



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA - UEPB
CENTRO DE CIÊNCIAS HUMANAS E EXATAS - CCHE
CAMPUS VI - POETA PINTO DO MONTEIRO
ESPECIALIZAÇÃO EM AUDITORIA E PERÍCIA CONTÁBIL**

SAFIRA MABEL BEZERRA FARIAS

**ANÁLISE DOS INDICADORES DE DESEMPENHO GERAIS NAS
DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO MUNICÍPIO DE MONTEIRO-PB**

**MONTEIRO
2017**

SAFIRA MABEL BEZERRA FARIAS

**ANÁLISE DOS INDICADORES DE DESEMPENHO GERAIS NAS
DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO MUNICÍPIO DE MONTEIRO-PB**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Estadual da Paraíba como requisito para obtenção do título de Especialista em Auditoria e Perícia Contábil.

Orientadora Prof^ª. Msc. Josicleide de Amorim Pereira
Moreira
Co-orientadora Msc. Sueli da Silva Bezerra

É expressamente proibida a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano da dissertação.

F224a Farias, Safira Mabel Bezerra.

Análise dos indicadores de desempenho gerais nas demonstrações contábeis do município de Monteiro-PB [manuscrito] / Safira Mabel Bezerra Farias. - 2014.
47 p.

Digitado.

Monografia (Auditoria e Perícia Contábil) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Humanas e Exatas, 2014.

"Orientação: Profa. Ma. Josicleide de Amorim Pereira Moreira, Ciências Contábeis".

"Co-Orientação: Profa. Ma. Sueli da Silva Bezerra, Ciências Contábeis".

1. Contabilidade pública. 2. Auditoria governamental. 3. Indicadores contábeis de desempenho. 4. Aplicação de recursos públicos. I. Título. 21. ed. CDD 657.45

SAFIRA MABEL BEZERRA FARIAS

**ANÁLISE DOS INDICADORES DE DESEMPENHO GERAIS NAS
DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO MUNICÍPIO DE MONTEIRO-PB**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Estadual da Paraíba como requisito para obtenção do título de Especialista em Auditoria e Perícia Contábil.

Orientadora Prof^ª. Msc. Josicleide de Amorim Pereira
Moreira

Co-orientadora Msc. Sueli da Silva Bezerra

Aprovada em: 26/11/2014.

BANCA EXAMINADORA



Prof.ª Msc. Josicleide de Amorim Pereira Moreira, UEPB - Orientadora



Prof.ª Msc. Cristiane Gomes da Costa, UEPB - Examinadora



Prof. Msc. Josimar Farias Cordeiro, UEPB - Examinador

AGRADECIMENTOS

Agradeço a DEUS, pela sua graça e benção ao me guiar mais uma vez até aqui, de onde busquei forças para continuar e seguir vencendo etapas. Por Ele ter colocado pessoas especiais no meu caminho ao longo desses anos, professores e amigos, cujo aprendizado e amizade levarei para o resto da minha vida.

Aos professores que deram sua contribuição a essa Pós-Graduação, em especial a Professora Josicleide de Amorim Pereira Moreira pela orientação, sem a qual não teria concluído este trabalho, eternamente grata.

A toda a família UEPB, meu agradecimento.

RESUMO

Diante dos inúmeros escândalos envolvendo a administração pública brasileira, hordienamente, vem se requerendo transparência dos atos governamentais. Neste sentido, foi realizada uma análise nos Balanços Orçamentários do município de Monteiro-PB, pela qual por meio de Indicadores de Desempenho Gerais foi possível comparar as medidas de desempenho com as metas preestabelecidas, tendo por intuito contribuir com a gestão pública, fornecer melhoria na qualidade da gestão, dar suporte à decisão e também o controle social. O presente trabalho teve o objetivo de analisar a evolução da aplicação de recursos públicos por meio da utilização de Indicadores de Desempenho Gerais aplicados nos Balanços Orçamentários do município de Monteiro-PB, no período de 2010 a 2012. Para o desenvolvimento desta pesquisa, adotou-se como procedimentos técnicos a pesquisa bibliográfica e a documental, aliada a um estudo de caso, sendo sua abordagem quantitativa. Foi adotado o método dedutivo e para a coleta de dados utilizou-se os Balanços Orçamentários do município de Monteiro-PB. Os dados obtidos revelaram que os Indicadores de Desempenho Gerais Positivos, alcançaram resultados satisfatórios, tendo em vista o crescimento dos investimentos aplicados pelo governo municipal ao longo do período analisado. As áreas mais beneficiadas foram a saúde, a educação e os investimentos, que juntos somam a maior parte dos gastos públicos aplicados como garantia da melhoria da qualidade de vida da população.

Palavras-chave: Aplicação de Recursos Públicos. Indicadores. Desempenho.

ABSTRACT

Facing the countless scandals involving the Brazilian public administration, nowadays its needed a bigger transparency of the governmental acts. In this regard, an analysis was performed on Budgetary Balances of the municipality of Monteiro-PB, whereby by General Performance Indicators it Is possible to compare the performance stats against the settled goals, having as objective to contribute to the public management, provide improved quality of administration, the decision support and the social controlling. This study aims to analyze the evolution of the application of public resources through the use of General Performances Indicators applied in the Budgetary Balances of the municipality of Monteiro-PB, in the period of 2010-2012. For the development of this research, we adopted as technical procedures the literary and documental research, combined with a case study, and its quantitative approach. We adopted the deductive method and for the data collection, we used the Budgetary Balances of the municipality of Monteiro-PB. The data obtained showed that the General Performance Indicators Positives, achieved satisfactory results, given the growth of investments made by the municipal government over the analysis period. The most benefited areas were health, education and investment, which together account for the majority of public spending applied as a guarantee of improving people's quality of life.

Keywords: Application of Public Resources. Indicators. Performance.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 Análise dos Indicadores de Desempenho Gerais Positivos	38
Gráfico 2 Análise dos Indicadores de Desempenho Gerais Negativos	40

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Indicadores de Desempenho Gerais Positivos.....	28
Quadro 2: Indicadores de Desempenho Gerais Negativos	29
Quadro 3 Dados dos Indicadores de Desempenho Gerais Positivos	36
Quadro 4 Dados dos Indicadores de Desempenho Gerais Negativos	39

LISTA DE SIGLAS

CF	Constituição Federal
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
PCASP	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
MPOG	Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
SISTN	Sistema de Coleta de Dados Contábeis
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 Formulação do problema	13
1.2 Objetivos.....	14
1.2.1 Objetivo geral	14
1.2.2 Objetivos específicos.....	14
1.3 Justificativa.....	14
1.4 Estrutura do trabalho	16
2 REFERENCIAL TEÓRICO	17
2.1 Contabilidade Pública.....	17
2.2 Auditoria Governamental	19
2.2.1 Auditoria interna.....	21
2.2.2 Auditoria externa	22
2.2.3 Auditoria de gestão.....	23
2.3 Demonstrações Contábeis na Administração Pública	24
2.4 Auditoria nas Demonstrações Contábeis.....	26
2.5 Indicadores Gerais de Desempenho Orçamentário	27
3 METODOLOGIA.....	31
3.1 Tipologia da pesquisa	31
3.1.1 Quanto aos objetivos	31
3.1.2 Quanto aos procedimentos.....	31
3.1.3 Quanto a abordagem.....	32
3.1.4 Quanto ao método.....	33
3.2.1 Universo da pesquisa	33
3.2.2 Amostra da pesquisa	34
3.3 Instrumento de coleta de dados	34
3.4 Forma de análise dos dados	34
4 ANÁLISE DOS DADOS	36
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	42
REFERÊNCIAS.....	44

1 INTRODUÇÃO

A auditoria governamental, gradativamente, vem ganhando espaço no panorama nacional nos últimos anos, visto que, o cidadão tem tomado consciência da importância da boa gestão dos recursos públicos passando a adotar uma postura mais participativa na fiscalização dos entes públicos. No contexto da administração pública, a auditoria procede à avaliação da gestão, através das análises dos registros e dos demonstrativos contábeis, utilizando para tanto, um conjunto de indicadores.

Para Matos e Pinto (2013) a gestão pública representa um conjunto de funções que se destinam a prática da boa administração, com o propósito de contribuir com os interesses da sociedade e que estes sejam alcançados de forma eficiente. Nesse sentido, as ações do Estado devem acima de tudo cumprir as finalidades inerentes à administração pública, tendo como base a estabilização da economia, a eficiência e a eficácia em sua gestão.

Segundo Soares et al., (2011) a administração pública municipal na condição de executora das políticas públicas locais, que demandam a maior parte da proximidade com a comunidade, torna-se responsável pela arrecadação de tributos os quais devem ser devolvidos à população por meio de bens e serviços públicos, e assim atender aos interesses da sociedade como um todo.

Oliveira (2010) menciona que a ausência de controles efetivos favorece negativamente no alcance dos resultados positivos traçados pela administração pública. Principalmente, os controles relacionados à execução de programas governamentais, os quais se mostram precários ou inexistentes, além da obtenção de resultados ineficazes quanto à avaliação do desempenho e atuação do Estado.

Para a consecução do seu fim a auditoria governamental se apóia nos registros e demonstrativos produzidos pela contabilidade pública. No tocante ao atendimento de sua finalidade, a contabilidade reveste-se de técnicas, dentre elas destaca-se a análise de balanços, na qual se constitui em um importante instrumento utilizado para a tomada de decisões, uma vez que, o objetivo principal desta análise é fornecer informações relevantes acerca da situação da entidade. No âmbito público essa análise visa verificar os aumentos, as diminuições, bem como as anormalidades nas variações patrimoniais que ocorrem em cada exercício.

Ao utilizar a técnica de análise das demonstrações contábeis, a auditoria governamental deve delimitar o escopo do trabalho necessário para tirar conclusões acerca da procedência das informações. Assim, existindo previamente indicadores de desempenho de

gestão, suas interpretações poderão ser precisas, indo além da tradicional abordagem fiscalizadora. Ademais, através da análise das demonstrações contábeis, obtêm-se informações relevantes para a tomada de decisões do gestor público (MATOS; PINTO, 2013).

Nesse contexto, a análise das demonstrações contábeis realizadas nos demonstrativos contábeis dos entes públicos possibilita conhecer a real situação de tais entidades, visando proporcionar aos gestores públicos subsídios para a tomada de decisões e assim, contribuir com a eficiência da gestão pública.

É preciso acentuar que além das contribuições advindas da análise supracitada, torna-se oportuna sua aplicação tendo em vista a Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, denominada de Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), cujo objetivo principal é o equilíbrio financeiro das contas públicas. Sendo, portanto, tal análise um instrumento auxiliar para mensurar o desempenho da entidade pública, no sentido de manter a equidade administrativa dos recursos públicos.

1.1 Formulação do problema

Diante dos inúmeros escândalos envolvendo a administração pública, os quais resultaram em danos a sociedade brasileira, ordinariamente, vem se requerendo transparência dos atos governamentais, bem como melhores formas de prestação de contas, ensejando com isso, a evidenciação da utilização dos recursos captados e o resultado obtido pelos entes públicos.

Em razão disso, vários mecanismos têm sido desenvolvidos no sentido de demonstrar uma adequada prestação de contas de modo a evidenciar ao principal usuário da Contabilidade Pública, o cidadão, a eficiência e a eficácia na gestão.

Neste sentido, apresenta-se a análise das demonstrações contábeis nas entidades de administração pública, para por meio de Indicadores de Desempenho Gerais comparar as medidas de desempenho com as metas preestabelecidas, tendo por intuito contribuir com a gestão pública, fornecer melhoria na qualidade da gestão, o suporte à decisão e o controle social.

É neste contexto, envolvendo a análise das demonstrações contábeis das entidades públicas e os Indicadores de Desempenho Gerais, que esse trabalho se apóia, tendo como questão de pesquisa a seguinte indagação: **com base nos demonstrativos contábeis do**

município de Monteiro-PB, no período de 2010 a 2012, qual foi à evolução da aplicação de recursos públicos a partir dos Indicadores de Desempenho Gerais?

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo geral

Analisar a evolução da aplicação de recursos públicos por meio da utilização de Indicadores de Desempenho Gerais aplicados no Balanço Orçamentário do município de Monteiro-PB, no período de 2010 a 2012.

1.2.2 Objetivos específicos

- Apresentar os principais conceitos correlatos à Contabilidade Pública e a Auditoria Governamental;
- Descrever os indicadores gerais de desempenho orçamentário;
- Analisar o comportamento dos Indicadores de Desempenho Gerais no que diz respeito a sua evolução positiva ou negativa;
- Identificar quais as áreas o governo municipal está investindo positivamente e negativamente no período em análise.

1.3 Justificativa

No intuito de contribuir com o tema abordado, são apresentados alguns estudos realizados anteriormente acerca de auditoria governamental e indicadores de desempenho no âmbito da administração pública:

Oliveira (2010) verificou em sua pesquisa que a auditoria presta um relevante serviço social, pois os resultados dos seus trabalhos ampliam a transparência pública, prestando contas para a sociedade da real situação das políticas de governo.

Mendes, Oleiro e Quintana (2008), demonstraram o importante papel social desempenhado pela Contabilidade e pela Auditoria Governamental no âmbito da nova gestão pública.

Casagrande (2011) abordou em seu trabalho a influência dos indicadores de desempenho no resultado operacional de uma organização, vislumbrando apoiar o planejamento orçamentário.

Grateron (1999) concluiu em sua pesquisa que a utilização dos indicadores não pretende suprir as deficiências da Contabilidade Pública, contudo representa um instrumento interessante para seu desenvolvimento, possibilitando a avaliação por gestores e qualquer outro interessado, contribuindo ao desenvolvimento da cultura de controle público.

Matos e Pinto (2013) utilizaram os dados da contabilidade municipal do Município de São Gabriel – Rio Grande do Sul e aplicaram a técnica de Análise das Demonstrações Contábeis Públicas em seus indicadores gerais positivos e negativos com o intuito de verificar a evolução da aplicação de recursos municipais.

Com base no exposto, torna-se evidente a relação que este trabalho tem com os estudos realizados anteriormente, contudo, após levantamento bibliográfico constatou-se que não há trabalhos direcionados a apresentar a evolução dos indicadores de desempenho gerais a partir da análise dos Balanços Orçamentários, do município de Monteiro entre o período de 2010 a 2012, gerando, portanto, informações necessárias aos dias atuais. Sendo assim, esta pesquisa se justifica por contribuir com o tema abordado, vislumbrando-se com ela, promover uma reflexão acerca da importância da realização da análise das demonstrações contábeis nos demonstrativos dos entes públicos.

Outro ponto a ser destacado, refere-se ao fato, dessa pesquisa limitar-se a replicar o estudo traçado por Matos e Pinto (2013), dado a sua relevância para a produção científica nacional e pela adequação da proposta do estudo ao cenário trabalhado nessa pesquisa.

Essa pesquisa se justifica também, diante da relevância da auditoria em órgãos governamentais, no sentido de fiscalizar, controlar e dar suporte para que a gestão tenha resultados satisfatórios.

A presente pesquisa torna-se relevante sob três aspectos: acadêmico, profissional e social.

Para o meio acadêmico o trabalho tem sua relevância, uma vez que, a pesquisa pretende encontrar as relações existentes entre os conceitos e teorias vistas em sala de aula e os fenômenos empíricos observados nas demonstrações contábeis do município de Monteiro – Paraíba.

Para o aspecto profissional, sua relevância se dá por denotar aspectos importantes da análise dos demonstrativos públicos com o intuito de avaliar o desenvolvimento da administração pública mediante o uso de indicadores de desempenho da gestão. Enquanto que

em termo social vislumbra-se que esta pesquisa possa contribuir no sentido de elucidar o empenho dos gestores de recursos públicos, visto que o contexto atual destaca a transparência dos atos públicos.

1.4 Estrutura do trabalho

O trabalho está organizado em cinco capítulos. Contempla o primeiro capítulo a introdução onde é delimitado o problema, os objetivos gerais e específicos, a justificativa da pesquisa e sua relevância.

O segundo capítulo evidencia o referencial teórico, no qual aborda os aspectos da Contabilidade Pública, da Auditoria Governamental, as Demonstrações Contábeis na Administração Pública, a Auditoria as Demonstrações Contábeis e os indicadores gerais de desempenho utilizados neste estudo.

O terceiro capítulo indica a metodologia utilizada para o desenvolvimento da pesquisa.

O quarto capítulo apresenta a análise dos dados para o atingimento do objetivo geral proposto.

O quinto capítulo expressa as considerações finais do estudo, a limitação e sugestão para novas pesquisas.

E por fim, apresentam-se as referências utilizadas na realização do trabalho.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Contabilidade Pública

De maneira conceitual a Contabilidade é a ciência que sistematiza e interpreta registros de transações financeiras de empresas e de outras organizações (HOLANDA FERREIRA, 2004). Complementando esse conceito, Attie (2011) diz que a Contabilidade pode ser considerada como sendo uma ciência social que possui um conjunto de características culturais e dotada de técnicas, princípios, conceitos e metodologia própria, dessa forma munindo seus usuários de informações seguras e objetivas que contribuam no plano econômico e administrativo das entidades.

Consolidando esses conceitos apresentados, pode-se afirmar que a Contabilidade está situada na esfera das ciências sociais, tendo por produto final as informações contábeis. Sendo assim, os operadores da Contabilidade devem buscar a satisfação dos usuários que as utilizam. Para tanto, tais informações devem ser construídas a partir de técnicas sistematizadas de registros de transações financeiras dentro de uma entidade e baseadas em princípios que as tornem seguras e confiáveis.

Com relação aos objetivos, Attie (2011) salienta que a contabilidade tem a finalidade de promover os meios informativos e de controle com o intuito de coletar os dados ocorridos no ano, e que tenham, ou possam ter, impactos e causar variações na posição patrimonial, isso significa dizer que a contabilidade representa um instrumento de medição e avaliação do patrimônio e dos resultados auferidos pela gestão da Administração Pública.

Nesse sentido, a Contabilidade como ferramenta de controle, tem o papel de apresentar aos usuários a situação financeira de uma entidade, para que o processo decisório torne-se mais seguro.

Rocha (2012) ao comentar as características básicas da Contabilidade, atribui que ela tem a necessidade de registrar os valores sejam estes receitas ou despesas, como forma de aferir o resultado desta movimentação. O autor, porém, complementa que com o desenvolver das sociedades, outros anseios foram surgindo do povo para com seus entes governantes, e estas novas perspectivas tornaram-se cada vez mais latentes o desejo por prestação de contas.

Desta forma, não bastava mais que apenas o governante soubesse o resultado da movimentação financeira de seu governo, era imprescindível que seu povo fosse informado deste resultado e ainda dos destinos possíveis a partir dele.

Diante destes novos horizontes, surge o ramo da Contabilidade que tem o objetivo de dar as respostas do governante exigidas pela sociedade, a Contabilidade Pública, que não foge de seu princípio básico de registro dos atos e fatos contábeis, mas que avança nos caminhos da prestação de contas e no sentido do controle sobre a coisa pública (ROCHA, 2012).

Nesse contexto, a Contabilidade Pública surge da necessidade de prestação de contas, perante a sociedade, dos recursos administrados pelos governantes. Essa postura deu aos governos a responsabilidade de apresentar aos cidadãos respostas de ordem financeira, ou seja, de como o dinheiro público está sendo administrado e gerando resultados satisfatórios.

No entendimento de Santos e Reis (2005) a Contabilidade Pública configura-se como um instrumento que proporciona à Administração Pública as informações e controles necessários à melhor condução dos negócios públicos, abastecendo de informações todo o processo de planejamento, orçamento, controle e o processo de divulgação da gestão realizada.

Os autores comentam ainda que, a Contabilidade Pública é tão importante quanto à contabilidade que é aplicada nas empresas privadas e não deve limitar-se apenas em prestar contas aos cofres públicos, através de dispositivos legais e constitucionais, mas buscar transparência nos demonstrativos financeiros. Essa característica dá subsídios aos cidadãos para compreender as ações dos governantes e fazer uma análise crítica, possibilitando, dessa forma, a verificação da atuação dos vários órgãos no que diz respeito à subtração de parte do patrimônio público por meio de tributos.

Fica claro, portanto, que o papel da Contabilidade Pública vai muito além de apenas prestar contas à sociedade da forma como é conduzido o uso do dinheiro público, ela tem atributos que subsidiam o cidadão de informações que podem auxiliá-lo a participar como sujeitos críticos e conscientes da Administração Pública.

No Brasil, a Contabilidade Pública nasce com o advento da Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, que ainda encontra-se em vigor atualmente. No momento de sua concepção foram estabelecidas regras para o registro, execução do orçamento público, controle através dos balanços orçamentário, financeiro e patrimonial.

A partir daí, muitas foram as normativas lançadas no intuito de instruir os governantes da missão de gerir seus orçamentos e de acompanhá-los durante a execução. No entanto, como esta Lei tem um enfoque especial no orçamento, ao longo do tempo foi mal ou pouco interpretada desde o início de sua vigência. Os governantes, contadores e demais agentes públicos consideram a peça orçamentária como centro das discussões e fazem dela o estopim

para diversas crises ou até mesmo a testa de ferro para não execução de atividades pleiteadas pela sociedade (ROCHA, 2012).

Com o objetivo maior de sanar tais problemas e modernizar a Contabilidade Pública no Brasil, surge em maio do ano 2000 a Lei Complementar nº 101, mais popularmente conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, que tem como principais alicerces o reforço das prerrogativas já constantes da Lei nº 4.320/64 e o estabelecimento de índices de controle da despesa pública e de conservação do patrimônio público como forma de inserir o Brasil na rede dos países que têm controle sobre suas contas, para que, dessa maneira o país torne-se apto a receber investimentos estrangeiros (Idid, 2012).

A LRF surge para sanar os problemas apresentados nas interpretações equivocadas referente aos dispositivos da Lei nº 4.320/64, trazendo elementos que revigoraram a Contabilidade Pública e endossaram ainda mais o debate de prestação de contas e controle dos gastos públicos.

Rocha (2012) enfatiza essa nova conjuntura ao comentar que a LRF trouxe um salto de qualidade alcançado pela Contabilidade Pública, tornando-a mais dinâmica e principalmente mais presente no dia a dia dos cidadãos, pois outro fator muito bem reforçado é o da Publicidade dos atos públicos, seja ela através de mídia escrita ou falada, mas impreterivelmente por via da internet, deixando-os assim visíveis para o mundo inteiro.

Parece claro afirmar que, a Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe mudanças significativas para o procedimento quanto aos atos de gestão pública, modernizando, inclusive, a forma de divulgação destes.

2.2 Auditoria Governamental

No entendimento de Vinagre (2004), Auditoria uma é das técnicas utilizadas pela contabilidade destinada a examinar de forma minuciosa a escrituração e demonstrações contábeis, a fim de confirmar sua adequação. A Auditoria, dessa maneira, aperfeiçoa a utilidade das informações fornecidas e dá credibilidade à Contabilidade, valorizando seus objetivos.

Para Perez Júnior (2004), a Auditoria pode ser definida como sendo o levantamento, o estudo e a avaliação sistemática de transações, procedimentos, rotinas e demonstrações contábeis de uma entidade, com a finalidade de fornecer a seus usuários uma opinião imparcial e fundamentada em normas e princípios sobre sua adequação. Attie (2011)

contempla ainda que a Auditoria é uma especialização contábil voltada à eficiência e eficácia da instituição, com o objetivo de expressar sua opinião sobre determinado dado.

Extraindo os elementos principais dos conceitos apresentados, é possível inferir que auditoria é uma das técnicas da contabilidade que se utiliza de métodos próprios para análise de transações, procedimentos, rotinas e demonstrações contábeis de uma entidade, com a finalidade de ao final, emitir uma opinião a respeito dos resultados.

Na esfera pública, a auditoria constitui-se numa prática que necessita de informações com critérios de legalidade e legitimidade, para que seus usuários possam apresentar pareceres confiáveis, a fim de que os gestores possam utilizá-los em uma tomada de decisão (GAIO; ALVARENGA, 2013).

Para Perez Júnior (2004) tanto a Contabilidade quanto a Auditoria desempenham relevante função, incumbindo a ela a emissão de opinião sobre os demonstrativos contábeis exigidos pela Lei nº 4.320/64.

Neste sentido, a Auditoria Governamental necessita estar embasada na confiabilidade das informações para que suas conclusões sejam consideradas pertinentes.

Como prerrogativa social na área pública, Peter e Machado (2007, apud VINAGRE, 2004) explanam que a auditoria governamental engloba um campo de especialização da auditoria, voltada para a Administração Pública (Direta e Indireta), compreendendo a auditoria interna e externa, envolvendo diretamente o patrimônio ou o interesse público. Em suma, os autores deixam explícito o papel social desempenhado pelos órgãos de controle interno e externo, já que o objetivo maior do auditado é o bem público e isso envolve diretamente o interesse da sociedade como um todo.

No que diz respeito à finalidade da auditoria no setor público Jund (2006, apud GAIO; ALVARENGA, 2013, p.648) comenta que ela deve:

Comprovar a legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos e avaliar os resultados alcançados, quando aos aspectos de eficiência, eficácia e economicamente da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil e finalista das unidades e das entidades da administração pública, em todas as esferas de governo e níveis de poder, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado, quando legalmente autorizado nesse sentido.

Deste modo, a auditoria se torna um importante instrumento de controle administrativo, que se destacam com o ponto de convergência de todos os efeitos, fatos e informações originados dos diversos segmentos analisados. Assim, a contabilidade mantém

relações estreitas com os modernos sistemas de Auditoria, cuja finalidade é avaliar as informações contábeis, no sentido de que sejam confiáveis, adequadas e seguras (CRUZ, 2002).

No processo decisório, o papel da auditoria configura-se no auxílio ao administrador na tomada de decisões, por meio de relatórios e pareceres, bem como, colabora para a evidenciação de erro, omissão ou fraude, salvaguardando o patrimônio da entidade (LIMA; CASTRO, 2006). Outra importante contribuição vem de Castro e Garcia (2004) quando argumentam que a auditoria precisa atuar validando e dando credibilidade aos dados divulgados, tornando-se responsável por controlar a qualidade dos mesmos.

Nesse contexto, a Auditoria como instrumento essencial na tomada de decisão, trabalha no sentido de minimizar eventuais equívocos na condução da administração das entidades.

2.2.1 Auditoria interna

Conforme Crepaldi (2009, apud GAIO; ALVARENGA, 2013), a Auditoria Interna é utilizada pelas entidades como uma forma de suporte ao controle gerencial, que funciona por meio de uma análise e pela avaliação da eficiência dos outros controles, sendo executada por um funcionário ligado à empresa com caráter permanente, que tem o objetivo de fiscalizar e avaliar os outros departamentos da entidade, de forma absoluta e independente, obedecendo às normas que regem os auditores.

Alberton (2002) menciona que a auditoria interna é uma atividade pouco difundida no Brasil e que as entidades que se utilizam desse tipo de auditoria, o fazem por força de exigências legais.

Diante deste contexto, o profissional que trabalha com Auditoria Interna tem a responsabilidade de oferecer à administração da empresa suporte, adequação e efetividade do sistema de controle interno, com objetivo de verificar e certificar se o desempenho da entidade está sendo realizada conforme a legislação e os critérios predefinidos pela mesma (GAIO; ALVARENGA, 2013).

Isto posto, parece claro afirmar que, a Auditoria Interna configura-se como sendo uma ferramenta que dá sustentação ao controle gerencial, conduzida através de análises constantes do funcionamento interno de maneira ampla, ou seja, alcançando todos os departamentos que compõem uma entidade.

Franco e Marra, (2009, p. 219) descrevem as vantagens e desvantagens da Auditoria Interna no trecho a seguir:

Vantagens da auditoria interna: pode prever, inclusive, o exame prévio de determinado fatos contábeis, antes de seu registro, para julgar quanto à sua legitimidade e efeitos fiscais, evitando assim estornos ou correções futuras [...] Desvantagens da auditoria interna: o risco que os funcionários do departamento de auditoria sejam envolvidos pela rotina de trabalho e só examinem aquilo que lhes é oferecido para o exame. Além disso, os laços de amizade e o coleguismo que podem advir entre funcionários desse departamento e dos demais setores da empresa poderão provocar um arrefecimento no rigor dos controles e na fiscalização dos serviços [...].

Diante do exposto, podemos verificar a grande importância da Auditoria Interna dentro das organizações, pois ela prepara a empresa para futuras fiscalizações, bem como pode demonstrar problemas ocultos e atuar na prevenção de irregularidades no âmbito de toda a organização.

2.2.2 Auditoria externa

A auditoria externa é realizada por um profissional independente e sem vínculo empregatício com a empresa auditada. Segundo Crepaldi (2009) esse tipo de intervenção ocorre via contrato de prestação de serviços e tem como objetivo a emissão de opinião (parecer), sobre as demonstrações financeiras, a fim de detectar erros (fraudes), e assim intervir na administração, reorganizar o processo produtivo ou mesmo orientar para novos procedimentos.

No contexto nacional, o órgão constitucional encarregado de auxiliar o Congresso é o Tribunal de Contas da União (TCU). De acordo com Teixeira (2006) o objetivo principal do TCU é “[...] resguardar a probidade e eficiência da Administração, por meio da transparência dos atos de seus agentes, informando a sociedade sobre a efetividade e regularidade da gestão”.

Para Lima e Castro (2003), os administradores públicos (governantes) são gestores de bens públicos, e para tanto, devem atuar como representantes do povo. O que não tira do TCU o papel de controlar a conduta administrativa desses gestores, na condição de administradores do bem comum.

Jund (2001, p. 26) define auditoria externa como “[...] uma das técnicas utilizadas pela contabilidade, ou seja, aquela destinada a examinar a escrituração e demonstrações contábeis, a fim de confirmar sua adequação.” Nesse sentido, a auditoria externa executa a conferência dos dados obtidos por meio das escriturações contábeis, com o propósito de confirmar a veracidade destes dados.

Nesse sentido, a independência da auditoria externa colabora para a imparcialidade das opiniões emitidas pelos auditores independentes, uma vez que, estes não possuem vínculo com a entidade foco da auditoria.

2.2.3 Auditoria de gestão

A Auditoria de Gestão é conceituada no entendimento de Grateron (1999), com sendo uma técnica ou atividade nova que presta consultoria aos mais altos extratos de uma organização, seja ela pública ou privada, procurando evidenciar os pontos os fracos e fortes da mesma, estabelecendo as recomendações necessárias para melhorar o processo de tomada de decisões.

Para Rocha (2007), a auditoria de gestão é um instrumento próprio da atividade de controle que se pretende adequado à avaliação da economia, da eficiência, da eficácia e da efetividade com vistas à responsabilização dos administradores públicos por seus atos.

Esses conceitos mostram de forma abrangente o que é a Auditoria de Gestão, de maneira geral ela pode ser entendida como uma nova técnica de auditoria voltada ao controle de uma entidade que tem como base evidenciar pontos fortes e fracos dentro de uma análise multidirecionada nas organizações públicas e privadas.

No que tange aos objetivos, Ortmayer (2001) comenta que a Auditoria de Gestão foca na fiscalização e avaliação das informações sobre a utilização correta ou não dos recursos de uma entidade, para ao fim emitir sua opinião acerca dos resultados obtidos durante os trabalhos.

Complementando esse entendimento, Grateron (1999), comenta que a Auditoria de Gestão procura avaliar, baseada nos critérios ou parâmetros de eficiência, efetividade e economia, o processo de tomada de decisões e seu efeito no atingimento das metas e objetivos da organização.

Em resumo, os objetivos da Auditoria de Gestão se traduzem em avaliar ações da gestão pública, através de critérios previamente definidos, com vistas a fortalecer o processo

decisório, tendo por fim o atingimento das metas e objetivos dos programas e projetos governamentais.

Grateron (1999, p. 6) enumera uma série de contribuições que a Auditoria de Gestão traz para o setor público:

- 1) Promove a medição da gestão;
- 2) Melhora os sistemas de medição;
- 3) Contribui à eficiência, eficácia e economia da gestão administrativa;
- 4) Contribui para obtenção de melhores rendimentos e receitas para a entidade, o que se traduz em maximizar o valor agregado para o Estado;
- 5) Promove a formação de auditores em áreas não tradicionais.

Como visto, são várias as contribuições da Auditoria de Gestão no âmbito público, no sentido de agregar valor aos processos internos da organização. Ela é dotada de ferramentas que maximizam os resultados contribuindo geração de receitas e por consequência o atingimento dos objetivos.

2.3 Demonstrações Contábeis na Administração Pública

Conforme Campos (2007) a função principal das demonstrações contábeis é representar de maneira fidedigna e oportuna as situações econômica, financeira e patrimonial da entidade que as divulga. No âmbito do setor público, ganham relevância também os fatos ligados à administração orçamentária. O autor salienta também que o objetivo da divulgação das informações contábil-financeiras é fornecer informação útil e relevante aos usuários para auxiliá-los na tomada de decisões.

Desse modo, a característica principal das demonstrações contábeis é fornecer aos seus usuários informações seguras e eficientes da situação econômica, financeira e patrimonial de uma entidade privada ou pública.

Na esfera governamental a divulgação de informações através das demonstrações contábeis ganha relevância, uma vez que, configura-se em um dos instrumentos de *accountability* de que os administradores públicos dispõem para a prestação de contas de suas atividades e da utilização dos recursos públicos pelos quais respondem (CAMPOS, 2007).

Darós e Pereira (2009, p. 7), mencionam quais as Demonstrações Contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelo Setor Público “[...] Balanço Patrimonial; Balanço Orçamentário; Balanço Financeiro; Demonstração das Variações Patrimoniais; Demonstração dos Fluxos de Caixa; e Demonstração do Resultado Econômico.”

De acordo com a Lei nº 4.320/1964, art. 101, “os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, além de outros quadros demonstrativos.”

Assim, as demonstrações contábeis das entidades definidas no campo de aplicação da contabilidade do setor público, disciplinadas pelo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), 2012, incluindo as exigidas pela Lei nº 4.320/1964, são:

- a) Balanço Patrimonial (BP);
- b) Balanço Orçamentário (BO);
- c) Balanço Financeiro (BF);
- d) Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP);
- e) Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC);
- f) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL); e

A Lei nº 4.320/64 estabeleceu quais demonstrações e relatórios contábeis devem ser elaboradas pelo setor público, destacando o Balanço Orçamentário, o Balanço Financeiro, o Balanço Patrimonial e a Demonstração das Variações Patrimoniais.

Conforme o Anexo 12 da Lei nº 4.320/64, o Balanço Orçamentário tem a finalidade de demonstrar as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas, ou seja, evidenciar o resultado orçamentário. Essa demonstração também é exigida pela LRF, a qual prevê, no art. 52, que todos os Poderes e o Ministério Público devem publicá-lo.

Segundo Kohama (2006, apud CAMPOS, 2007), o Balanço Orçamentário se traduz numa ferramenta que visa demonstrar o cumprimento das determinações e especificações constantes na Lei de Orçamento, ou seja, indicar o grau de eficiência entre o planejamento e a execução orçamentária.

Nessa linha de pensamento, Carvalho e Ceccato (2011), afirmam que as informações prestadas sobre o orçamento público pelo Balanço Orçamentário permitem analisar, por meio de indicadores, o desempenho da gestão orçamentária.

Nesse sentido, o Manual de contabilidade aplicado ao setor público (MCASP, Parte V, 2012, p. 5), objetiva:

Padronizar os conceitos, as regras e os procedimentos relativos às demonstrações contábeis do setor público a serem observados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, permitindo a evidenciação e a consolidação das contas públicas em âmbito nacional, em consonância com os procedimentos do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).

No entanto, segundo Soares et. al. (2011), atualmente as demonstrações contábeis estão passando por um processo de convergência das normas internacionais do setor público, visando suprir uma carência existente na elaboração dessas demonstrações, que até então tinham utilizado, por analogia, alguns métodos utilizados pelo setor privado

2.4 Auditoria nas Demonstrações Contábeis

No entendimento de Attie (2011), o objetivo da Auditoria das Demonstrações Contábeis é emitir uma opinião sobre sua propriedade, e assegurar que representem em seu conjunto adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado de suas operações, as mutações do seu patrimônio líquido e os demais demonstrativos correspondentes aos períodos em exame, de acordo com as práticas contábeis no Brasil.

Almeida (2010 apud. MATOS; PINTO, 2013, p.6) explica que a intuito básico da auditoria das demonstrações contábeis pode ser entendido como:

[...] o processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade da totalidade das demonstrações contábeis, utilizando para tanto os critérios e procedimentos que lhe traduzem provas que assegurem a efetividade dos valores expostos nas demonstrações contábeis.

A partir do entendimento dos autores citados, é possível afirmar que a finalidade da Auditoria das Demonstrações Contábeis é a certificação da veracidade das informações divulgadas pela entidade.

Matarazzo (2007) explica que as demonstrações contábeis devem ser elaboradas de modo que evidencie com extrema clareza a real situação da organização, conforme os princípios contábeis e que possa propiciar a sua interpretação e compreensão de forma uniforme.

A Resolução CFC nº 1.203 que aprovou a NBC TA 200 (2009, p 3) discorre a respeito da auditoria das demonstrações contábeis, da seguinte forma:

As demonstrações contábeis sujeitas à auditoria são as da entidade, elaboradas pela sua administração, com supervisão geral dos responsáveis pela governança. As NBC TAs não impõem responsabilidades à administração ou aos responsáveis pela governança e não se sobrepõe às leis e regulamentos que governam as suas responsabilidades. Contudo, a auditoria em conformidade com as normas de auditoria é conduzida com base na premissa de que a administração e, quando apropriado, os

responsáveis pela governança têm conhecimento de certas responsabilidades que são fundamentais para a condução da auditoria. A auditoria das demonstrações contábeis não exige dessas responsabilidades a administração ou os responsáveis pela governança.

No que concerne a Análises das Demonstrações Contábeis Públicas, Andrade (2012) afirma que apenas recentemente os administradores públicos começaram a utilizá-la como instrumento de avaliação da gestão, sendo utilizados para verificar aumentos, diminuições e anormalidades nas variações patrimoniais de cada exercício. A pouca confiabilidade dos dados e relatórios da Contabilidade Pública que vinham sendo apresentados no decorrer do tempo levou os administradores públicos a utilizarem esses recursos das demonstrações contábeis.

2.5 Indicadores Gerais de Desempenho Orçamentário

Visto como uma necessidade de adaptação às mudanças, a administração pública precisa utilizar-se de indicadores de gestão (técnicas), com o propósito de garantir o mínimo de controle de recursos públicos, gerenciados e sob o comando do Estado (GRATERON, 1999).

Para Coelho e Quintana (2008) a execução do orçamento, apresentada nos demonstrativos contábeis das entidades públicas, de certo modo indica como os gestores governamentais administram os recursos disponíveis. De certo modo, a divulgação desses demonstrativos se dá em face das exigências legais, o que se torna insuficiente para demonstrar aos seus usuários, como a gestão pública administra efetivamente os recursos obtidos (AMARAL; MARINO JUNIOR; BONACIM, 2008)

Novos instrumentos administrativos são exigidos para uma gestão eficiente, e comprometida com o bem estar social. No âmbito do setor público, o desempenho está diretamente relacionado ao conceito de eficiência e eficácia dos gastos públicos. Conforme Silva, Leal e Ferreira (2011, p 42) medir desempenho é:

[...] fundamental como elemento de controle, além de determinar referências entre valores. As organizações medem seus desempenhos para: a) avaliar o atendimento aos requisitos dos clientes/usuários; b) avaliar o atendimento aos requisitos da organização; e c) ter um instrumento efetivo de gerenciamento, a fim de identificar deficiências e oportunidades de melhorias.

Aguiar e Souza (2010) entendem que na avaliação de desempenho, pondera-se efetivamente o sucesso dos gestores na obtenção das metas orçamentárias, ou seja, se tais metas foram ou não atingidas e qual a magnitude dos desvios.

Com o objetivo de conceituar cada indicador de desempenho utilizado neste estudo, onde contém informações sobre as fórmulas utilizadas e aspectos inerentes as suas análises, o Quadro 1 mostra os indicadores de desempenho gerais positivos.

Quadro 1: Indicadores de Desempenho Gerais Positivos

INDICADORES GERAIS POSITIVOS		
Indicador	Fórmula	Análise do Resultado
Investimento per capita	Investimento/ população (Habitantes)	Analisa o quanto o Governo realizou em obras para a população (despesas de investimento). Evidencia os recursos fornecidos pelo contribuinte que estão retornando, o indicador é obtido pela razão entre as despesas de investimento (capital) pelo número de habitantes.
Saúde per capita	Saúde/ população (Habitantes)	Tem o objetivo de analisar a função Governo Saúde em relação ao número de habitantes. De acordo com a portaria 42, de 14 de abril de 1999, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG), por função devem entender-se o maior nível de agregação das diversas áreas de despesa que competem ao setor público. Os gastos com saúde estão previstos na Emenda Constitucional nº 29/2000. O indicador é obtido pela razão entre as despesas com a função saúde pelo número de habitantes.
Educação per capita	Educação/ população (Habitantes)	Tem o objetivo de analisar os gastos com educação pelo número de habitantes. Os gastos com educação estão previstos no Art. 212 da Constituição Federal. O indicador é obtido pela razão entre a despesa com função educação pelo número de habitantes.
Transporte per capita	Transporte/ População (Habitantes)	Objetiva analisar a função de governo transporte (melhoria nos transportes da população). O indicador é obtido pela razão de despesas com a função transporte pelo número de habitantes.
Energia per capita	Energia/ população (Habitantes)	Analisa os gastos com energia em relação ao número de habitantes. O indicador é obtido pela razão entre as despesas com a função energia pelo número de habitantes.

Fonte: Adaptado de Silva (2012 apud. MATOS; PINTO, 2013, p. 7).

O Quadro 2 apresenta os indicadores negativos, e isto, possibilita conhecer a situação dos impostos, taxas e contribuições de melhoria cobradas dos contribuintes, além de seu desembolso com contribuições sociais.

Evidencia ainda, o custo para manutenção do poder judiciário, a receita das entidades governamentais por serviços prestados à comunidade, entre outros. Com base nestes indicadores é possível verificar se os recursos públicos foram aplicados positivamente em obras, saúde, educação, transporte e energia.

Quadro 2: Indicadores de Desempenho Gerais Negativos

INDICADORES GERAIS NEGATIVOS		
Indicador	Fórmula	Análise do Resultado
Operação de crédito e refinanciamento da dívida per capita	Operação de crédito e refinanciamento da dívida/dívida população (Habitantes)	Objetiva evidenciar o bolso do contribuinte com as dívidas que o governo realiza com empréstimos e financiamentos tomados. O indicador é obtido pela razão entre os recursos das receitas de operações de crédito e refinanciamento da dívida pelo número de habitantes.
Receita Tributária per capita	Receita Tributária/ população (Habitantes)	Tem objetivos de evidência a situação dos impostos, taxas e contribuições da melhoria que são cobradas dos contribuintes. Quanto maior o resultado, pior, ou seja, o governo tem elevado a carga tributária dos contribuintes e muitas vezes tem deixado de cumprir suas funções. O indicador é obtido pela razão entre a receita tributária (receita corrente) pelo número de habitantes.
Receita de contribuição per capita	Receita de contribuição/ população (Habitantes)	Evidencia o desembolso do contribuinte com as contribuições sociais (COFINS, Cide-combustíveis etc.). O aumento desta receita representa aumento das contribuições. O indicador é obtido pela razão entre receita de contribuições (receita corrente) pelo número de habitantes.
Receita de serviço per capita	Receita de serviço/ população (Habitantes)	Analisa a receita das entidades governamentais por serviço prestado à comunidade: transporte público, saúde, comunicação, armazenagem, inspeção e fiscalização, processamento de dados etc. O indicador é obtido pela razão entre as receitas de serviço (receitas correntes) pelo número de habitantes.
Receita de transferência per capita	Receita de transferência/ população (Habitantes)	Tem o objetivo de analisar o total das receitas de transferência recebidas (correntes e de capital). Os recursos de transferência representam a dependência financeira das entidades públicas. O indicador é obtido pela razão entre receitas de transferência (correntes e de capital) pelo número de habitantes.
Legislativo per capita	Legislativo/ população (Habitantes)	Tem o objetivo de esclarecer para os cidadãos o custo do poder legislativo per capita (gastos com deputados, senadores, vereadores, incluindo a máquina administrativa). O indicador é obtido pela razão entre as despesas da função pelo número de habitantes.
Judiciário per capita	Judiciário/ população (Habitantes)	Analisa o custo para manter o poder judiciário (função judiciária per capita). O indicador é obtido pela razão entre as despesas da função jurídica pelo número de habitantes.

Fonte: Adaptado de Silva (2012 apud MATOS; PINTO, 2013, p. 8).

Silva, Leal e Ferreira (2011) definem os indicadores de desempenho como sendo grandezas numéricas que permitem comparar metas numéricas preestabelecidas com resultados anteriormente encontrados. Para os autores, os indicadores de desempenho servem como apoio administrativo na tomada de decisões governamentais, por se tratar de instrumentos de controle que facilitam a identificação dos resultados e de cada área específica da gestão.

Nesta mesma linha de percepção, Silva (2012, apud. MATOS; PINTO, 2013, p. 7) conceitua que um indicador de desempenho é:

[...] um número, percentagem ou razão que mede um aspecto de desempenho, e tem o objetivo de comparar esta medida com metas preestabelecidas. Os indicadores de desempenho gerais podem fornecer uma boa visão acerca do resultado que se deseja medir, mas são apenas aproximações do que realmente está ocorrendo, necessitando, sempre de interpretação no contexto em que estão inseridos. O intuito dos indicadores de desempenho gerais positivos e negativos é o de analisar as demonstrações contábeis públicas e contribuir com a avaliação da gestão pública.

Assim, percebe-se que os indicadores de desempenho são geralmente associados entre si numa espécie de relação de causa e efeito. Para isso, se faz necessário que estes indicadores de desempenho sejam dinâmicos e que continuamente possam acompanhar e incorporar as mudanças impostas pelo cenário organizacional.

3 METODOLOGIA

Na visão de Medeiros (2012) a metodologia configura-se como a raiz dos procedimentos adotados para estudar o fenômeno, seja em sua vertente teórica, empírica ou experimental. O autor frisa que o texto metodológico não pode restringir-se apenas a explicitar os objetivos e os instrumentos de coleta, mas também conduzir a traços da lógica que alimentou a pesquisa, dessa forma, conferindo validade ao fazer científico.

Torna-se importante mencionar que esse estudo trata-se de uma replicação da pesquisa realizada por Matos e Pinto (2013). Nesse sentido, Martins (2008) explica que no contexto de um estudo de caso, a sua replicação se constitui num forte elemento para mostrar a confiabilidade de uma determinada pesquisa, ou seja, garantir que os achados da pesquisa se assemelhem aos resultados da replicação do estudo de caso.

3.1 Tipologia da pesquisa

3.1.1 Quanto aos objetivos

Esta pesquisa se classifica como descrita, que segundo Rodrigues (2007, p. 29) por meio da descrição, o pesquisador poderá buscar “[...] além da análise ou da base para tanto, a totalidade do objeto estudado, sem a preocupação com detalhes que a investigação não persiga, assumindo a forma de síntese.”

Para Beuren (2008, p. 81) uma pesquisa descritiva “configura-se como um estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e a explicativa, ou seja, não é tão preliminar como a primeira nem tão aprofundada como a segunda”.

E, assim esse estudo se propõe a analisar a evolução da aplicação de recursos públicos por meio de Indicadores de Desempenho Gerais aplicados nos demonstrativos contábeis do município de Monteiro-PB.

3.1.2 Quanto aos procedimentos

Como procedimento técnico trata-se de uma pesquisa bibliográfica e documental, aliada a um estudo de caso. Para Martins e Theophilo (2009, p. 62) o estudo de caso, “[...] Trata-se de uma investigação empírica que pesquisa fenômenos dentro de seu contexto real,

onde o pesquisador não tem controle sobre eventos e variáveis, buscando apreender a totalidade de uma situação [...]”.

Quanto ao método bibliográfico, este abrange a bibliografia já tornada pública em relação ao tema estudado, desde publicações avulsas, revistas, livros, relatórios de pesquisas etc. Sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito sobre determinado assunto (MARCONI; LAKATOS, 2009, p. 185).

Com a pesquisa bibliográfica realizou-se a revisão da literatura visando conhecer melhor a temática em tela. Essa se deu através de livros, artigos, monografias, dissertações, teses, dentre outros.

Tendo em vista que o trabalho reuniu fontes primárias, a pesquisa documental foi utilizada no sentido de obter informações que serviram de base para a coleta dos dados.

De acordo com Beuren *et al.* (2012, p.89), “A pesquisa documental baseia-se em materiais que ainda não foram ou não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa”.

Deste modo a pesquisa documental se deu por meio dos Balanços Orçamentários da Prefeitura Municipal de Monteiro – PB, compreendido entre 2010 a 2012.

3.1.3 Quanto a abordagem

No que diz respeito à abordagem, as pesquisas são classificadas em qualitativas e quantitativas. O trabalho em questão possui essas duas características, portando, segundo Medeiros (2012), é definido como um estudo quantiqualitativo.

Um estudo quantitativo é caracterizado pelo uso de recursos de quantificação, ou seja, algo que pode ser expresso em quantidade, que são empregados desde a coleta de informações até a análise e tratamento dos dados (MEDEIROS, 2012). Além destas características, conforme Dalfovo *et al.* (2008), um estudo desse tipo utiliza-se de técnicas estatísticas, com vistas a obter resultados que evitem possíveis distorções de análise e possibilitando uma maior margem de segurança.

Dessa forma, este estudo utiliza-se da abordagem quantitativa por trabalhar com dados oriundos de relatórios contábeis como também dados populacionais para geração de resultados estatísticos a fim de atingir o objetivo proposto.

A abordagem qualitativa caracteriza-se pela implementação de uma compreensão profunda ou detalhada dos significados em torno de um fenômeno e investe na descrição, exploração e análise da complexidade de determinado problema (MEDEIROS, 2012).

No entendimento de Dalfovo *et. al.* (2008), esta abordagem não é traduzida em números, na qual pretende verificar a relação da realidade com o objeto de estudo, obtendo várias possibilidades de interpretação por parte do pesquisador.

Essa característica está presente no estudo em questão, uma vez que busca-se na literatura disponível respaldo acerca do tema tratado com a finalidade de descrever aspectos relacionados ao mesmo.

3.1.4 Quanto ao método

No que tange ao método optou-se pelo dedutivo. Para Santos (2008) tal método,

[...] tem bases nos pensadores racionalistas Descartes, Spinoza e Leibniz, tendo como pressuposto que apenas a razão pode conduzir ao conhecimento verdadeiro. Ele parte de princípios tidos como verdadeiros e inquestionáveis (premissa maior), para assim o pesquisador estabelecer relações com uma proposição particular (premissa menor) e, a partir do raciocínio lógico, chegar à verdade daquilo que propõe (conclusão).

Considerando o exposto, este trabalho partiu de uma visão geral da Análise das Demonstrações Contábeis para poder verificar, por meio dos Índices de Desempenho Gerais, como foi a evolução da aplicação dos recursos públicos na cidade de Monteiro-PB.

3.2.1 Universo da pesquisa

Marconi e Lakatos (2002, p. 41) definem população ou universo como “o conjunto de seres animados e inanimados que apresentam pelo menos uma característica em comum”.

O universo desta pesquisa foi constituído pelo portal eletrônico de contas públicas, disponível na página eletrônica do Sistema de Coleta de Dados Contábeis (SISTN).

3.2.2 Amostra da pesquisa

Beuren (2012, p. 120) define amostra como “uma pequena parte da população ou do universo selecionada em conformidade às regras”.

A amostra utilizada na pesquisa foi composta por relatórios contábeis do município de Monteiro, no período compreendido entre 2010 a 2012.

3.3 Instrumento de coleta de dados

Como instrumentos de coleta de dados foram utilizados os Balanços Orçamentários do município de Monteiro – Paraíba, mas especificamente dados na ordem de despesas e receitas em determinadas contas sintéticas para compor a análise dos indicadores de desempenho.

Foram utilizados os Balanços Orçamentários publicados pelo governo municipal, os quais encontram-se disponíveis na rede mundial de computadores, no portal eletrônico Contas Públicas, na página eletrônica do Sistema de Coleta de Dados Contábeis (SISTN), relativos aos anos de 2010, 2011 e 2012. Os dados para compor a quantidade da população em cada ano foram extraídos do portal eletrônico do IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas) e referem-se aos anos de 2010, 2011 e 2012.

3.4 Forma de análise dos dados

Quanto ao plano ou método de análise, Medeiros (2012) explica que estes correspondem aos procedimentos adotados para construir a interpretação dos dados.

Neste trabalho foi utilizada a análise estatística descritiva e inferencial. A primeira, conforme Menezes (2012) tem o objetivo de “obter uma descrição do comportamento da variável em estudo por meio de um tratamento adequado dos dados”, já a segunda, consiste em analisar partes ou porções, sendo possível fazer generalizações a respeito do todo e também analisar a representatividade dos resultados.

Desse modo, neste estudo a partir dos resultados apresentados faz-se uma análise descritiva dos dados para em seguida inferir se os indicadores de desempenho estão sendo satisfatórios ou não.

No presente trabalho, os balanços orçamentários relativos aos anos de 2010 a 2012, foram analisados e seus dados foram extraídos de forma a adequar-se aos cálculos dos índices, utilizadas nas fórmulas dos índices gerais construídos para as análises dos demonstrativos.

4 ANÁLISE DOS DADOS

Em conformidade com os objetivos descritos anteriormente, serão apresentados neste capítulo os resultados alcançados mediante utilização dos Indicadores de Desempenho Gerais nos demonstrativos contábeis do Município de Monteiro-PB, demonstrando-se dessa forma, a evolução da aplicação dos recursos municipais no período em análise. Ressalta-se que os índices foram obtidos a partir do Balanço Orçamentário dos anos analisados, compreendendo o período de 2010 a 2012, avaliando-se por meio deles a evolução de sua aplicação.

Os dados levantados são apresentados no Quadro 3 pelo qual é possível observar cada indicador positivo, os valores constantes nas contas específicas, a população estimada de cada ano analisado nesta pesquisa e os índices alcançados em cada indicador.

Destaca-se a importância dos Indicadores de Desempenho Gerais Positivos, já que esses apresentam um índice do resultado final, pois quanto maior ele for melhor será para a utilização dos recursos públicos no município, assim quanto maior for o índice obtido no indicador de investimento, no indicador de saúde, no indicador de educação, no indicador de transporte e no indicador de energia, melhor serão os benefícios à população do município.

Os dados foram extraídos dos Balanços Orçamentários e os índices obtidos.

Quadro 3 Dados dos Indicadores de Desempenho Gerais Positivos (continua)

INDICADORES DESEMPENHO GERAIS POSITIVOS			
ANO 2010			
INDICADORES	VALORES	POPULAÇÃO	ÍNDICES
Investimentos Per Capita	995.907,74	30.852	32,28
Saúde Per Capita	10.975.961,95	30.852	355,76
Educação Per Capita	7.977.852,72	30.852	258,58
Transporte Per Capita	5.550,00	30.852	0,18
Energia Per Capita	2.340,00	30.852	0,08
TOTAL	19.957.612,41		
ANO 2011			
INDICADORES	VALORES	POPULAÇÃO	ÍNDICES
Investimentos Per Capita	4.720.622,38	31.095	151,81
Saúde Per Capita	12.824.441,15	31.095	412,43
Educação Per Capita	10.774.169,51	31.095	346,49
Transporte Per Capita	0,00	31.095	0,00
Energia Per Capita	0,00	31.095	0,00
TOTAL	28.319.233,04		

Quadro 4 Dados dos Indicadores de Desempenho Gerais Positivos (conclusão)

ANO 2012			
INDICADORES	VALORES	POPULAÇÃO	ÍNDICES
Investimentos Per Capita	13.268.714,66	31.330	423,51
Saúde Per Capita	15.278.347,23	31.330	487,66
Educação Per Capita	14.320.629,10	31.330	457,09
Transporte Per Capita	0,00	31.330	0,00
Energia Per Capita	166.346,01	31.330	5,31
TOTAL	43.034.037,00		

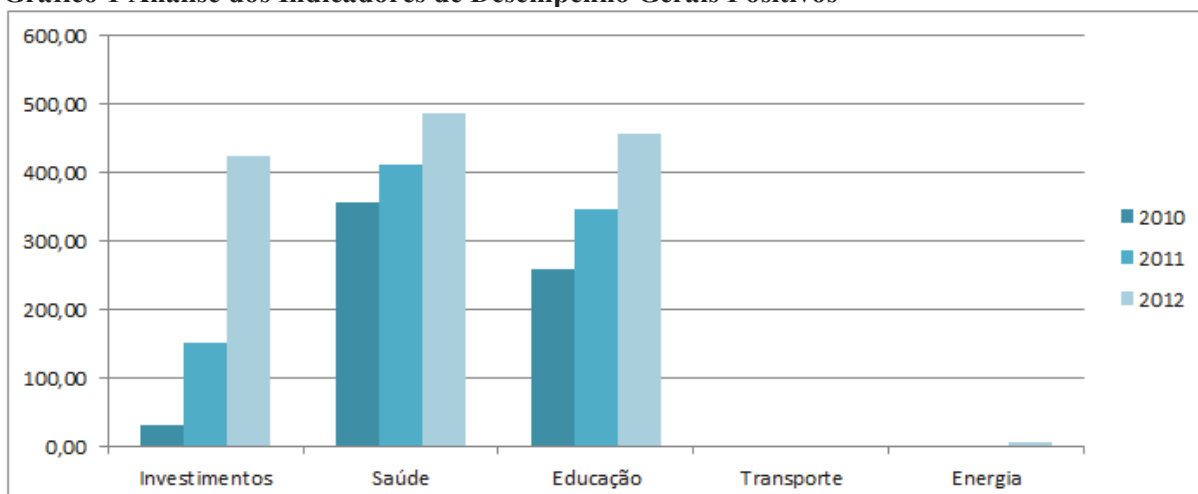
Fonte: Dados da Pesquisa, 2014.

O Quadro 3 mostra claramente que entre os anos de 2010 a 2012 o montante de recursos do conjunto de contas em análise vem aumentando em proporções totais, já que no primeiro ano analisado o total de recursos era de R\$ 19.957.612,41 (dezenove milhões, novecentos e cinquenta e sete mil, seiscentos e doze reais e quarenta e um centavos) passando para o valor de R\$ 43.034.037,00 (quarenta e três milhões, trinta e quatro mil e trinta e sete reais) no último ano. Isso significa um aumento em termos percentuais de 116% (cento e dezesseis por cento), o que representa um acréscimo expressivo de despesas por áreas.

É possível perceber que as áreas que receberam maior atenção por parte do poder público municipal durante os três anos aqui analisados foram os investimentos, a saúde e a educação, estas três áreas abarcaram mais de 99% (noventa e nove por cento) dos recursos. Constata-se que a saúde foi a maior beneficiada com 42% (quarenta e dois por cento) destes investimentos.

O Quadro 3 apresenta ainda os resultados obtidos a partir da utilização da fórmula proposta por Silva (2012) quanto aos Indicadores de Desempenho Gerais Positivos. Para uma leitura mais ampla dos resultados, onde são discriminados os índices alcançados em cada ano analisado.

O Gráfico 1 evidencia o comportamento de cada área dentro do período estudado.

Gráfico 1 Análise dos Indicadores de Desempenho Gerais Positivos

Fonte: Dados da Pesquisa, 2014.

O Gráfico 1 mostra que os indicadores per capita de investimentos, saúde e educação foram os que obtiveram de fato uma evolução ascendente no período em análise. Os investimentos representam os maiores resultados em termos percentuais, já que, houve no período um aumento de 1.112% (mil cento e doze por cento) nos investimentos por habitante, visto que em 2010 os investimentos per capita eram de R\$32,28 (trinta e dois reais e vinte e oito centavos) e no ano de 2012 já somavam R\$423,51 (quatrocentos e vinte e três reais e cinquenta e um centavos). Por conseguinte entende-se que o governo municipal vem aplicando de forma positiva os recursos em obras para beneficiamento da população.

Os indicadores de saúde e educação também obtiveram uma evolução ascendente entre os anos de 2010 a 2012, sendo que a educação por habitante recebeu um aumento de 77% (setenta e sete por cento) em seus recursos, passando de R\$258,58 (duzentos e cinquenta e oito reais e cinquenta e oito centavos) em 2010 para R\$457,09 (quatrocentos e cinquenta e sete reais e nove centavos) em 2012, significando uma evolução positiva no ensino da população durante os três anos estudados.

O nível de aplicação de recursos na saúde do município cresceu 37% (trinta e sete por cento), visto que em 2010 os gastos por pessoa eram de R\$355,76 (trezentos e cinquenta e cinco reais e setenta e seis centavos) e passaram ao patamar de R\$487,66 (quatrocentos e oitenta e sete reais e sessenta e seis centavos) em 2012, dessa maneira o município de Monteiro está proporcionando uma saúde de qualidade aos seus cidadãos.

Já os indicadores de transporte e energia apresentam resultados muito baixos, por conseguinte entende-se que neste período o município vem investindo menos nesses indicadores.

Os dados para confecção dos Indicadores de Desempenho Gerais Negativos foram obtidos através dos Balanços Orçamentários de 2010 a 2012 do município de Monteiro–PB.

No Quadro 4 estão discriminados os Indicadores de Desempenho Gerais Negativos, os valores constantes em cada um deles, a população estimada no período analisado e os índices alcançados em cada indicador.

Os indicadores gerais negativos apresentam um índice do resultado final, pois quanto maior ele for pior será ao município, estando sem recurso para investir em si próprio, assim quanto maior for o indicador de operações de crédito e refinanciamento da dívida; o indicador de receita tributária; o indicador de receita de contribuições; o indicador de receita de serviços; o indicador de receita de transferências e; o indicador legislativo, pior será ao município que não receberá investimentos para suas melhorias.

Quadro 5 Dados dos Indicadores de Desempenho Gerais Negativos

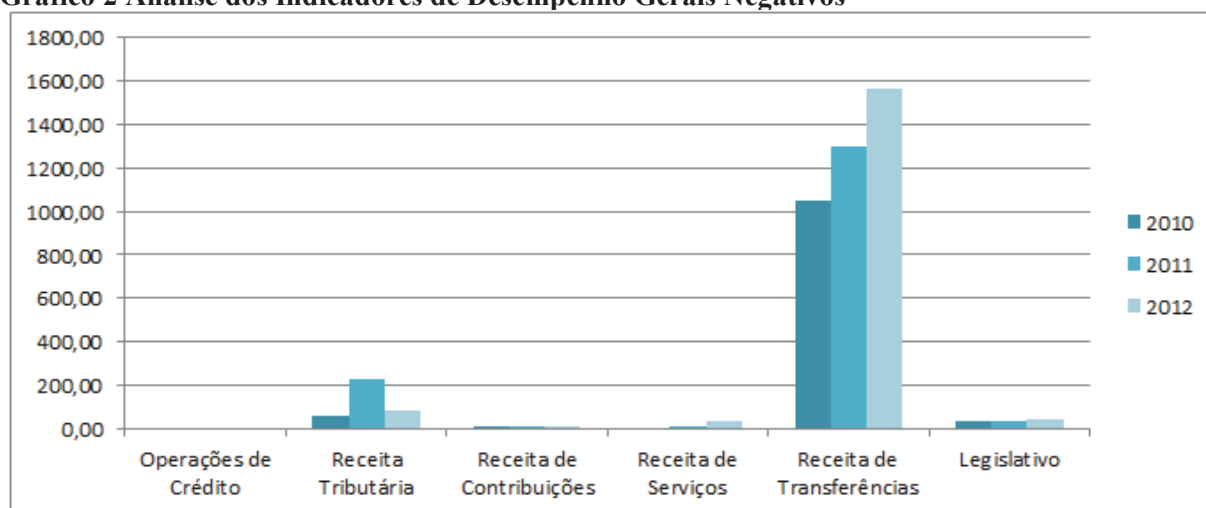
INDICADORES SOCIAIS NEGATIVOS			
ANO 2010			
INDICADORES	VALORES	POPULAÇÃO	ÍNDICES
Operações de crédito e refinanciamento da dívida per capita	0,00	30.852	0,00
Receita Tributária per capita	1.797.534,55	30.852	58,26
Receita de Contribuições per capita	15.141,06	30.852	0,49
Receita de Serviço per capita	0,00	30.852	0,00
Receita de Transferência per capita	0,00	30.852	1.048,50
Legislativo per capita	1.043.807,28	30.852	33,83
TOTAL	1.043.807,28		
ANO 2011			
INDICADORES	VALORES	POPULAÇÃO	ÍNDICES
Operações de crédito e refinanciamento da dívida per capita	0,00	31.095	0,00
Receita Tributária per capita	7.084.844,66	31.095	227,85
Receita de Contribuições per capita	20.020,26	31.095	0,64
Receita de Serviço per capita	33.024,00	31.095	1,06
Receita de Transferência per capita	0,00	31.095	1.298,73
Legislativo per capita	1.117.956,54	31.095	35,95
TOTAL	8.255.845,46		
ANO 2012			
Indicadores	Valores	População	Índices
Operações de crédito e refinanciamento da dívida per capita	0,00	31.330	0,00
Receita Tributária per capita	2.607.875,43	31.330	83,24
Receita de Contribuições per capita	19.322,05	31.330	0,62
Receita de Serviço per capita	1.175.066,01	31.330	37,51
Receita de Transferência per capita	0,00	31.330	1.567,69
Legislativo per capita	1.275.313,02	31.330	40,71
TOTAL	1.275.313,02		

Fonte: Dados da Pesquisa, 2014.

O Quadro 4 evidencia que no período analisado neste estudo, houve um aumento no montante total das contas que representam a base para os indicadores negativos, significando assim uma evolução negativa de acordo com os conceitos que norteiam os resultados destes indicadores. As contas apresentaram um aumento de 22% (vinte e dois por cento), visto que em 2010 a soma de todos os valores era de R\$1.043.807,28 (um milhão quarenta e três mil oitocentos e sete reais e vinte e oito centavos) e em 2012 passou a ser de R\$1.275.313,02 (um milhão duzentos e setenta e cinco mil trezentos e treze reais e dois centavos).

Verificam-se também os índices obtidos a partir da fórmula apresentada por Silva (2012) para cálculo dos Indicadores Gerais Negativos. O Gráfico 2 retrata de forma mais simples os resultados alcançados de cada indicador negativo, evidenciando o comportamento de cada um dos índices dentro do período estudado.

Gráfico 2 Análise dos Indicadores de Desempenho Gerais Negativos



Fonte: Dados da Pesquisa, 2014.

O Gráfico 2, mostra que o indicador de receita tributária esteve oscilando entre 2010 e 2012, e comparando os resultados obtidos, verifica-se que houve um aumento deste índice de 43% (quarenta e três por cento) no mesmo período. Isso significa um resultado negativo para o município, haja vista que desta forma o governo tem elevado a carga tributária dos contribuintes e muitas vezes tem deixado de cumprir suas funções.

Os indicadores de receita de contribuições se mantiveram estáveis durante o período analisado, variando numa média de R\$ 0,58 (cinquenta e oito centavos), porém este indicador teve um aumento de 27% (vinte e sete por cento) em relação ao ano base. Havendo dessa maneira aumento no desembolso do contribuinte com as contribuições sociais.

Na mesma linha, os demais indicadores negativos, receita de serviços per capita, que aumentou de R\$0,00 (zero reais) em 2010 para R\$37,51 (trinta e sete reais e cinquenta e um centavos) em 2012, receita de transferência per capita, que em 2010 apresentava um índice de R\$ 1.048,50 (um mil, quarenta e oito reais e cinquenta centavos) subiu em 2012 para R\$1.567,69 (um mil, quinhentos e sessenta e sete reais e sessenta e nove centavos), por fim o indicador legislativo aumentou de R\$33,83 (trinta e três reais e oitenta e três centavos) para R\$40,71 (quarenta reais e setenta e um centavos) entre 2010 e 2012. Estes indicadores aumentaram seus índices, significando que o município vem acumulando maiores despesas em relação a impostos, taxas, e manutenção do poder legislativo.

O indicador operações de crédito foi o único que não apresentou qualquer tipo de evolução, demonstrando que a população não é afetada com dívidas que o governo realiza com empréstimos e financiamentos tomados.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa analisou os Balanços Orçamentários do município de Monteiro – Paraíba, através da utilização de Indicadores de Desempenhos Gerais com o objetivo de verificar a evolução da aplicação de recursos municipais no período de 2010 a 2012.

Este estudo evidenciou que os Indicadores de Desempenho Gerais Positivos alcançaram resultados satisfatórios, uma vez que, no período houve um crescimento dos investimentos em 116%, demonstrando que o governo municipal vem aplicado recursos de maneira crescente ao longo do período. As áreas que mais receberam atenção foram a saúde, a educação e os investimentos, representando 99% dos gastos públicos objeto de estudo no período em análise. Os investimentos representaram um crescimento de expressivos 1.112% ao longo dos três anos, sendo um bom indicativo de que a administração municipal vem investindo em obras para melhoria da qualidade de vida da população. A educação e a saúde cresceram 77% e 37% respectivamente de 2010 a 2012, demonstrando que a administração do município de Monteiro – Paraíba também vem melhorando o ensino e proporcionando uma saúde de qualidade aos seus cidadãos.

Dentre os Indicadores de Desempenho Gerais Positivos o município não conseguiu resultados satisfatórios no que se refere ao transporte e energia.

No que diz respeito aos Indicadores de Desempenho Gerais Negativos, o município não apresentou resultados benéficos a sua população. Verificou-se que a população vem desembolsando mais dinheiro para manter a estrutura de receitas municipais, já que estas cresceram 22% de 2010 a 2012. A maioria dos Indicadores de Desempenho Gerais Negativos apresentaram aumentos percentuais, significando um efeito negativo para a população. O indicador de receita tributária obteve o maior crescimento, 43%, durante os três anos analisados, demonstrando que o governo municipal tem elevado a carga tributária dos contribuintes e muitas vezes tem deixado de cumprir suas funções. Da mesma forma os indicadores de receita de contribuições, receita de serviços, receita de transferência e o legislativo, também elevaram-se de 2010 a 2012, traduzindo-se em um aumento do desembolso em pagamentos de contribuições sociais, impostos, taxas e manutenção do poder legislativo.

Com o presente estudo foram alcançados os objetivos almejados, porém esta pesquisa não se limita apenas na análise dos Indicadores de Desempenho Gerais Positivos e Negativos, portanto, sugere-se novos estudos, os quais abarquem os indicadores nos Balanços Financeiro

e Patrimonial, para se obter melhores informações sobre a administração pública do município de Monteiro- Paraíba.

Quanto à limitação encontrada na realização da pesquisa destaca-se a falta de divulgação das informações orçamentárias do ano de 2013, de modo que este ano não compôs o conjunto de anos analisados, que foram 2010, 2011 e 2012. Outra limitação refere-se aos dados que receberam a análise, os quais foram compreendidos de receitas e despesas, ficando as demais contas de fora, visto que os elementos orçamentários que compõe o cálculo dos Indicadores de Desempenho Gerais adotados neste estudo não os contemplam. As informações referentes à população dos anos de 2011 e 2012 se deram mediante a utilização da população estimada, posto que nesses anos não foram realizados recenseamentos pelo IBGE.

Conclusivamente, no que concerne a evolução dos Indicadores de Desempenho Gerais o município de Monteiro – Paraíba, apesar de alguns aspectos negativos, tende a apresentar uma gestão satisfatória para a população.

REFERÊNCIAS

ALBERTON, L. **Uma contribuição para a formação de auditores contábeis independentes na perspectiva comportamental**. Tese de Doutorado. Universidade Federal de Santa, Florianópolis 2002.

AMARAL, P. F.; MARINO JUNIOR, J.; BONACIM, C. A. G. Contabilidade Governamental: Uma análise da implementação da Lei de Responsabilidade Fiscal em municípios paulistas. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 13, n. 1, p. 1-15, 2008.

ANDRADE, N. A. **Contabilidade Pública na gestão municipal**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ATTIE, W. Auditoria. **Conceitos e Aplicações**. 6. Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BEUREN, I. M. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade - Teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BEUREN, I. M. *et al.* **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm> Acesso em: 05 set. 2014.

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**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm> Acesso em: 09 set. 2014.

CAMPOS, C. S. **Informações contábeis do setor público: estudo de caso do balanço financeiro da união**. 2007. Disponível em: < <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2053724.PDF>> Acesso em: 15 set. 2014

CARVALHO, D.; CECCATO, M. **Manual completo de Contabilidade Pública**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

CASAGRANDA; L. F. **Proposta e implantação de sistema de indicadores de desempenho integrado do planejamento estratégico ao planejamento orçamentário: uma abordagem com foco no resultado operacional financeiro**. 2011. Disponível em: <https://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/34772?locale=pt_BR> Acesso em: 25 ago. 2014.

CASTRO, D. P.; GARCIA, L. M. **Contabilidade Pública no Governo Federal**. São Paulo: Atlas, 2004.

COELHO, D. M.; QUINTANA, A. C. Análise do desempenho econômico e financeiro de entidades da administração pública direta: O caso da Prefeitura Municipal do Rio Grande

(RS). **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 13, n. 2, p. 1-15, 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. Objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria. Resolução do CFC n. 1.203/09. Brasília: CFC, 2009. Disponível em: <http://www.cresp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res1203.htm>. Acesso em: 21 out. 2014.

CRUZ, F. **Auditoria Governamental**. 2. ed. São Paulo: Atlas. 2002.

DALFOVO, M. S.; LANA, R. A.; SILVEIRA, A. **Métodos quantitativos e qualitativos: um resgate teórico**. 2008. Disponível em: <http://www.unisc.br/portal/upload/com_arquivo/metodos_quantitativos_e_qualitativos_um_resgate_teorico.pdf> Acesso em: 14 nov. 2014.

DARÓS, L. L.; PEREIRA, A. S. **Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público – NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública**. Disponível em: <<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:upj948cHgAcJ:www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos92009/467.pdf+&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>> Acesso em: 21 nov. 2014.

FRANCO, H.; MARRA, E. **Auditoria Contábil**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GAIO, A. P. S.; ALVARENGA; F. O. **O papel do controle interno na prefeitura de são joão del rei: um estudo de caso por meio de entrevista na controladoria**. 2013. Disponível em: < http://www.convibra.org/upload/paper/2013/81/2013_81_7910.pdf> Acesso em: 01 out. 2014.

GRATERON, I. R. G. **Auditoria de gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público**. 1999. Disponível em: < <http://www.revistas.usp.br/cest/article/view/5646>> Acesso em: 25 ago. 2014.

HOLANDA FERREIRA, A. B. **Contabilidade**. In: Miniaurêlio Eletrônico Versão 5.12. [S. l.]: Editora Positivo 2004. CD-ROM.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Estimativas de População**. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/estimativa2013/>>. Acesso em: 16 de jul. 2014.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Paraíba - **Monteiro**. Disponível em: <<http://www.cidades.ibge.gov.br/xtras/perfil.php?lang=&codmun=250970&search=paraiba|monteiro/>>. Acesso em: 16 de jul. 2014.

JUND, S. **Auditoria: conceitos, normas, técnicas e procedimentos**. Rio de Janeiro: Consulex, 2001

LIMA, D. V.; CASTRO, R. G. **Contabilidade Pública: Integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de Pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Metodologia do trabalho científico**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, G. A. Estudo de Caso: uma reflexão sobre a aplicabilidade em pesquisas no Brasil. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 2, n. 2, p. 9-18, 2008.

MARTINS, G. A.; THEOPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciencias sociais aplicadas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MATARAZZO, D. C. **Análise Financeira de Balanços**. 6 ed. São Paulo: Atlas S.A – 2007.

MATOS, D. S.; PINTO, F. F. **Auditoria governamental e análise das demonstrações contábeis públicas: Estudo de caso no município de São Gabriel - RS**. 2013. Disponível em: <http://www.ccontabeis.com.br/XIV_conv/TC29.pdf> Acesso em: 03 set. 2014.

MEDEIROS, J. W. M. **A iniciação científica na educação a distância: a construção do conhecimento em rede**. João Pessoa, 2012.

MENDES, R. C.; OLEIRO, W. N.; QUINTANA, A. C. **A contribuição da contabilidade e auditoria governamental para uma melhor transparência na gestão pública em busca do combate contra a corrupção no Brasil**. 2008. Disponível em: <<http://www.seer.furg.br/sinergia/article/view/1478>> Acesso em: 02 set. 2014.

MENEZES, F. M. A. **Estatística básica e inferencial para concursos**. 2012. Disponível em: <<http://books.google.com.br/books?id=-nzcAwAAQBAJ&pg=PT3&dq=inferencial&hl=ptBR&sa=X&ei=zHJeVLe5JayZsQSrl4GIDQ&ved=0CCYQ6AEwAQ#v=onepage&q=inferencial&f=false>> Acesso em: 27 out. 2014.

OLIVEIRA, W. X. **A importância da auditoria governamental como ferramenta de controle da administração pública contemporânea**. 2010. Disponível em: <<http://aplicacao.tst.jus.br/dspace/handle/1939/18937>> Acesso em: 01 set. 2014.

ORTMAYER, V. R. **Auditoria operacional e de gestão nas empresas de médio porte**. 2001. Disponível em: <http://www.acadepol.sc.gov.br/index.php/download/doc_view/45-auditoria-operacional-e-de-gestao-nas-empresas-de-medio-porte> Acesso em: 01 nov. 2014.

PEREZ JUNIOR, J. H. **Auditoria de Demonstrações Contábeis: Normas e Procedimentos**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

ROCHA, C. A. **Auditoria de Gestão: Uma forma eficaz de promoção da accountability**. 2007. Disponível em: <<http://www.betatreinamento.com.br/visita/AG.pdf>> Acesso em: 03 nov. 2014.

ROCHA, R. A. **Nova Contabilidade na Administração Pública**. 2012. Disponível em: <<http://www.redentor.inf.br/arquivos/pos/publicacoes/30012013Tcc%20Ricardo%20Alexandre%20Rocha.pdf>> Acesso em: 03 out. 2014.

SANTOS, A. R.; REIS, J. A. G. **A Importância da Contabilidade Pública**. 2005. Disponível em: < <http://biblioteca.univap.br/dados/INIC/cd/inic/IC6%20anais/IC6-61.PDF>> Acesso em: 03 out. 2014.

SANTOS, J. H. V. **Considerações Acerca Dos Métodos Dedutivo e Indutivo**. 2008. Disponível em: <<http://www.scribd.com/doc/10195328/Consideracoes-acerca-dos-metodos-dedutivo-e-indutivo>>. Acesso em: 14 set. 2014.

SILVA, A. S.; LEAL, R. B.; FERREIRA, A. C. S. Avaliação de Desempenho sob as perspectivas financeira e não financeira: a Gestão Estratégica de uma organização militar prestadora de serviços da Marinha. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, v. 3, n. 2, p. 38-56, 2011.

SILVA, M. C. da. **Demonstrações Contábeis Públicas: indicadores de desempenho e análise**. São Paulo: Atlas, 2012.

SISTEMA DE COLETA DE DADOS CONTÁBEIS. **Declarações**. Disponível em: < https://www.contaspublicas.caixa.gov.br/sistncon_internet/index.jsp> Acesso em: 15 jul. 2014

SOARES, M.; LYRA, R. L. W. C.; HEIN, N.; KROENKE, A. **O emprego da análise de balanços e métodos estatísticos na área pública: o ranking de gestão dos municípios catarinenses**. **Revista de Administração Pública**. 2011. Disponível em: < <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/viewArticle/7042>> Acesso em: 24 set. 2014.

SOARES, M.; LYRA, R. L. W. C.; HEIN, N.; KROENKE, A. O emprego da análise de balanços e métodos estatísticos na área pública: o *ranking* de gestão dos municípios catarinenses. **Revista de Administração Pública – RAP**. Rio de Janeiro, 45(5):1425-443, set./out. 2011.

TEIXEIRA, V. A. O controle da corrupção: Desafios e Oportunidades para o TCU. **Revista do Tribunal de Contas da União. Brasília**, v.35, nº 105, p.333-356, in: Sociedade Democrática, direito público e controle externo, Brasília: Tribunal de Contas da União. 2006.

VINAGRE, M. F. M. **A importância da evidência em auditoria**. 2004. Disponível em: <[http://201.2.114.147/bds/bds.nsf/C7AED7E6A6531D6D03256FDC00515A42/\\$File/NT000A6492.pdf](http://201.2.114.147/bds/bds.nsf/C7AED7E6A6531D6D03256FDC00515A42/$File/NT000A6492.pdf)> Acesso em: 25 set. 2014.