

O uso de Indicadores como Ferramenta de Análise Orçamentária no Setor Público: O Ranking das Despesas de Investimentos dos Municípios Norte-Rio-Grandenses

The Use of Indicators as a Tool for Budget Analysis in the Public Sector: The Ranking of Investment Expenditure from Norte-Rio-Grandenses Municipalities

Thayse Santos¹
Maurício Corrêa da Silva²

RESUMO

As despesas de investimentos são primordiais para o desenvolvimento social e econômico de um município, no entanto vários municípios despendem poucos recursos para esse fim, muitas vezes são quase que imperceptíveis, enquanto que outros investem bastante no setor público. O objetivo geral é estabelecer o *ranking* dos municípios norte-rio-grandenses que mais realizaram despesas de investimentos em relação ao total das despesas de capital, com base na média aritmética, no período de 2002 a 2011. A pesquisa se justifica pela importância da utilização de indicadores para análise da situação orçamentária do ente público, a fim de implantar medidas de gestão, buscando o desenvolvimento socioambiental, a economicidade e o equilíbrio das contas públicas, bem como para servir como instrumento de controle social. Os indicadores orçamentários podem fornecer uma visão acerca da situação a qual se deseja analisar, facilitando a interpretação de um conjunto de dados e mostrando os resultados auferidos, sendo necessário, sobretudo, levar em consideração o contexto em que as variáveis estão inseridas. Foi utilizado o método indutivo, além da pesquisa descritiva, bibliográfica e da pesquisa documental. Os dados foram retirados do sítio eletrônico da Secretaria do Tesouro Nacional (FINBRA). Os resultados revelaram que os governos municipais do estado do Rio Grande do Norte investiram, ao longo de 10 anos, mais em obras públicas do que em pagamento de dívidas, beneficiando os contribuintes, sendo destaque os municípios de Itajá, Marcelino Vieira e Viçosa que foram os municípios que mais realizaram despesas de investimentos no período de 2002 a 2011.

Palavras-chave: Despesas de investimentos. Controle social. Municípios.

¹ Graduação em Ciências Contábeis (UFRN)

² Doutorado em andamento em Ciências Contábeis (Multi-institucional das UnB/UFPB/UFRN). Mestrado em Ciências Contábeis pelo programa Multi-institucional e Inter-regional das UnB/UFPB/UFPE/UFRN (2004/2005). Atualmente é Professor Assistente da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN) - Departamento de Ciências Contábeis

ABSTRACT

Investment expenses are essential for social and economic development of a municipality; however several municipalities spend little resources for this purpose. These are often almost imperceptible, while others invest a great deal in the public sector. The overall objective is to establish the ranking of the Rio Grande do Norte municipalities that conducted more investment expenses in relation to total capital expenditure, on the basis of the arithmetical average, during the period from 2002 to 2011. The research is justified by the importance of the use of indicators for analyzing the budget situation of the public entity, in order to deploy management measures, seeking the social and environmental development, the economy and the balance of public accounts, as well as to serve as an instrument of social control. Budgetary indicators can provide insight about the situation to which you want to analyze, facilitating the interpretation of a set of data and showing the results earned, being necessary, above all, to take into consideration the context in which the variables are inserted. The inductive method was used, in addition to the descriptive research, bibliographical and documental research. The data were taken from the electronic site of the National Treasury Secretariat (FINBRA). The results revealed that the municipal governments of the State of Rio Grande do Norte have invested over 10 years more in public works than in payment of debts, benefiting taxpayers, being highlighted the municipalities of Itajá, Marcelino Vieira and Viçosa which were the municipalities that investment costs were more in the period from 2002 to 2011.

Keywords: *Investment expenses. Social control. Municipalities.*

1 INTRODUÇÃO

O orçamento público surgiu numa época em que o rei ou imperador era o próprio Estado. Não havia, então, distinção entre as finanças particulares do soberano e as do Governo. Com o crescimento do Estado, tornou-se necessário proceder a uma melhor organização de suas receitas e despesas, nascendo assim o orçamento público (PIRES; MOTTA, 2006). Os proprietários de terra sentiam a necessidade de controlar o rei quanto aos gastos dos impostos, daí a sociedade se revoltou e impôs a necessidade de prévia aprovação das receitas e despesas do governo, e a seguir exigiu prestação de contas.

No Brasil, a ideia de orçamento público surgiu com a vinda de D. João VI que ampliou as transações comerciais impondo impostos aduaneiros, daí foi criado o Erário Público e o Regime de Contabilidade, no século XVII. Pires e Motta (2006) ressaltam que o orçamento público sempre constituiu um poderosíssimo instrumento de controle dos recursos financeiros gerados pela sociedade, os quais retornam a essa mesma sociedade na forma de bens e serviços prestados. “É tão importante que, historicamente, todas as constituições federais e estaduais, bem como as leis orgânicas dos municípios, sempre consagraram dispositivos sobre a programação como categoria do orçamento público, desde a época do Império até os dias atuais”, complementa. Atualmente o orçamento público é visto como uma ação planejada do governo.

O gasto público é alvo de discussão no país inteiro. Com o advento da tecnologia, do mundo virtual e com a crescente alfabetização, as pessoas estão mais atentas com o que é feito com os recursos públicos, como, quando e onde o dinheiro arrecadado é aplicado, além disso, a sociedade mostra-se bastante exigente quanto aos investimentos que devem ser realizados em favor dela, passando a cobrar mais do Poder Executivo.

O Brasil é um país que possui uma das mais elevadas cargas tributárias do mundo, em contrapartida os investimentos para benefício da sociedade são escassos, isso é refletido pela insatisfação das pessoas que vão à rua protestar de diversas maneiras e por diferentes motivos. O ano de 2013 (ano em que foi realizada a pesquisa) ficará marcado pelas manifestações populares que reivindicavam, em termos gerais, por melhores condições de vida. Uma forma de avaliar a gestão

pública é analisar o grau de satisfação da sociedade em relação à administração pública. Atualmente, a realidade do povo brasileiro mostra a falta de preparo dos gestores frente à máquina administrativa.

Neste cenário de reivindicações, vale destacar a figura do Orçamento Participativo no qual os cidadãos podem debater e votar prioridades a fim de contribuir para a formulação da proposta orçamentária que de acordo com Maia (2010, p.12), “trata-se de um mecanismo governamental de democracia participativa que permite aos cidadãos influenciar ou decidir sobre os orçamentos públicos, geralmente, o orçamento de investimentos de prefeituras municipais, através de processos de participação cidadã”.

O Portal da Transparência, ferramenta de divulgação das ações públicas, conceitua o orçamento participativo como sendo um importante instrumento de complementação da democracia representativa, pois permite que o cidadão debata e defina o destino de uma cidade. Nele, a população decide as prioridades de investimentos em obras e serviços a serem realizados a cada ano, com os recursos do orçamento. Além disso, ele estimula o exercício da cidadania, o compromisso da população com o bem público e a corresponsabilização entre governo e sociedade sobre a gestão da cidade.

O orçamento participativo é feito por meio de assembleias periódicas para negociação direta com o governo, visando levar o cidadão para dentro da administração pública, é a sociedade ganhando espaço frente à alta cúpula governamental. Neste contexto, Ribeiro e Borborema (2006) aborda sobre o chamado controle social, enfatizando que ele vem agindo de modo informal e constituindo-se num poderoso e indispensável instrumento em defesa do bom uso dos recursos públicos, favorecendo sobremaneira a transparência das políticas de governo.

Ele ressalta ainda que o controle social é a concretização do ideal de democracia participativa e que se revela promissor na medida em que os indivíduos e as suas entidades representativas podem deflagrar ações efetivas para proteger os interesses da coletividade. A participação cidadã está emergindo como agente de mudança e mostrando o papel de cada um diante da conduta do Estado.

Ribeiro e Borborema (2006, p.15) concluem dizendo que “o controle social é o direito/dever da sociedade de fiscalizar as ações dos gestores públicos, bem como, participar visando a proposição de alternativas e de soluções, com o objetivo de elaborar planos e políticas em todas as áreas de interesse social”. Eles ainda ressaltam que o marco mais significativo do início desta forma de controle no Brasil foi a promulgação da Constituição Federal de 1988. “Esta constituição deu vida à necessidade do aperfeiçoamento da participação da sociedade nas ações do governo, notadamente na função de controlá-las” complementa.

O controle social, de forma genérica, está associado diretamente à ação individual ou coletiva do cidadão nas questões de interesse público e como fortalecimento da participação cidadã, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu em seu artigo 74, § 2º do inciso IV que: “Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União” (BRASIL, 1988).

Nesse sentido, de democracia participativa, o governo federal publicou a Lei nº 9.755, de 16 de dezembro de 1998 (BRASIL, 1998) e a Instrução Normativa do Tribunal de Contas da União nº 28, de 05 de maio de 1999 (BRASIL, 1999), que dispõe sobre a criação da *home page* na internet, e suas regras para divulgação dos dados e informações diretamente relacionadas aos entes públicos nacionais. Além disso, a Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000 (BRASIL, 2000) denominada de Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), determinou que as contas públicas fossem publicadas em meios eletrônicos para maior acesso do contribuinte às informações.

O Portal da transparência tem como objetivo divulgar na internet todos os dados e informações da gestão pública. Dessa forma, todos os demonstrativos e informações referentes às contas públicas devem estar à disposição do contribuinte para que o mesmo possa consultar como, quando e onde os recursos públicos estão sendo investidos, a fim de promover desenvolvimento social e despertar a sociedade para uma análise mais coerente e clara da aplicação das verbas arrecadadas em prol do cidadão. De acordo com o art. 48º da referida lei:

São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Com o advento da Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009 (BRASIL, 2009) é possível a participação da sociedade como um todo para denunciar os órgãos competentes pela fiscalização de irregularidade que venham a existir na gestão pública quanto ao descumprimento de metas, prazos de execução, custos etc.

Mesmo com a aprovação da Lei nº 9.755/98, da Instrução Normativa nº 28/99 e da Lei da Transparência Fiscal, muitos contribuintes estão aquém da situação administrativo-financeira de seu município devido à falta de conhecimentos técnicos para analisar os dados da gestão pública que são publicados, nesse aspecto faz-se necessário a implementação de métodos que tornem a informação acessível a todas as classes sociais, bem como a publicação do conteúdo da análise em questão, facilitando o acesso à informação.

O uso de indicadores de desempenho é uma metodologia empregada para analisar o desempenho de determinado setor, órgão ou empresa. Dessa forma os indicadores podem fornecer uma visão acerca da situação a qual se deseja analisar, facilitando a interpretação de um conjunto de dados e mostrando os resultados auferidos, sendo necessário, sobretudo, levar em consideração o contexto em que as variáveis estão inseridas.

Por falta de interpretação dessas informações, a população deixa de exigir benefícios necessários a ela, como investimentos para construção de estradas, escolas, hospitais etc, passando a se contentar com “presentinhos” como óculos de grau, prótese dentária, cirurgias, dentre outros. Os investimentos são primordiais para o bem estar da população como um todo, no entanto alguns municípios despendem poucos recursos para esse fim, muitas vezes são quase que imperceptíveis, enquanto que outros investem bastante em algumas áreas da administração pública.

Neste sentido, surge a seguinte questão: **qual o ranking dos municípios norte-rio-grandenses que mais realizaram despesas de investimentos em relação ao total das despesas de capital no período de 2002 a 2011?**

Diante do exposto, o presente estudo tem como objetivo geral estabelecer um *ranking* dos municípios norte-rio-grandenses que mais realizaram despesas de investimentos em relação ao total das despesas de capital, com base na média aritmética, no período de 2002 a 2011.

A presente investigação se justifica pela importância da utilização de indicadores para análise da situação orçamentária do ente público, a fim de implantar medidas de gestão, buscando o desenvolvimento socioambiental, a economicidade e o equilíbrio das contas públicas, bem como para servir como instrumento de controle social.

O estudo foi desenvolvido em cinco partes, iniciando pela introdução ao tema proposto, daí foi feito um levantamento teórico discursando sobre Orçamento Público, Gestão Pública e Contabilidade Aplicada ao Setor Público, em seguida foi descrito os procedimentos metodológicos empregados para o desenvolvimento da pesquisa, a fim de atingir ao objetivo proposto. Posteriormente, segue a análise e resultados, iniciando pela construção do ranking das despesas de investimentos municipais e seguindo com a exposição da análise dos dados e por fim, relataram-se as conclusões, sugerindo outros problemas de pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 ORÇAMENTO PÚBLICO

Vários autores conceituam Orçamento Público de diversas maneiras. Dentre elas destacam-se as seguintes definições:

Silva (2012, p.35) descreve orçamento público como “uma ferramenta para avaliar a execução financeira dessas políticas públicas e, pelo menor ou maior nível de execução, a análise poderá apontar atrasos ou escolhas que beneficiem determinados setores em detrimento de outros”.

Morgado (2011, p.5) define orçamento como sendo “um plano financeiro de uma Administração, por meio do qual, para um período determinado de tempo, são previstas suas receitas e fixadas as correspondentes despesas”.

De forma genérica, orçamento público pode ser definido como uma estimativa de receitas e despesas de uma organização pública com o objetivo de avaliar o nível de execução das finanças públicas. No entanto sua elaboração possui uma dimensão extremamente grande e requer critérios específicos a fim de atender aos interesses comuns da sociedade.

O orçamento público é também denominado de orçamento-programa, pois é elaborado com base em programas e ações do governo, sendo traçadas diretrizes, objetivos e metas. Em sua essência, o orçamento é a função primordial da administração pública de estimar receitas e fixar despesas. Enfim pode-se dizer que orçamento público é uma ferramenta gerencial na qual a sociedade se utiliza para reivindicar benefícios comunitários e execução de serviços públicos em geral.

A elaboração e o controle do orçamento público e balanços foram instituídos pela Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 (BRASIL, 1964). O art. 2º da referida lei estabelece que: “A Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do governo, obedecidos aos princípios de unidade, universalidade e anualidade”.

Seu art. 11º classifica as receitas nas categorias econômicas como Receitas Correntes e Receitas de Capital. As receitas correntes são aquelas destinadas a atender as despesas correntes e englobam as receitas tributárias (impostos, taxas e contribuições de melhoria), receitas de contribuições, receita patrimonial, receita agropecuária, receita industrial, receita de serviços, transferências correntes e outras receitas correntes. As receitas de capital são aquelas destinadas a atender as despesas de capital, nas quais englobam as operações de crédito, alienação de bens, amortização de empréstimos, transferência de capital e outras receitas de capital.

Já o art. 12º classifica as despesas nas categorias econômicas como Despesas Correntes e Despesas de Capital. As despesas correntes englobam as despesas de custeio as quais são destinadas à manutenção de serviços anteriormente criados e transferências correntes. As despesas de capital englobam os investimentos, inversões financeiras e transferências de capital.

A receita pública são os recursos auferidos pelas entidades públicas para custear seus gastos. Os recursos destinados para a manutenção das entidades são as receitas correntes e as destinadas a investimentos (construções de estradas, escolas, etc.) são as receitas de capital (SILVA *et al*, 2012). Portanto, as receitas indicam o quanto os cidadãos estão financiando o sistema público, enquanto as despesas mostram o retorno obtido mediante esse financiamento.

O processo orçamentário envolve a função administrativa, representada pelo Poder Executivo, no âmbito municipal o Executivo fica a cargo do prefeito e envolve também a função legislativa, representada pelo Poder Legislativo, sendo os vereadores responsáveis por esta função. Cabe ao Poder Executivo a promulgação, a publicação e a execução das leis do orçamento e ao Poder Legislativo a apreciação, revisão e fiscalização do cumprimento das mesmas.

De acordo com Andrade (2012), o orçamento público não é somente uma contabilidade de previsão de receitas e fixação de despesas; ele atinge um patamar bem maior, atinge um grande número de pessoas, os interesses que nele predominam e os seus setores beneficiados. Nesse sentido, fica evidente que o orçamento público tem como objetivo, o resultado social, ou seja, administrar adequadamente os recursos públicos para permitir uma autonomia financeira e garantir o desenvolvimento social baseado na qualidade de vida da sociedade como um todo.

Os municípios constituem-se em uma sociedade política que envolve uma série de fatores socioeconômicos e que resulta no agrupamento de famílias em busca de interesses comuns. Marco (2005) aborda sobre a importância e o surgimento do município, destacando que os municípios surgem do instinto e da necessidade do homem pela sobrevivência, procurando associar-se para conseguir a execução de vários serviços possibilitadores de melhores condições de vida para a comunidade. Assim, a administração municipal possui características e obrigações de cunho social, pois ela relaciona-se diretamente com o cidadão em todos os aspectos necessários para o bem estar da sociedade.

A trajetória evolutiva do orçamento público evidencia que em cada momento histórico foi enfatizada uma de suas funções, iniciando pelo controle, a gerência e atingindo o planejamento. Assim, a necessidade de informação sobre “em que” e “para que” se gasta recursos públicos foi acrescentada pelo “o que o governo adquire” e “como é gasto esses recursos”, evidenciando o processo de mensuração das ações orçamentárias (VARELA; MARTINS; CORRAR, 2009).

2.1.1 O planejamento e a elaboração da lei orçamentária

A Lei Complementar nº 101/00 dispõe sobre a responsabilidade da gestão fiscal, delimitando o gasto público das três esferas: Federal, Estadual ou Distrital e Municipal. Para isso estatui três instrumentos orçamentários para o planejamento orçamentário. São eles:

- Plano Plurianual (PPA), com vigência em quatro anos, responsável por orientar a elaboração da LDO e da LOA.
- Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO), com vigência anual e que dispõe sobre o equilíbrio entre receitas e despesas, ou seja, não é permitido gastar mais do que se arrecada, estabelecendo diretrizes, objetivos e metas.
- Lei Orçamentária Anual (LOA), também com vigência anual, é elaborada de forma compatível com o PPA, a LDO e a LRF, responsável pela programação e execução dos objetivos e metas já definidos.

O exercício financeiro da gestão pública coincide com o ano civil e de acordo com o art. 35 da Lei 4.320/64, pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas.

Os resultados do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, bem como no Balanço Financeiro e no Balanço Patrimonial, no entanto faz-se necessário destacar apenas o Balanço Orçamentário para a finalidade da pesquisa. O Balanço Orçamentário demonstrará as receitas e as despesas previstas em confronto com as realizadas.

2.1.2 Despesas de Investimentos

De acordo com a Lei 4.320/64, art. 12º, § 4º Classificam-se como investimentos as dotações para o planejamento e a execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, bem como para os programas especiais de trabalho, aquisição de instalações, equipamentos e material permanente e constituição ou aumento do capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro.

Para Silva (2013, p.4), investimentos são: “despesas em programas que visem ao desenvolvimento ou aprimoramento dos serviços prestados pelo Estado, através de construções, aquisição de terrenos, aquisição de materiais permanentes etc”.

Andrade (2012, p.88) define investimentos da seguinte forma: “são despesas que correspondem à aquisição ou surgimento de novos bens ou adicionam novo valor aos já existentes”.

Nesse contexto, observa-se a importância das despesas de investimentos para o desenvolvimento social e econômico de um município. A decisão de investir acarreta uma série de fatores que devem ser considerados, como a identificação das prioridades, o gasto necessário para sua construção e o montante de recursos disponíveis, bem como a escolha do método a ser empregado para a consecução da obra. Dessa forma, as despesas de investimentos são fixadas de acordo com a previsão da receita a ser arrecadada, as prioridades são definidas no Plano Plurianual e sua execução é orientada pela Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Estudos realizados por Silva (2013) no âmbito federal mostram que o governo federal tem deixado de realizar obras públicas em detrimento de pagamento de dívidas públicas, em sua pesquisa constatou-se que a média das despesas de investimentos (INV) é menor em relação às despesas de inversões financeiras (INV) e de amortização/refinanciamento da dívida (ARD), nas despesas de capital, a participação das despesas de investimentos em relação às despesas de capital (INV/DC) apresentou uma média de 3,02%, enquanto que a média para amortização/refinanciamento de dívida (ARD/DC) foi de 88,15% evidenciando a pouca utilização dos recursos de capital para as obras públicas e, o grande volume de pagamentos de despesas de empréstimos e financiamentos tomados.

2.2 GESTÃO PÚBLICA

De acordo com Gonçalves *et al.* (2007), a administração pública voltada para o cidadão pode ser definida, então, como um modelo gerencial, cujo objetivo é oferecer serviços públicos de maior qualidade, atendendo melhor às demandas dos seus usuários. Independentemente da especificidade do serviço público, todos os cidadãos contribuem diretamente ou indiretamente para a execução dele e daí recebem benefícios da administração pública.

Andrade (2012) conceitua serviço público como todo serviço prestado pela Administração Direta ou Indireta, ou por seus delegados, sob normas e controles estatais, para satisfazer as necessidades essenciais ou secundárias da coletividade, ou pela simples conveniência do Estado.

Os serviços públicos são administrados por meio da administração direta ou indireta, visando o melhor desempenho da gestão e contribuindo para a melhoria da vida dos contribuintes como um todo. A administração direta envolve funções mais complexas como saúde, educação, segurança e obras públicas, daí são centralizadas no Poder Executivo, seja no âmbito federal, representado pela presidência da república, estadual, representado pela governadoria ou ainda no âmbito municipal, representado pela prefeitura. Já a administração indireta envolve atividades mais especializadas, sendo delegadas às Fundações Públicas, Autarquias etc.

O art. 37 da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988) estabelece que “a administração pública direta e indireta de qualquer um dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”.

A gestão do ente público visa o lucro social, ou seja, onde, como e quando os cidadãos, maiores interessados, irão obter retorno do que investiram através do pagamento de impostos e contribuições. Neste sentido, vale destacar que a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 16.3, aprovada pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.130 de 21 de novembro de 2008 entende como avaliação de desempenho a ferramenta de gestão utilizada para a aferição de aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de programas e ações executadas por entidades do setor público.

O controle do gasto dos recursos públicos está relacionado com a eficiência da gestão, dessa forma, seu foco não deve se limitar aos aspectos práticos, ou seja, em que vai ser aplicado esse dinheiro e dar preferência as maiores necessidades da população, mas deve-se avaliar como os recursos vão

ser utilizados, se será possível gastar o mínimo de dinheiro em determinado setor preservando a qualidade, a fim de atender a todas as áreas. Portanto, o objetivo da gestão deve estar voltado para os resultados sociais e o uso eficiente de recursos públicos.

2.2.1 Gestão municipal

O Brasil é um país que adota um regime de governo federalista, ou seja, uma forma de governo pelo qual, vários estados se reúnem numa só nação, sem perda de sua autonomia fora dos negócios de interesse comum (FERREIRA, 2001). Atualmente a divisão de poder é tridimensional, sendo repartida em Estados, Distrito Federal e Municípios.

Mediante a leitura de diversas obras, percebe-se que, ao longo dos anos, a questão da municipalidade vem ganhando autonomia e isso fica bastante evidente no inciso I do art. 30 da Constituição Federal de 1988 que dá o direito aos municípios de legislar. Além disso, vários autores enfatizam o município como uma instituição social que resulta no agrupamento de diversas famílias numa mesma região em busca de interesses comuns, ou seja, serviços indispensáveis para a melhoria da condição de vida tanto individual quanto coletiva.

Os municípios são territórios em constante desenvolvimento, responsável pela divisão dos Estados brasileiros, em que abrange diversas comunidades com características comuns no que diz respeito a aspectos sociais e culturais, aspectos econômicos, culinários entre outros. No entanto, possuem características bastante diversificadas entre eles, como dimensão territorial, população, posição geográfica, região demográfica, aspectos climáticos etc.

De acordo com o art. 30, inciso III da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988): “compete aos municípios instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei”. Já em seu art. 31, *caput*, dispõe que a fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo municipal, na forma da lei e no § 3º do referido artigo diz que as contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei.

O poder municipal deve elencar os principais problemas e dificuldades da comunidade para que possam estabelecer estratégias, visando minimizar ou até mesmo combater as deficiências existentes nos municípios, elevando o grau de satisfação dos mantenedores da máquina administrativa. É perceptível a carência e os problemas comunitários em diversas regiões do país, portanto é necessária uma avaliação criteriosa das áreas de domínio municipal a fim de reduzir ou até mesmo sanar os problemas comunitários.

A principal forma de uma administração municipal atender seu cidadão é gerir bem os recursos financeiros, aplicando-os nas diversas áreas de sua competência (GONÇALVES *et al*, 2007). Gonçalves ainda complementa dizendo que: “trabalhando-se de forma gerencial (com dados e controles rígidos), traz-se uma impessoalidade que dificulta o abuso de poder e subornos, apresentando transparência e bloqueando as atividades antiéticas”. (GONÇALVES *et al*, 2007, p.12)

A gestão municipal é a que mais se aproxima das pessoas, mas a relação entre prefeitura e cidadão quase sempre é conflitante, uma vez que, a sociedade como contribuinte exige retorno em serviços públicos em contrapartida a administração municipal visa interesses de um pequeno grupo de pessoas. Neste contexto, surgem teorias aplicadas ao setor público, para explicar os conflitos de interesses que podem existir numa relação formal entre dois indivíduos que agem motivados pelos seus próprios interesses.

2.2.2 Teorias aplicadas ao setor público

As teorias aplicadas ao setor público buscam explicar a relação existente entre o representante do poder público, a entidade pública e a sociedade como um todo, bem como, analisar em que contexto eles estão inseridas. Assim, foram abordadas de forma genérica as teorias da agência, da escolha pública, institucional e da burocracia.

A **teoria da agência** define o agente como o indivíduo que se compromete a realizar certas atividades solicitadas pelo principal motivado por interesses particulares e o principal é definido como o indivíduo que delega autoridade ao agente para realização das respectivas atividades.

Nesse contexto, a teoria da agência busca explicar os conflitos de interesses que podem surgir da relação contratual entre um principal e um agente. (DALMACIO E NOSSA, 2003)

A relação de agência pode ser estabelecida entre diversos tipos de principal e agente, dentre elas, vale destacar a relação governo-contribuinte em que o governo espera que os contribuintes cumpram com suas obrigações quanto ao pagamento dos tributos, no caso do governo municipal cabe o pagamento de Imposto sobre Propriedade Territorial e Urbana (IPTU), Imposto Sobre Serviços (ISS), taxas de energia elétrica entre outros. Em contrapartida, o contribuinte espera que o governo realize uma série de investimentos públicos.

A **teoria institucional** discute a relação entre indivíduo e organização baseando-se nos valores e na cultura da sociedade, sendo infundidos aspectos de responsabilidade social com o objetivo de tornar as ações transparentes que reflita positivamente na satisfação da sociedade como um todo.

De acordo com Carvalho, Andrade e Mariz (2005, p.3), “a teoria institucional compreende a possibilidade da mudança, enquanto uma alteração de padrões e regras para assegurar conformidades e reduzir riscos e incertezas, isto é, a mudança ocorre para sustentar uma ordem de valores compartilhados”.

A organização pública tem um compromisso para com a sociedade que deve ser traduzido em benefícios para a mesma. Suas obrigações são estabelecidas em leis, normas e regulamentos e devem ser cumpridas para o desenvolvimento sustentável da comunidade.

Nesse contexto, Aligleri e Souza (2010, p.4) diz que: “A teoria institucional afirma que o ambiente estabelece um sistema de relacionamento com as organizações, através da imposição de normas e valores, que acabam sendo validados no contexto organizacional, sem, necessariamente, haver um requisito técnico”.

A **teoria da escolha pública** está relacionada com a análise da tomada de decisão dos governantes em prol dos interesses coletivos, buscando promover o bem-estar social. Tullock, Seldon e Brady (2005) conceituam a teoria da escolha pública como uma análise científica do comportamento do governo como, também, do comportamento dos indivíduos com o governo.

A constituição de 1988 garantiu o direito ao cidadão de escolher seus próprios representantes por meio do voto direto, assim a sociedade passou a intervir nas decisões coletivas, porém essas decisões não são tomadas diretamente pelos cidadãos que são os principais interessados, uma vez que os governantes detêm o poder da tomada de decisão. Dessa forma não há como garantir a satisfação das escolhas individuais através de seus representantes, devido aos interesses individuais de um pequeno grupo de pessoas específico que influenciam diretamente a organização política.

No cenário político atual os representantes agem com o intuito de maximizar seus próprios interesses, em contrapartida tentam priorizar os interesses públicos, no entanto observa-se a prevalência dos interesses individuais dos governantes da máquina administrativa. Nesse contexto a teoria da escolha pública deixa claro que os agentes políticos tomam as decisões baseadas em seus interesses individuais.

A **teoria da burocracia** foi idealizada por Max Weber e enfatizava o agrupamento social como sendo necessário para o funcionamento eficiente de uma determinada organização, daí procurou entender como é estabelecido o poder e o controle dessas organizações, criando um modelo hierárquico com linhas de autoridade e responsabilidades bem definidas.

Para Max Weber a burocracia é a organização eficiente por excelência e com o intuito de atingir esse patamar, a burocracia precisa detalhar minuciosamente como as etapas do processo

organizacional devem acontecer, mas se em algum momento do processo houver negligência e uma determinada etapa não for executada corretamente poderá acarretar diversas disfunções na realização de ações específicas.

O termo “burocracia” é compreendido de forma pejorativa, a sociedade associa burocracia a centenas de papéis e documentos, a procedimentos desnecessários e ao longo tempo para obtenção de resultados, enfim a burocracia passa a ser sinônimo de dificuldade em realizar algo ou ineficiência do processo.

Segundo Chiavenato (2002, p.6) “A burocracia é uma forma de organização humana que se baseia na racionalidade, isto é, na adequação dos meios aos objetivos (fins) pretendidos, a fim de garantir a máxima eficiência possível no alcance desses objetivos”.

A burocracia está presente em diversas instituições públicas, seja no âmbito federal, estadual, distrital ou municipal, permitindo, assim, a definição das funções e suas competências, definição das autoridades e respectivos subordinados, uniformidade de rotinas e procedimentos, rapidez nas decisões, confiabilidade ao processo, redução dos atritos entre pessoas etc. Dessa forma, o trabalho passa a ser sistematizado, dificultando a corrupção.

No entanto, o sistema passa a apresentar resistências a mudanças, além de exigir autodisciplina por parte dos gestores a qual é difícil de manter devido a pouca capacidade de aceitação das regras quando os seus desejos são contrariados. Percebem-se constantes pressões por parte da população e enfraquecimento dos compromissos assumidos pelos gestores públicos, tendo em vista interesses pessoais.

Neste contexto, as leis, normas e regulamentos são primordiais para a convivência em sociedade, devendo ser bem definido a função de cada um dentro da mesma para que os objetivos pretendidos sejam alcançados. Daí, o cumprimento da legislação é obrigatório e seu descumprimento acarretará em sanções legais.

2.3 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

A contabilidade aplicada ao setor público tem como objeto de estudo o patrimônio público e seu objetivo é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social (NBC T 16.1, aprovada pela Resolução CFC nº 1.128/08).

O item 3 da NBC T 16.1, descreve a contabilidade aplicada ao setor público como sendo o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público.

ANDRADE (2012, p.6) complementa dizendo que:

a contabilidade pública deve ser entendida como um ramo da contabilidade geral, em que aparece legalmente a figura do orçamento público, que estima receitas e fixa despesas, planejando suas ações por meio do Plano Diretor, Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei do Orçamento.

A principal diferença entre a contabilidade pública e a contabilidade privada é que no âmbito público só é possível fazer tudo aquilo que a legislação determina, enquanto que no privado é possível fazer tudo aquilo que a legislação não proíbe. Além disso, a contabilidade das instituições privada visa o lucro econômico e financeiro, já a contabilidade dos órgãos públicos tem como objetivo o lucro social.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Beuren *et al.* (2008) aborda as tipologias necessárias para o delineamento da pesquisa em contabilidade, agrupando-as em três categorias: quanto aos objetivos: pesquisa exploratória, pesquisa descritiva e pesquisa explicativa; quanto aos procedimentos: estudo de caso, levantamento, pesquisa bibliográfica, pesquisa experimental, pesquisa documental e pesquisa participante; e, quanto à abordagem do problema: pesquisa qualitativa e pesquisa quantitativa.

Neste sentido, quanto aos objetivos, foi utilizada a pesquisa descritiva pelo fato de descrever aspectos ou comportamentos de determinada população, uma vez que Beuren *et al.* (2008) define como pesquisa descritiva aquela em que é utilizada para descrever, identificar, relatar, comparar, entre outros aspectos um conjunto de dados e fatores. Quanto aos procedimentos, a pesquisa se caracteriza como bibliográfica devido a realização de consultas em material já publicado anteriormente como resoluções, leis, normas, artigos científicos, revistas, monografias, dissertações e livros. Além disso, caracteriza-se também como pesquisa documental devido à utilização dos Balanços Orçamentários publicados e divulgados do período de 2002 a 2011.

Foi, ainda, utilizado o método indutivo com mensuração quantitativa em relação à abordagem do problema. De acordo com Andrade (1999, p.113) a indução é o método empregado o qual “a cadeia de raciocínio estabelece conexão ascendente, do particular para o geral.” Ou seja, a indução vai das constatações individuais até chegar às conclusões, sendo desdobradas nas teorias em geral.

A pesquisa quantitativa é caracterizada pelo emprego de instrumentos estatísticos com a intenção de garantir a precisão dos resultados e evitar distorções de análise e interpretações. Segundo Bruni (2009, p.1) “a Estatística pode ser compreendida como um conjunto de técnicas que tem por objetivo primordial possibilitar a análise e a interpretação das informações contidas em diferentes conjuntos de dados”.

Na mensuração quantitativa foram utilizados a Média Aritmética, o Desvio-padrão (DP) e o Coeficiente de Variação (CV). A média aritmética é a medida de tendência central mais utilizada em análises estatísticas e é definida pelo somatório de todos os elementos numéricos dividido pelo número de elementos utilizados, já o desvio-padrão é uma medida de dispersão que indica em valores numéricos a oscilação dos dados para mais ou para menos em relação a média, daí quanto menor for o desvio-padrão, mais regulares serão os dados (BRUNI, 2009, p. 64), sendo definido pela raiz quadrada da soma dos quadrados dos desvios (diferença de cada valor em relação à média).

Carvalho *et al.* (2010) afirma que o desvio-padrão é empregado como medida de dispersão ou variabilidade quando se procura uma estatística que se revista de um máximo de estabilidade.

Além disso, foi utilizado o Coeficiente de Variação de Pearson que mede a dispersão dos dados em valores percentuais, sendo interpretada da seguinte forma:

- $CV \leq 15\%$: Baixa dispersão dos valores em torno da média e alta representatividade.
- $15\% < CV < 30\%$: Média dispersão dos valores em torno da média e média representatividade.
- $CV \geq 30\%$: Alta dispersão dos valores em torno da média e baixa representatividade.

Martins (2002) afirma que o Coeficiente de Variação de Pearson (CV) trata-se de uma medida relativa de dispersão, enquanto que o desvio-padrão (DP) é uma medida absoluta de dispersão.

Silva (2012) propõe alguns indicadores positivos e negativos de execução orçamentária e financeira para analisar o balanço orçamentário, no entanto a pesquisa se limita apenas ao indicador Investimento real. Este índice indica o quanto as entidades públicas despenderam recursos para a despesa de capital investimentos em detrimento das outras duas despesas de capital, inversões financeiras e amortização/refinanciamento de dívidas.

O uso de indicadores viabiliza a compreensão dos dados por permitir uniformidade aos valores com descrição simplificada, daí adotam-se parâmetros de análise, dessa forma o indicador Investimento real tem como parâmetro a elevação do índice.

A elevação deste indicador significa que o governo melhorou a infraestrutura do ente público por meio da realização de obras, instalações e aquisição de materiais necessários à execução delas, daí entende-se que os órgãos públicos têm retornado bastante aos contribuintes. Dessa forma quanto maior for o índice melhor será o desempenho do ente público, conforme descrito no quadro 1:

Quadro 1 – Indicador de Investimento Real

INDICADOR POSITIVO – Quanto maior, melhor.			
IR	Investimento Real	$\frac{\text{Investimentos}}{\text{Despesa de Capital}}$	Realização de Obras

Fonte: Silva (2012, p. 51).

Os dados foram coletados através dos balanços orçamentários de cada município divulgado no sítio eletrônico da Secretaria do Tesouro Nacional (FINBRA) nos meses de janeiro e fevereiro de 2013 e o banco de dados foi construído mediante a utilização de Planilha Eletrônica Excel 2007.

O universo da pesquisa envolve os 5.565 municípios brasileiros, destes foi extraída uma amostra de 167 municípios, os quais compõem o estado do Rio Grande do Norte, tendo sido excluídos 55 municípios por falta da divulgação de seus balanços orçamentários em pelo menos um ano dos dez anos analisados. De acordo com o art. 51 da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, os municípios devem encaminhar as contas anuais até dia 30 de abril do ano subsequente ao do exercício da consolidação.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISES DE RESULTADOS

A tabela 1 apresenta o *ranking* dos municípios com base no indicador das despesas de investimentos/despesas de capital, num período de 10 anos. Foram utilizadas as abreviaturas: Média – média aritmética; DP – desvio-padrão e CV – coeficiente de variação.

Tabela 1 – Ranking do indicador despesas de investimentos/despesas de capital dos municípios norte-rio-grandense, com base na média aritmética, no período de 2002 a 2011

Classificação	Municípios	Média	DP	CV
1º	Itajá	1,0000	0,0000	0,00%
1º	Marcelino Vieira	1,0000	0,0000	0,00%
1º	Viçosa	1,0000	0,0000	0,00%
2º	Almino Afonso	0,9944	0,0146	0,02%
3º	Frutuoso Gomes	0,9908	0,0267	0,07%
4º	Serrinha dos Pintos	0,9886	0,0335	0,11%
5º	Encanto	0,9874	0,0220	0,05%
6º	Antônio Martins	0,9859	0,0423	0,18%
6º	São Fernando	0,9859	0,0223	0,05%
7º	Major Sales	0,9842	0,0374	0,14%
8º	Carnaúba dos Dantas	0,9784	0,0486	0,24%
9º	Luiz Gomes	0,9752	0,0443	0,20%
10º	Parnamirim	0,9662	0,0293	0,09%
11º	Lajes	0,9657	0,0404	0,16%
12º	Sítio Novo	0,9652	0,0663	0,44%
13º	Rafael Godeiro	0,9634	0,0560	0,31%
14º	Fernando Pedroza	0,9632	0,0210	0,04%
15º	São José do Seridó	0,9629	0,0918	0,84%
16º	Porto do Mangue	0,9568	0,0725	0,53%
17º	Jaçaná	0,9522	0,0786	0,62%
18º	Santana do Seridó	0,9495	0,0669	0,45%
19º	Jardim do Seridó	0,9462	0,0827	0,68%
20º	Lucrécia	0,9453	0,0725	0,53%
21º	Extremoz	0,9449	0,0873	0,76%
22º	Água Nova	0,9419	0,0779	0,61%
23º	Riacho de Santana	0,9418	0,1620	2,62%

24º	Serra Negra do Norte	0,9396	0,0439	0,19%
25º	Pres. Juscelino (Serra Caiada)	0,9386	0,1009	1,02%
26º	Natal	0,9364	0,0393	0,15%
27º	Martins	0,9336	0,0788	0,62%
28º	Januário Cicco	0,9301	0,1183	1,40%
29º	Jucurutú	0,9289	0,1313	1,72%
30º	Ipanguaçu	0,9281	0,0756	0,57%
31º	Umarizal	0,9258	0,0917	0,84%
32º	Alto do Rodrigues	0,9186	0,1116	1,25%
33º	Olho D'água dos Borges	0,9138	0,0591	0,35%
34º	Açu	0,9118	0,0579	0,34%
35º	Ipueira	0,9089	0,1461	2,13%
36º	Riacho da Cruz	0,9088	0,2023	4,09%
37º	Itaú	0,9063	0,1219	1,49%
38º	Upanema	0,9052	0,0785	0,62%
39º	Venha Ver	0,8964	0,0855	0,73%
40º	Santa Cruz	0,8920	0,0741	0,55%
41º	Parazinho	0,8896	0,0719	0,52%
42º	Areia Branca	0,8872	0,0534	0,29%
43º	Doutor Severiano	0,8783	0,0542	0,29%
44º	Apodi	0,8756	0,0426	0,18%
45º	Nova Cruz	0,8745	0,1046	1,09%
46º	São Miguel	0,8734	0,0824	0,68%
47º	Acari	0,8716	0,1245	1,55%
48º	São Bento do Trairí	0,8639	0,2517	6,34%
49º	São Pedro	0,8592	0,1402	1,97%
50º	Pau dos Ferros	0,8577	0,1538	2,37%
51º	Portalegre	0,8497	0,1264	1,60%
52º	Brejinho	0,8477	0,0626	0,39%
53º	Mossoró	0,8403	0,0557	0,31%
54º	Taipú	0,8369	0,2687	7,22%
55º	Rodolfo Fernandes	0,8358	0,0917	0,84%
56º	São Paulo do Potengi	0,8346	0,1175	1,38%
57º	Timbaúba dos Batistas	0,8282	0,2340	5,48%
58º	Goianinha	0,8259	0,0903	0,81%
59º	Arês	0,8223	0,1298	1,69%
60º	Messias Targino	0,8221	0,0815	0,66%
61º	Caicó	0,8205	0,1766	3,12%
62º	Angicos	0,8196	0,1282	1,64%
63º	Passa e Fica	0,8161	0,1522	2,32%
64º	Currais Novos	0,8117	0,0690	0,48%
65º	Bodó	0,8111	0,1247	1,56%
66º	Jardim de Piranhas	0,8091	0,1327	1,76%
67º	São Tomé	0,8081	0,0765	0,59%
68º	Pedro Avelino	0,8024	0,2084	4,34%
69º	São Gonçalo do Amarante	0,7988	0,0726	0,53%
70º	Rafael Fernandes	0,7966	0,3514	12,35%
71º	Cruzeta	0,7931	0,1620	2,62%
72º	Tibau do Sul	0,7891	0,0777	0,60%
73º	Senador Georgino Avelino	0,7876	0,1175	1,38%
74º	Lagoa D'anta	0,7849	0,1706	2,91%
75º	Campo Redondo	0,7802	0,1156	1,34%
76º	Tangará	0,7732	0,1544	2,38%
77º	Santo Antônio	0,7635	0,2291	5,25%
77º	Santana do Matos	0,7635	0,0987	0,97%
78º	Nízia Floresta	0,7609	0,2482	6,16%
79º	Macaíba	0,7603	0,1573	2,47%
80º	Passagem	0,7557	0,1100	1,21%
81º	São Vicente	0,7530	0,1750	3,06%
82º	Bom Jesus	0,7509	0,2005	4,02%
83º	Ruy Barbosa	0,7505	0,1458	2,13%
84º	Coronel João Pessoa	0,7476	0,2022	4,09%

85º	Touros	0,7461	0,2308	5,33%
86º	Maxaranguape	0,7441	0,1615	2,61%
87º	São João do Sabugi	0,7369	0,2127	4,52%
88º	Ouro Branco	0,7358	0,1554	2,42%
89º	Equador	0,7286	0,1404	1,97%
90º	Pendências	0,7266	0,1635	2,67%
91º	Tenente Laurentino Cruz	0,7209	0,1663	2,77%
92º	Vera Cruz	0,7145	0,1482	2,19%
93º	Parelhas	0,7128	0,1594	2,54%
94º	Ceará Mirim	0,7103	0,1731	3,00%
95º	Baía Formosa	0,7087	0,2222	4,94%
96º	São Rafael	0,6992	0,2266	5,13%
97º	São José de Mipibú	0,6879	0,1164	1,36%
98º	Monte Alegre	0,6864	0,1032	1,06%
99º	Pedro Velho	0,6860	0,1780	3,17%
100º	Paraná	0,6617	0,2373	5,63%
101º	Lagoa Nova	0,6568	0,2528	6,39%
102º	Florânia	0,6303	0,2101	4,41%
103º	Várzea	0,6294	0,2066	4,27%
104º	Espírito Santo	0,6193	0,1470	2,16%
105º	Afonso Bezerra	0,5822	0,2054	4,22%
106º	São Francisco do Oeste	0,5768	0,3215	10,34%
107º	Cerro Corá	0,5561	0,2600	6,76%
108º	Francisco Dantas	0,4542	0,2226	4,95%

Fonte: elaborado pelos autores.

A partir do *ranking* formado é possível construir análises sobre a classificação de cada município norte-rio-grandense das despesas de investimentos em relação às despesas de capital do período de 2002 a 2011, no entanto optou-se por analisar os extremos da tabela, bem como a capital do estado e os municípios que apresentaram elevadas oscilações dos dados.

A primeira observação diz respeito às cinco primeiras colocações no *ranking*, observa-se na tabela que os municípios de Itajá, Marcelino Vieira e Viçosa tiveram 100% das despesas de capital voltados para Investimentos, ou seja, seus recursos não foram gastos com pagamentos de dívidas. Dessa forma, apresentaram um DP e CV igual a zero, já que não houve oscilação do indicador ao longo dos dez anos analisados.

Em seguida aparece Almino Afonso com uma média de 0,9944 apresentando DP de 0,0146 e um CV de 0,02%, Frutuoso Gomes ficou em terceiro lugar com uma média de 0,9908 apresentando DP de 0,0267 e CV de 0,07, em quarto lugar está Serrinha dos Pintos com uma média de 0,9886, DP de 0,0335 e CV de 0,11% e em quinto aparece Encanto com uma média de 0,9874, DP de 0,0220 e CV de 0,05%.

Esta classificação é fruto do baixo grau de endividamento e da utilização adequada dos recursos públicos, caracterizando um retorno aos contribuintes, uma vez que a gestão municipal gastou mais com investimentos de melhoria da infraestrutura do que com o pagamento das outras duas despesas de capital.

Já as cinco últimas colocações no *ranking* ficaram com Espírito Santo que apresentou uma média dos indicadores de 0,6193, em seguida aparece Afonso Bezerra com uma média de 0,5822, a antepenúltima colocação ficou com São Francisco do Oeste com uma média de 0,5768, Cerro Corá ficou em penúltimo lugar com uma média de 0,5561 e em última colocação aparece Francisco Dantas com média de 0,4542. Destes, São Francisco do Oeste apresentou maior irregularidade na distribuição dos dados por apresentar DP igual a 0,3215 e CV de 10,34%.

Estas classificações são justificadas por causa do alto índice de endividamento, já que o governo municipal deixou de investir em obras públicas em detrimento do pagamento de inversões financeiras e da amortização e refinanciamento de dívidas.

Além disso, vale destacar que a cidade do Natal, capital do Rio Grande do Norte e maior município em número de habitantes, apresentou uma média de 0,9364 com DP de 0,0393 e CV de 0,15% ficando na 26ª colocação.

O município que apresentou maior oscilação nos dados foi Rafael Fernandes com Coeficiente de Variação de 12,35%, ou seja, em alguns anos houve prioridade quanto aos investimentos, já em outros, os investimentos foram menores, mas devido o CV ser inferior a 15% os dados apresentaram baixa dispersão dos valores em torno da média e alta representatividade.

Em termos gerais, evidenciou-se a regularidade dos gastos públicos em torno da média, uma vez que todas as cidades analisadas apresentaram um coeficiente de variação menor que 15%, ou seja, os investimentos foram uniformes ao longo dos dez anos.

5 CONCLUSÃO

O presente estudo teve como objetivo estabelecer um *ranking* dos municípios norte-rio-grandenses que mais realizaram investimentos em relação ao total das despesas de capital, com base na média aritmética, no período de 2002 a 2011.

Pode-se afirmar que existe certa carência quanto à utilização de ferramentas gerenciais que viabilizem a análise das contas públicas, além do desinteresse por parte dos gestores em analisá-las, isso é reflexo de uma contabilidade conservadora, já que a contabilidade aplicada ao setor público passou anos estagnada devido à falta de conhecimento das operações realizadas pelo ente público, sendo vulnerável à corrupção em todos os setores.

Além disso, é eminente que o profissional atuante na área contábil, seja pública ou privada, se distancia das áreas específicas a medida que a máquina administrativa toma novas amplitudes. Nesse contexto, surge a figura do controle social que busca aperfeiçoar a operacionalização da gestão pública, prevenindo conflitos de interesse.

Esses conflitos são explicados pela teoria da agência, uma vez que na relação governo-contribuinte o governo espera que os contribuintes cumpram com suas obrigações quanto ao pagamento dos tributos, enquanto que a sociedade requer resultados satisfatórios. Vale destacar, ainda, que a organização pública tem obrigações, estabelecidas na legislação para com a sociedade que deve ser traduzido em benefícios para a mesma, acarretando o desenvolvimento sustentável da comunidade.

Dessa forma, a teoria institucional estuda aspectos de responsabilidade social que devem ser infundidos com o objetivo de tornar transparentes as ações das instituições públicas e que essas ações reflitam positivamente na satisfação da sociedade como um todo.

No Brasil percebe-se a prevalência dos interesses individuais dos representantes públicos quanto à tomada de decisões, portanto não é possível garantir a satisfação das escolhas dos cidadãos. Nesse aspecto a teoria da escolha pública deixa claro que os agentes políticos tomam as decisões baseadas em seus próprios interesses. As decisões baseadas em interesses particulares podem acarretar em benefícios quando os resultados são eficientes, o que provoca desenvolvimento social. No entanto, estes resultados podem causar danos irreparáveis à população quando as escolhas das decisões estão associadas a atos ilícitos como a corrupção.

Com isso ocorre o enfraquecimento dos compromissos assumidos pelos gestores públicos, aumentando, assim, a pressão por parte da sociedade que vai às ruas protestar de diversas maneiras por melhores condições de vida. A teoria da burocracia estuda a sistematização do trabalho, sendo definidas funções, competências, rotinas e procedimentos, reduzindo o atrito entre pessoas e

dificultando a corrupção. Neste contexto a legislação é obrigatória para a convivência em sociedade e o seu descumprimento acarreta em sanções legais.

Atualmente, os veículos de informação transmitem as mais diversas necessidades existentes nos municípios norte-rio-grandenses, como a falta de equipamentos médico-hospitalar e rodovias em péssimas condições de uso, a falta de creche fica evidente devido à imensa procura de pais que enfrentam filas e mais filas, muitas vezes sem sucesso, porque precisam deixar seus filhos em um ambiente adequado para poderem ir ao trabalho, outro item bastante discutido é a falta de saneamento, pois diariamente centenas de pessoas procuram atendimento médico a fim de tratar doenças provenientes da poluição causada pelos esgotos a céu aberto ou por causa da contaminação das águas, entre outros.

Diante do cenário atual, observa-se a necessidade de reavaliação das prioridades públicas, daí a importância do uso de indicadores para análise das demonstrações orçamentárias a fim de identificar aspectos potenciais da gestão pública.

A utilização do método estatístico permitiu a análise do conjunto de indicadores empregados para a construção do *ranking* da relação despesa de investimento/despesas de capital e é útil como ferramenta para diversas outras análises gerenciais.

Finalizando, conclui-se que os governos municipais do estado do Rio Grande do Norte investiram, ao longo de 10 anos, mais em obras públicas do que em pagamento de dívidas, beneficiando os contribuintes, no entanto o gasto com investimentos em infraestrutura ainda requer mais atenção, uma vez que facilmente é possível observar uma carência muito grande de investimentos nos municípios norte-rio-grandenses.

Considerando a disponibilidade de dados nos portais de transparência e no sítio eletrônico da Secretaria do Tesouro Nacional (FINBRA), sugerem-se outras pesquisas, utilizando o Indicador real como ferramenta de análise das despesas de investimentos, podendo ser aplicado aos municípios dos diversos estados da federação brasileira, bem como no âmbito estadual ou federal.

REFERÊNCIAS

ALIGLERI, Lilian; SOUZA, Rafael Borim de. A contribuição da teoria institucional para a compreensão do modelo de gestão socialmente responsável adotado pelas empresas contemporâneas. **Revista Gestão & Tecnologia**, v. 10, n. 2, p. 1-14, ago./dez. 2010. Disponível em: <<http://revistagt.fpl.edu.br/get/article/view/79>>. Acesso em: 28 set. 2013.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**: elaboração de trabalhos na graduação. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

BEUREN, Ilse Maria et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2008.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Senado Federal, 2012.

BRASIL. **Instrução Normativa nº 28**, de 05 de maio de 1999. Estabelece regras para a implementação da homepage Contas Públicas. Disponível em: <www.contaspublicas.gov.br/TCU_InstrNorm28-99.htm>. Acesso em: 07 jun. 2013.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 05 de maio de 2000.

BRASIL. Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 28 de maio de 2009.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 23 de março de 1964.

BRASIL. **Lei nº 9.755**, de 16 de dezembro de 1998. Dispõe sobre a criação de “homepage” na “internet”, pelo Tribunal de Contas da União, para divulgação dos dados e informações que especifica, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9755.htm>. Acesso em: 07 jun. 2013.

BRASIL. **Portal da Transparência**: Governo Federal. Disponível em: <<http://www.portaldatransparencia.gov.br/controlSocial/OrcamentoParticipativo.asp>>. Acesso em: 27 set. 2013.

BRUNI, Adriano Leal. **SPSS Aplicado à pesquisa acadêmica**. São Paulo: Atlas, 2009.

CARVALHO, Cristina Amélia; ANDRADE, Jackeline Amantino de; MARIZ, Luiz Alberto da Costa. Mudança na teoria institucional. In: ENCONTRO DA ANPAD, 2005, Brasília. **Anais...** Rio de Janeiro: Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, 2005. p. 1-10. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnANPAD/enanpad_2005/EOR/2005_EORA2980.pdf>. Acesso em: 22 set. 2013.

CARVALHO, José Ribamar Marques de. OLIVEIRA, Gilmara Ferreira de; SANTIAGO, Josicarla Soares. Dívida pública: um estudo de indicadores dos estados nordestinos. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 6, n. 2, p. 82-100, abr./jun. 2010.

CHIAVENATO, Idalberto. **TGA – Teoria geral da administração**. 6. ed. rev. Rio de Janeiro: Elsevier, 2002. 11ª Reimpressão.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade**: contabilidade aplicada ao setor público – NBCs T 16.1 a 16.11. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_Público.pdf>.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Mini Aurélio**: o minidicionário da língua portuguesa. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2001.

FINANÇAS DO BRASIL (FINBRA). **Secretaria do Tesouro Nacional**. Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/prefeituras-governos-estaduais/sobre>>. Acesso em: 18 fev. 2013.

GONÇALVES, José Carlos de Brito *et al.* **Fatores relevantes na formação da satisfação global do cidadão no relacionamento com os serviços públicos municipais: o caso da prefeitura municipal de Juiz de Fora.** Disponível em: <http://www.aedb.br/seget/artigos07/1208_ARTIGO%20PARA%20O%20SEGET%20-20FATORES%20DE%20SATISFACAO%20DO%20CIDADAO.pdf>. Acesso em: 17 set. 2013.

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). **Censo Demográfico 2010.** Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/indicadores_sociais_municipais/tabela1a.shtm>. Acesso em: 18 jan. 2013

MAIA, Wagner. História do orçamento público no Brasil. **AGESP – Associação dos Gestores Públicos do Estado de São Paulo.** São Paulo, out. 2010. Disponível em: <<http://agesp.org.br/wp-content/uploads/2013/05/Artigo-HistOrçamento.pdf>>. Acesso em: 01 set. 2013

MARCO, Cristhian Magnus de. Evolução constitucional do município brasileiro. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 10, n. 693, maio 2005. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/6798>>. Acesso em: 27 set. 2013.

DALMACIO, Flávia Zoboli; NOSSA, Valcemiro. A teoria de agência aplicada aos fundos de investimento. In: ENCONTRO DA ANPAD, 2003, São Paulo. **Anais...** Rio de Janeiro: Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, 2003. p. 1-12. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/evento.php?acao=trabalho&cod_edicao_subsecao=48&cod_evento_edicao=7&cod_edicao_trabalho=1694>. Acesso em 18 set. 2013.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Estatística geral e aplicada.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MORGADO, Laerte Ferreira. **O orçamento público e a automação do processo orçamentário.** Texto para Discussão nº 85. Brasília: Senado Federal, fev. 2011. Disponível em: <<http://www12.senado.gov.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-85-o-orcamento-publico-e-a-automacao-do-processo-orcamentario>>. Acesso em: 16 set. 2013.

PIRES, José Santo Dal Bem; MOTTA, Waldir Francelino. A evolução histórica do orçamento público e sua importância para a sociedade. **Enfoque contábil**, v. 25, n. 2, maio/ago. 2006, p. 16-25. Disponível em: <<http://www.periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/viewArticle/3491>>. Acesso em: 25 maio 2013.

RIBEIRO, Cyro de Castilho; BORBOREMA, Ernani Avelar. **A Homepage contas públicas: um diagnóstico de contribuição para o controle social.** Brasília, 2006. 93 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e orçamento para o setor público), Universidade de Brasília – UNB. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2057198.PDF>>. Acesso em: 01 set. 2013.

SILVA, Maurício Corrêa da *et al.* Análises da execução orçamentária dos municípios da região nordeste, no período de 2000 a 2009. **Registro Contábil**, v. 3, n. 2 (2012). Disponível em <www.seer.ufal.br/index.php/registrocontabil/article/view/519>. Acesso em: 01 set. 2013.

SILVA, Maurício Corrêa da. Análises das variações das despesas do governo federal no período de 1995 a 2010. **Revista Urutagua – acadêmica multidisciplinar – dcs/uem**, n. 27, nov. 2012/abr. 2013. Disponível em: <<http://www.periodicos.uem.br/ojs/index.php/Urutagua/article/view/15742>>. Acesso em: 21 maio 2013.

SILVA, Maurício Corrêa da. **Demonstrações contábeis públicas**: indicadores de desempenho e análise. São Paulo: Atlas, 2012.

SILVA, Priscilla Teresinha Pyrrho de Souza. **O orçamento público como ferramenta de análise de políticas públicas**. Brasília, 2012. 153 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Curso de Especialização em Orçamento Público), Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2541204.PDF>>. Acesso em: 03 out. 2013.

TULLOCK, Gordon; SELDON, Arthur; BRADY, Gordon L. **Falhas de governo**: uma introdução à teoria de escolha pública. Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 2005.

VARELA, Patrícia Siqueira ; MARTINS, Gilberto de Andrade; CORRAR; Luiz João. Perfil dos gastos públicos *versus* perfil econômico-social dos municípios paulistas. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações** – FEARP/USP, v. 3, n. 5, p. 80-97 jan./abr. 2009. Disponível em: <<http://www.rco.usp.br/index.php/rco/article/view/51>>. Acesso em: 19 out. 2013.

VASCONCELOS JUNIOR, Marcos de Oliveira. O federalismo e a posição do município no estado federal brasileiro. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 17, n. 3107. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/20774>>. Acesso em: 27 set. 2013.