 Mar. 2018.

CREPALDI, S. A.; CREPALDI, G. S. **Orçamento público: planejamento, elaboração e controle**. São Paulo: Saraiva, 2013.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2002. Disponível em: <<http://docente.ifrn.edu.br/mauriciofacanha/ensino-superior/redacao-cientifica/livros/gil-a.-c.-como-elaborar-projetos-de-pesquisa.-sao-paulo-atlas-2002./view>>. Acesso em 09 Mar. 2018.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

Groves, S. M.; Valente, M. G. **Evaluating financial condition: A Handbook for local government**. 3ª ed. Washington, DC: International City/County Management Association (ICMA), 1994.

IUDÍCIBUS, S.D. **Teoria da contabilidade**. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

INTERNATIONAL CITY/COUNTY MANAGEMENT ASSOCIATION – ICMA. **ICMA: Leaders at the Core of Better Communities**. Disponível em: <<https://icma.org/who-we-are>>. Acesso em 13 Mar. 2028.

NOGUEIRA, M. A. **Um Estado para a sociedade civil: temas éticos e políticos da gestão democrática**. 3ª ed. São Paulo: Cortez, 2004.

OATES, W. E. An Essay on Fiscal Federalism. **Journal of Economic Literature**. Nova York, v. 37, n. 3, set. 1999. Disponível em: <<http://econweb.umd.edu/~oates/research/fiscalfederalism.pdf>>. Acesso em 10 abr. 2018.

MACHADO JUNIOR, S. P.; IRFFI, G.; BENEGAS, M. Análise da eficiência técnica dos gastos com educação, saúde e assistência social dos municípios cearenses. **Revista Planejamento e Políticas Públicas**, n. 36, jan./jul. 2011.

MATARAZZO, D. C. **Análise financeira de balanços**: abordagem básica e gerencial. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MATARAZZO, D.C. **Análise financeira de balanços**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1995.

MUSGRAVE, R. A. **Teoria das finanças públicas**: um estudo da economia governamental. São Paulo: Atlas, 1976.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PEÑA, C. R. Um modelo de avaliação da eficiência da administração pública através do método análise envoltória de dados (DEA). **Revista de administração contemporânea**. Curitiba, v. 12, n.1, p. 83-106, jan./mar. 2008. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1415-65552008000100005>. Acesso em 11 Mar. 2018.

PEREIRA, L. C. B. Da administração pública Burocrática à gerencial. **Revista do Serviço Público**, São Paulo, v. 47, n.1, jan./abr. 1996.

PEREIRA, L. C. B.; SPINK, P. K. **Reforma do estado e administração pública gerencial**. 7ª ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006.

PISCITELLI, R. B.; TIMBÓ, M. Z. F. **Contabilidade pública**: uma abordagem da administração financeira pública. 13ª Ed. São Paulo: Atlas, 2014.

Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento - PNUD BRASIL. **O que é o IDHM**. 2018. Disponível em: <<http://www.br.undp.org/content/brazil/pt/home/idh0/conceitos/o-que-e-o-idhm.html>>. Acesso em 09 Mar. 2018.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2017.

SALVAGNIN, L. N. XIII CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 13, 2016, São Paulo. Análise financeira dos balanços orçamentários dos municípios da Região Metropolitana de São Paulo: um tratamento mensurável das variáveis que refletem aspectos subjetivos da administração pública. São Paulo: USP, 2016.

VIGNOLI, F. H.; MORAES, A. M. B. et all. **A Lei de Responsabilidade Fiscal comentada para municípios**. São Paulo: FGV, 2002.



Universidade Federal da Paraíba
 Centro de Ciências Sociais Aplicadas
 Departamento de Finanças e Contabilidade
 Curso de Ciências Contábeis
 Comissão de TCC



FORMULÁRIO IX

DECLARAÇÃO DE AUTENTICIDADE

Por este termo, eu, abaixo assinado, assumo a responsabilidade de autoria do conteúdo do referido Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado Análise financeira dos balanços orçamentários dos municípios da Região Metropolitana de João Pessoa: um tratamento mensurável das variáveis que refletem aspectos subjetivos de administração financeira.

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.

Autor(a): Bruno Campos da Silva

AUTORIZAÇÃO PARA DEPÓSITO DA MONOGRAFIA

Eu, Professor Ana Karla de Paucena Justino Gomes autorizo o depósito da monografia do aluno Bruno Campos da Silva, matrícula 11316735. A apresentação do trabalho irá ocorrer no semestre 2012, com data a ser divulgada pela Comissão do TCC do curso de Ciências Contábeis.

João Pessoa, 23 de maio de 20 12

Professor(a): Ana Karla de Paucena Justino Gomes



UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
BIBLIOTECA SETORIAL

Termo de Autorização para Publicação/Divulgação de Documento Eletrônico

1. Identificação do trabalho / autor

Título: Características determinantes das finanças públicas que resultam em um desempenho eficiente dos municípios da Região Metropolitana de João Pessoa.
 Autor: Bruno Campos da Silva CPF: 103.264.984-43
 Telefone: (83) 98763-3145 e-mail: brunocomp8696@gmail.com
 Orientador: Ana Karla de Lucena Justino Gomes

2. Identificação do material bibliográfico

Mídia: DVD Formato: PDF

Total de páginas: 45

Data da aprovação: 05/06/2018

Data da entrega da cópia eletrônica à Biblioteca Setorial do CCSA: 18/06/2018

3. Declaração do autor:

Na qualidade de titular dos direitos de autoria da publicação supracitada, com anuência do orientador, de acordo com a Lei nº 9610/98, autorizo à Universidade Federal da Paraíba (UFPB), a disponibilizá-la gratuitamente em meio eletrônico, na rede mundial de computadores, no formato especificado, para fins de leitura, impressão e/ou download, a título de divulgação da produção científica da instituição, a partir desta data.

João Pessoa, 18/06/2018

João Pessoa, 18/06/2018

Bruno Campos da Silva

Assinatura do autor

Ana Karla de Lucena Justino Gomes

Assinatura do orientador