

## **APLICAÇÃO DE INDICADORES DE DESEMPENHO NOS MUNICÍPIOS COM MAIOR ORÇAMENTO DAS MESORREGIÕES DO RS**

### *APPLICATION OF PERFORMANCE INDICATORS IN MUNICIPALITIES WITH HIGHEST BUDGET IN THE MESOREGIONS OF RS*

---

#### **JEFERSON LUÍS LOPES GOULARTE**

Doutorado em Ciências de la Educación pela Universidad Nacional de Rosario. Professor na Universidade Federal do Pampa (Unipampa).

E-mail: [jefersonlgoularte@gmail.com](mailto:jefersonlgoularte@gmail.com)

#### **GABRIELA CAPPELLARI**

Doutorado em Desenvolvimento Regional pela Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul. Professora na Universidade Federal do Pampa (Unipampa).

E-mail: [gabrielacappellari@unipampa.edu.br](mailto:gabrielacappellari@unipampa.edu.br)

#### **LEONARDO MINELLI**

Mestrado em Informática pela Universidade Federal de Santa Maria. Professor no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Sul-rio-grandense, Campus Santana do Livramento.

E-mail: [leonardominelli@ifsul.edu.br](mailto:leonardominelli@ifsul.edu.br)

#### **MAUREN CORREA DOS SANTOS BENITES**

Mestrado em Administração pela Universidade Federal do Pampa. Contadora no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Sul-rio-grandense, Campus Santana do Livramento.

E-mail: [maurensantos@ifsul.edu.br](mailto:maurensantos@ifsul.edu.br)

---

**Resumo:** As demonstrações contábeis constituem o principal meio de divulgação das informações das entidades públicas, as quais são analisadas com o emprego de indicadores de desempenho, visando evidenciar a gestão dos recursos públicos. Este estudo objetiva realizar a análise dos resultados de indicadores de desempenho nas demonstrações contábeis dos municípios com maior orçamento de cada uma das sete mesorregiões do estado do Rio Grande do Sul, nos anos 2018, 2019 e 2020. Caracteriza-se como uma pesquisa aplicada, descritiva e quantitativa, por meio de levantamento de dados nas demonstrações contábeis dos municípios selecionados, os quais foram analisados pela análise interpretativa. Como resultados deste estudo pode-se destacar que Caxias do Sul demonstra que parte das disponibilidades estão comprometidas com as obrigações, que não sobrou receitas correntes para aplicar em investimentos e que foram utilizados recursos de anos anteriores para realização das despesas. Passo Fundo evidencia que não tem disponibilidades para pagamento da dívida fundada, que sobrou receitas correntes para realizar investimentos e que parte dos recursos foram utilizados para pagamento da dívida. Pelotas demonstra que as disponibilidades estão comprometidas com as obrigações. Porto Alegre apresenta os maiores valores no indicador receita tributária per capita. Santa Maria e Santa Cruz do Sul demonstram que tem disponibilidade de recursos para pagamento das dívidas, que parte das receitas de capital são operações de crédito e que parte dos gastos são com despesas obrigatórias. E Uruguaiana aponta que parte dos recursos foram aplicados em investimentos e parte comprometido com pagamento da dívida.

**Palavras-chaves:** Análise; Demonstrações Contábeis; Orçamento Público; Indicadores de Desempenho.

**Abstract:** *The accounting statements are the main means of disclosing informations from public entities, which are analysed using performance indicators in order to demonstrate the management of public resources. This study aims to accomplish the results of the analysis of performance indicators in the accounting statements in municipalities with highest budget in each of the seven mesoregions of the state of Rio Grande do Sul in 2018, 2019 and 2020. It is characterized as an applied, descriptive and quantitative research through data collecting in the accounting statements of the selected municipalities, which were analyzed by interpretative analysis. As results of this study it can be highlighted that Caxias do Sul demonstrates that part of the available funds are committed to obligations, that there isn't current income to be applied in investments and resources from past years were used to pay the expenses. Passo Fundo shows that it doesn't have funds available to the payment of the founded debt, that there is still current income to do investments and part of the resources were used to pay the debt. Pelotas demonstrates that available funds are committed to obligations. Porto Alegre has the highest values in the per capita tax revenue indicator. Santa Maria and Santa Cruz do Sul demonstrates that they have funds available to debts payment, that part of the capital income is credit operations and part of the expenses are with mandatory expenses. And Uruguaiana points out that part of the resources were intended to investments and part committed to debt payment.*

**Keywords:** *Analysis; Accounting Statements; Public Budget; Performance Indicators.*

## 1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 (CF/88) determina no art. 37 que a Administração Pública deve obedecer aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, e no art. 70 que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, seja exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada Poder (BRASIL, 1988). Assim, os indicadores de desempenho aplicados na Administração Pública são relevantes para a análise da gestão dos recursos públicos, e o ponto de partida para fazer essas análises são os registros contábeis que são apresentados nas demonstrações contábeis. Silva (2012) propõe indicadores de execução orçamentária e financeira, patrimonial e gerais para analisar as demonstrações contábeis, e conseqüentemente, analisar a gestão dos recursos públicos.

A Lei nº 4.320/1964 determina no art. 85 que os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços, o levantamento dos balanços, a análise e interpretação dos resultados (BRASIL, 1964). A Lei Complementar nº 101/2000 determina no art. 48 que são instrumentos de transparência da gestão fiscal: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal (BRASIL, 2000). Assim, as demonstrações contábeis constituem o principal meio de divulgação das informações das entidades públicas, abrangendo três objetivos fundamentais que são: auxiliar a entidade no dever de prestar contas à sociedade; auxiliar a gestão na avaliação dos resultados operacionais obtidos pela entidade; auxiliar a gestão na avaliação do nível de serviços que devem ser fornecidos pela entidade e sua capacidade em atender suas obrigações tão logo exigidas (LIMA; DINIZ, 2016).

As Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) utilizadas para a divulgação das informações contábeis são previstas na legislação e nas normas contábeis. Essas demonstrações são as seguintes: Balanço Patrimonial; Demonstração das Variações Patrimoniais; Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; Demonstração dos Fluxos de Caixa; Balanço Orçamentário; Balanço Financeiro; e, Notas Explicativas (BRASIL, 2019). Além das DCASP também tem o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) que é um demonstrativo contábil exigido pela CF/88 e pela Lei Complementar nº 101/2000, que permite o acompanhamento e a análise do desempenho da execução orçamentária (BRASIL, 2021). Assim, as demonstrações e demonstrativos contábeis destinam a fornecem informações úteis para a tomada de decisão, para evidenciar a prestação de contas, o cumprimento das responsabilidades da entidade, e permitem a realização de previsão da liquidez, da solvência e da rentabilidade de uma entidade (MARTINS; MIRANDA; DINIZ, 2020).

Neste contexto das demonstrações e demonstrativos contábeis serem utilizados para a tomada de decisão, a prestação de contas, a análise e interpretação dos resultados, a avaliação dos serviços prestados, a partir dos indicadores propostos por Silva (2012), questiona-se: quais são os resultados de indicadores de desempenho nas demonstrações contábeis dos municípios com maior orçamento de cada uma das sete mesorregiões do estado do Rio Grande do Sul, nos anos 2018, 2019 e 2020?

Para responder o problema de pesquisa o objetivo deste estudo é realizar a análise dos resultados de indicadores de desempenho nas demonstrações contábeis dos municípios com maior orçamento de cada uma das sete mesorregiões do estado do Rio Grande do Sul, nos anos 2018, 2019 e 2020.

O estado do Rio Grande do Sul está localizado na região do sul do país e é composto por sete mesorregiões. Os municípios selecionados nesta pesquisa são: Santa Maria da mesorregião Centro Ocidental; Santa Cruz do Sul da mesorregião Centro Oriental; Porto Alegre da mesorregião Metropolitana; Caxias do Sul da mesorregião Nordeste; Passo Fundo, da mesorregião Noroeste; Pelotas da mesorregião Sudeste; e Uruguaiana da mesorregião Sudoeste. A mesorregião é entendida como uma área individualizada em uma unidade da Federação, que apresente formas de organização do espaço definidas pelas seguintes dimensões: o processo social, como determinante; o quadro natural, como condicionante, e a rede de comunicação e de lugares como elemento da articulação espacial (RIO GRANDE DO SUL, 2021).

Tendo em vista que a pesquisa nas áreas contábil e orçamentária contribuem para a prática da Administração Pública esta investigação justifica-se devido a relevância de conhecer o nível de eficiência na utilização dos recursos públicos, por parte dos municípios do estado do Rio Grande do Sul, permitindo compará-los, para apontar qual foi mais eficiente em cada indicador. Galvão (2021) ao identificar o nível de eficiência dos municípios a partir dos recursos destinados à educação, menciona que os municípios que destinam mais recursos não garantem bom desempenho educacional, pois devem focar mais em analisar os resultados. Sousa, Santos e Alves (2021) ao avaliar a eficiência dos gastos públicos no ensino fundamental, afirmam que maiores gastos por aluno não garantem melhores desempenhos, pois devem alocar melhor os gastos. Assim, a análise de indicadores de desempenho nas demonstrações contábeis também pode contribuir para a prática da gestão dos recursos públicos.

O estudo está estruturado em quatro partes: a introdução que apresenta o contexto, o objetivo e a justificativa; a revisão da literatura que desenvolve os temas demonstrações contábeis e indicadores de desempenho; os procedimentos metodológicos que caracteriza a pesquisa e apresenta as técnicas de coleta e de análise dos dados; a apresentação e discussão dos resultados; as considerações finais que demonstra o cumprimento do objetivo proposto, as limitações e sugestões para estudos futuros.

## 2 REVISÃO DA LITERATURA

Na revisão da literatura são desenvolvidos os temas Demonstrações Contábeis e Indicadores de Desempenho

### 2.1 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

As Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) estabelecidas no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) tem como objetivo padronizar a estrutura e as definições dos elementos que as compõem, e devem ser observados pela União, estados, Distrito Federal e municípios, permitindo a consolidação das contas públicas em âmbito nacional, em consonância com o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) (BRASIL, 2019).

As DCASP são elaboradas de acordo com a NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, NBC TSP 12 – Demonstração dos Fluxos de Caixa, NBC TSP 13 – Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis, além da legislação aplicável, destacando-se a Lei nº 4.320/1964 e a Lei Complementar 101/2000. Compõem o conjunto da DCASP: Balanço Patrimonial; Demonstração das Variações Patrimoniais; Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; Demonstração dos Fluxos de Caixa; Balanço Orçamentário; Balanço Financeiro; Notas explicativas.

O Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) é exigido pela Constituição Federal de 1988, que estabelece em seu art. 165, parágrafo 3º, que o Poder Executivo o publicará, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre. O objetivo dessa periodicidade é permitir que a sociedade acompanhe a análise o desempenho da execução orçamentária. A Lei Complementar nº 101/2000, que se refere às normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, estabelece as normas para elaboração e publicação do RREO (BRASIL, 2021).

Os demonstrativos que contém no RREO são elaborados de acordo com a Lei Complementar nº 101/2000 e são os seguintes: Balanço Orçamentário; Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção; Demonstrativo da Receita Corrente Líquida; Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias; Demonstrativo do Resultado Nominal; Demonstrativo do Resultado Primário; Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão; Demonstrativo das Receitas e Despesas com

Manutenção e Desenvolvimento do Ensino; Demonstrativo das Receitas e Despesas com Ações e Serviços Públicos de Saúde; Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas; Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital; Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime de Previdência; Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação de Recursos.

As demonstrações contábeis utilizadas nessa pesquisa para realizar a análise de indicadores de desempenho são o Balanço Patrimonial e o Balanço Orçamentário, por meio de indicadores selecionados de Silva (2012) que propõe indicadores de execução orçamentária e financeira, patrimonial e gerais.

O Balanço Patrimonial é a demonstração contábil que evidencia, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública por meio de contas representativas do patrimônio público, bem como os atos potenciais, que são registrados em contas de compensação (BRASIL, 2019). O Balanço Patrimonial está previsto no art. 105 da Lei nº 4.320/1964 e na NBC TSP 11 do CFC.

O Balanço Patrimonial de acordo com a teoria patrimonialista é estruturado em ativo, passivo e patrimônio líquido. O ativo é composto pelos bens, direitos e outros recursos da entidade que geram ou ajudam a gerar caixa. Martins, Miranda e Diniz (2020) explicam que o ativo pode ser conceituado como recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem futuros benefícios econômicos para a entidade.

O ativo é estruturado em ativo circulante e ativo não circulante. O ativo deve ser classificado como circulante quando satisfizer a qualquer dos seguintes critérios: espera-se que esse ativo seja realizado, ou pretende-se que seja mantido com a finalidade de ser vendido ou consumido no decurso normal do ciclo operacional da entidade; o ativo está mantido essencialmente com a finalidade de ser negociado; espera-se que o ativo seja realizado em até doze meses; ou o ativo seja caixa ou equivalente de caixa (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2018a).

O ativo não circulante é estruturado em ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível. No ativo realizável a longo prazo são classificados os direitos realizáveis após o ciclo operacional da entidade, os empréstimos ou adiantamentos concedidos às sociedades coligadas ou controladas, a diretores e acionistas. Nos investimentos são classificadas as participações em outras entidades e ativos que não se destinam à atividade operacional da entidade. No Imobilizado são classificados os direitos e ativos corpóreos de permanência duradoura destinados às atividades operacionais da entidade. No Intangível são classificados os direitos que tenham por objeto ativos incorpóreos destinados à atividade operacional da entidade ou exercidos com essa finalidade (MARTINS; MIRANDA; DINIZ, 2020).

O passivo é composto pelas obrigações da entidade. Martins, Miranda e Diniz (2020) afirmam que o passivo pode ser conceituado como as obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos já ocorridos, cujas liquidações se espera que resultem em saída de recursos capazes de gerar benefícios econômicos.

O passivo é estruturado em passivo circulante e passivo não circulante. O passivo deve ser classificado como circulante quando satisfizer a qualquer dos seguintes critérios: espera-se que o passivo seja exigido durante o ciclo operacional normal da entidade; o passivo está mantido essencialmente para a finalidade de ser negociado; o passivo deve ser exigido no período de até doze meses; ou a entidade não tem direito incondicional de diferir a liquidação do passivo durante pelo menos doze meses (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2018a).

No passivo não circulante são classificadas as obrigações exigíveis após o ciclo operacional da entidade. O patrimônio líquido é o valor residual dos ativos depois de deduzidos todos os passivos, e quando o valor do passivo é maior do que o valor do ativo, denomina-se passivo a descoberto. Kohama (2015) afirma que o patrimônio líquido é composto pelo patrimônio social das autarquias, fundações, fundos e o capital social das demais entidades da administração indireta, e também os resultados acumulados que são os saldos remanescentes dos superávits ou déficits acumulados da administração direta, autarquias, fundações e fundos.

O Balanço Patrimonial também apresenta o ativo financeiro, ativo permanente, passivo financeiro, passivo permanente, saldo patrimonial e contas de compensação previsto no art. 105 da Lei nº 4.320/1964. As definições de ativo financeiro e passivo financeiro são utilizadas para apurar o superávit financeiro previsto no art. 43 da Lei nº 4.320/1964 (BRASIL, 1964). Andrade (2017) afirma que o superávit financeiro é a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro que é uma das fontes para abertura de créditos adicionais.

O ativo financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários. O ativo permanente compreenderá os bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa. O passivo financeiro compreenderá as dívidas fundadas e outros pagamentos independente de autorização orçamentária. O passivo permanente compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate (BRASIL, 1964). Kohama (2015) afirma que o Balanço Patrimonial deve demonstrar as informações

relativas ao ativo financeiro, ativo permanente, passivo financeiro, passivo permanente, saldo patrimonial em atendimento as disposições do art. 105 da Lei nº 4.320/1964.

No Balanço Orçamentário são demonstradas as receitas detalhadas por categoria econômica e origem, com especificação para previsão inicial, previsão atualizada, receita realizada e saldo. As despesas são demonstradas através de categoria econômica e natureza da despesa, especificando a dotação inicial, dotação atualizada, despesas empenhadas, despesas liquidadas, despesas pagas e o saldo da despesa (BRASIL, 2019). O Balanço Orçamentário é elaborado pelo regime orçamentário previsto no art. 35 da Lei nº 4.320/1964, e pertence ao exercício financeiro as receitas realizadas e as despesas legalmente empenhadas (BRASIL, 1964). O Balanço Orçamentário está previsto no art. 102 da Lei nº 4.320/1964 e na NBC TSP 13 do CFC.

Para Andrade (2017) o Balanço Orçamentário poderá demonstrar uma situação de desequilíbrio entre a receita prevista e a despesa autorizada pela utilização do superávit financeiro de exercícios anteriores para abertura de créditos adicionais, também pode ocorrer desequilíbrio pela reabertura de créditos adicionais especiais e extraordinários autorizados nos últimos quatro meses do ano anterior. Kohama (2015) afirma que o registro contábil da receita e da despesa será de acordo com as especificações constantes na Lei Orçamentária Anual (LOA) e nos créditos adicionais.

As Notas Explicativas são informações adicionais e são consideradas parte integrante das DCASP. O objetivo é facilitar a compreensão das demonstrações contábeis a seus diversos usuários. Contém informações de qualquer natureza exigidas pela lei, pelas normas contábeis e outras informações relevantes não suficientemente evidenciadas ou que não constam nas demonstrações contábeis (BRASIL, 2019). As Notas Explicativas estão previstas na NBC TSP 11 do CFC. Martins, Miranda e Diniz (2020) ressaltam que as Notas Explicativas são informações complementares às demonstrações contábeis previstas na legislação e nas normas contábeis que podem estar expressas na forma descritiva, ou na forma de quadros analíticos que sejam necessárias ao completo esclarecimento da situação econômico-financeira da entidade.

## 2.2 INDICADORES DE DESEMPENHO

Os indicadores de desempenho foram selecionados de Silva (2012) que propõe indicadores de execução orçamentária e financeira, patrimonial e gerais. Para Martins, Miranda e Diniz (2020) a análise das demonstrações contábeis requer um método específico que seja capaz de entender os fundamentos de como se faz uma análise e propõem três etapas: observação; exame; e interpretação. Na observação deve-se fazer as seguintes perguntas: “O que vejo? Quais os elementos envolvidos que chamam a atenção?”. No exame deve-se tentar responder ao seguinte questionamento: “Como posso estruturar essas informações para buscar um sentido lógico?”. Na interpretação, a pergunta a ser respondida é: “O que isso significa?”.

O período das demonstrações contábeis utilizado nessa pesquisa para realizar a análise de indicadores de desempenho são três anos. Segundo Mauss (2012) a análise poderá ser considerada estática somente quando um período é analisado, sem contrapor o tempo e a dinâmica, pois quando comparada, precisa-se de no mínimo três anos para que seja possível conceber a propensão futura da organização.

Assim, entende-se que é necessário adotar método, período e indicadores para realizar a análise das demonstrações contábeis. Os indicadores de execução patrimonial são aplicados no Balanço Patrimonial. O Quadro 01 apresenta os indicadores de execução patrimonial.

Quadro 01 – Indicadores de Execução Patrimonial

<b>Indicador</b>	<b>Fórmula</b>	<b>Interpretação do resultado</b>
Capacidade de pagamento sem autorização orçamentária (EP1)	Ativo financeiro / Passivo financeiro	Quanto maior – melhor (sobra de recursos em caixa).
Capacidade de pagamento com autorização orçamentária (EP2)	Ativo permanente / Passivo permanente	Quanto maior – melhor (sobra de recursos para pagamento da dívida fundada).
Capacidade total de pagamento (EP3)	Ativo total / Passivo total	Quanto maior – melhor (capacidade de cumprir com as obrigações).
Comprometimento financeiro com restos a pagar não processados (EP6)	Restos a pagar não processados / Disponibilidades	Quanto maior – pior (diminuição da capacidade de cumprir com as obrigações a liquidar).

Comprometimento financeiro com restos a pagar processados (EP7)	Restos a pagar processados / disponibilidades	Quanto maior – pior (diminuição da capacidade de cumprir com as obrigações liquidadas).
Comprometimento financeiro com operações de crédito (EP8)	Operações de crédito / Disponibilidades	Quanto maior – pior (recursos para pagamento de empréstimos e financiamentos).

Fonte: Silva, 2012, adaptado.

A interpretação dos indicadores de execução patrimonial, considerados indicadores positivos, segundo Silva (2012): o indicador Capacidade de pagamento sem autorização orçamentária (EP1) tem por objetivo analisar os pagamentos que podem ser realizados sem a autorização orçamentária, ou seja, que já passaram pela execução orçamentária como as obrigações de fornecedores, pessoal, restos a pagar, etc., conforme incisos I e III do art. 105 da Lei nº 4.320/1964; o indicador Capacidade de pagamento com autorização orçamentária (EP2) tem por objetivo analisar o quanto a entidade pública dispõe de bens, créditos e valores para pagamento das dívidas fundadas e outras que dependem de autorização legislativa, conforme os incisos II e IV do art. 105 da Lei 4.320/1964; o indicador Capacidade total de pagamento (EP3) tem por objetivo analisar a situação do ativo financeiro e ativo permanente, que representam os bens, créditos e valores realizáveis totais para pagamento das dívidas flutuantes e fundadas da entidade pública, que compreendem o passivo financeiro e passivo permanente.

A interpretação dos indicadores de execução patrimonial, considerados indicadores negativos, segundo Silva (2012): o indicador Comprometimento financeiro com restos a pagar não processados (EP6) tem por objetivo analisar a situação do comprometimento dos recursos financeiros para pagamentos de despesas que serão liquidadas no exercício seguinte; o indicador Comprometimento financeiro com restos a pagar processados (EP7) tem por objetivo analisar a situação dos recursos financeiros para pagamentos de despesas que foram liquidadas nos exercícios anterior e atual; o indicador Comprometimento financeiro com operações de crédito (EP8) tem por objetivo analisar a situação das disponibilidades financeiras para pagamentos de empréstimos e financiamentos tomados junto às instituições financeiras.

Os indicadores de execução orçamentária e financeira são aplicados no Balanço Orçamentário. O Quadro 02 apresenta os indicadores de execução orçamentária e financeira.

Quadro 02 – Indicadores de Execução Orçamentária e Financeira

Indicador	Fórmula	Interpretação do resultado
Comprometimento da receita corrente (EO1)	Receitas correntes / Despesas correntes	Quanto maior – melhor (sobra de recursos para investimentos).
Investimento total (EO2)	Investimentos / Despesas de Capital	Quanto maior – melhor (realização de investimentos).
Retorno real dos recursos do contribuinte (EO4)	Despesa empenhada / Receita realizada	Quanto maior – melhor (retorno dos recursos dos contribuintes).
Amortização e refinanciamento da dívida (EO6)	Amortização e refinanciamento da dívida / Despesa de capital	Quanto maior – pior (utilização de recursos de terceiros).
Operações de crédito e refinanciamento (EO7)	Operações de crédito e refinanciamento / Receita de Capital	Quanto maior – pior (aumento do endividamento).
Comprometimento de recursos correntes com pessoal (EO9)	Pessoal e encargos sociais / Despesas correntes	Quanto maior – pior (aumento de gastos com pessoal).

Fonte: Silva, 2012, adaptado

A interpretação dos indicadores de execução orçamentária e financeira, considerados indicadores positivos, segundo Silva (2012): o indicador Comprometimento da receita corrente (EO1) tem por objetivo analisar se a entidade pública utilizou receitas correntes para realizar despesas correntes, e resultado maior que um evidencia que sobraram receitas correntes para aplicar em despesas de capital; o indicador Investimento total (EO2) tem por objetivo analisar o quanto as entidades públicas investiram em obras, materiais permanentes, e o resultado evidencia o quanto a entidade pública realizou de investimentos; o indicador Retorno real dos recursos do contribuinte (EO4) tem por objetivo analisar o quanto o contribuinte recebeu de volta em prestação de serviços e investimentos com base nos recursos que ele

pagou, e resultado maior que um evidencia que a entidade pública utilizou recursos do ano anterior para realizar as despesas.

A interpretação dos indicadores de execução orçamentária e financeira, considerados indicadores negativos, segundo Silva (2012): o indicador Amortização e refinanciamento da dívida (EO6) tem por objetivo analisar o montante gasto das despesas de capital com amortização e refinanciamento da dívida, ou seja, o quanto a entidade pública deixa de realizar investimentos para amortizar dívidas; o indicador Operações de crédito e refinanciamento (EO7) tem por objetivo analisar o montante dos recursos de empréstimos e financiamentos tomados em instituições financeiras que devem ser utilizados nas despesas de capital, principalmente em investimentos; o indicador Comprometimento de recursos correntes com pessoal (EO9) tem por objetivo analisar o comprometimento das despesas correntes que são gastos com pessoal e encargos sociais, e o aumento destes gastos comprometem os recursos com despesas obrigatórias.

Os indicadores gerais são aplicados no Balanço Orçamentário em relação a população do município. O Quadro 03 apresenta os indicadores gerais.

Quadro 03 – Indicadores Gerais

Indicador	Fórmula	Interpretação do resultado
Investimento per capita (EG1)	Investimentos / População	Quanto maior – melhor (realização de investimentos).
Saúde per capita (EG2)	Função saúde / População	Quanto maior – melhor (retorno de gastos com saúde para a população).
Educação per capita (EG3)	Função educação / População	Quanto maior – melhor (retorno gastos com educação para a população).
Operações de crédito e refinanciamento da dívida per capita (EG6)	Operações de crédito e refinanciamento da dívida / População	Quanto maior – pior (pagamento de dívidas públicas).
Receita tributária per capita (EG7)	Receita tributária / População	Quanto maior – pior (desembolso do contribuinte).
Receitas de transferências per capita (EG10)	Receitas de transferências / População	Quanto maior – pior (desembolso do contribuinte).

Fonte: Silva, 2012, adaptado.

A interpretação dos indicadores gerais, considerados indicadores positivos, segundo Silva (2012): o indicador Investimento per capita (EG1) tem por objetivo analisar o quanto a entidade pública realizou de obras, materiais permanentes, para a população, ou seja, evidencia os recursos pagos pelo contribuinte que estão retornando em investimentos; o indicador Saúde per capita (EG2) tem por objetivo analisar a função Saúde em relação a população, e os gastos considerados como Saúde estão previstos na Constituição Federal e na lei que estabelece o Sistema Único de Saúde; o indicador Educação per capita (EG3) tem por objetivo analisar a função Educação em relação a população, e os gastos considerados como Educação estão previstos na Constituição Federal e na lei que estabelece as Diretrizes e Bases da Educação Nacional.

A interpretação dos indicadores gerais, considerados indicadores negativos, segundo Silva (2012): o indicador Operações de crédito e refinanciamento da dívida per capita (EG6) tem por objetivo analisar o quanto o contribuinte pagou para entidade pública realizar dívidas com empréstimos e financiamentos em instituições financeiras; o indicador Receita tributária per capita (EG7) tem por objetivo analisar a situação dos impostos, taxas e contribuições de melhoria que são cobrados dos contribuintes para a prestação de serviços e realização de investimentos; o indicador Receita de transferências per capita (EG10) tem por objetivo analisar o total das receitas de transferências recebidas, receitas correntes, e estes recursos de transferências representam a dependência financeira das entidades públicas.

Na sequência apresenta os principais resultados de estudos realizados em relação ao desempenho na Administração Pública. O Quadro 04 demonstra estudos anteriores de indicadores de desempenho na Administração Pública.

Quadro 04 – Estudos Anteriores de Indicadores de Desempenho na Administração Pública

Autores	Objetivo	Principais resultados
Galvão (2021)	Identificar o nível de eficiência dos municípios sergipanos em promover bons índices educacionais com os recursos destinados a este setor.	Os resultados apontaram para o fato de que gastar mais não garante um bom desempenho educacional, pois municípios com orçamentos mais enxutos conseguem alcançar melhores resultados no setor discutido.

Sousa; Santos; Alves e Carmo Filho (2021)	Avaliar a eficiência dos gastos públicos dos municípios do Estado do Amazonas com o ensino fundamental nos anos de 2013 a 2017 por meio da construção de um <i>ranking</i> da eficiência dos municípios relacionando os resultados obtidos no IDEB por cada município no período, sob a contrapartida dos valores das despesas liquidadas com educação fundamental, média de alunos matriculados no período, gasto médio por aluno e PIB <i>per capita</i> de cada município.	Os resultados mostram que somente oito municípios (21,6%) foram classificados como eficientes e que esses municípios foram aqueles com as piores condições de partida, em termos de riqueza média e desempenho educacional, e que realizam os menores gastos por aluno matriculado, o que reafirma a constatação de retornos decrescentes de escala em educação. Já os municípios menos eficientes foram aqueles com a melhor condição de partida em termos de PIB <i>per capita</i> e que apresentaram elevados gastos por aluno, mas que alcançaram os piores desempenho no IDEB de 2017.
Silva <i>et al.</i> (2019)	Analisar e interpretar as demonstrações contábeis da prefeitura municipal da cidade de Biquinhas, localizada na região Centro-Oeste de Minas Gerais	Entre os resultados do estudo destaca-se que o ente público apresentou economia orçamentária no exercício de 2014 e um <i>déficit</i> no ano de 2017. A situação patrimonial no exercício de 2014 era boa, ao contrário do ano de 2017, em que houve um <i>déficit</i> financeiro a curto prazo. Já a receita financeira, em 2014, foi menor que a despesa financeira, porém no exercício de 2017, houve um equilíbrio entre os recebimentos e pagamentos.
Cella e Machado (2017)	Analisar as demonstrações contábeis do Estado de Goiás, no período de 2006 a 2013, através do uso de índices financeiros, traçando um panorama dos seus valores ao longo do tempo.	Mediante análise constatou-se que o ano de 2013 correspondeu à melhor situação financeira desde 2006; um dos piores índices financeiros verificados foi em 2010 e coincide com o período eleitoral para o governo do Estado; já a Dívida Consolidada está aumentando ao longo dos últimos anos.
Souza; Marengo e Almeida (2014)	Investigar se, estatisticamente, há diferenças no desempenho, nas dimensões financeiras e socioeconômicas de municípios gaúchos emancipados e respectivos municípios de origem.	Os achados da pesquisa, com base na análise global, sugerem que o desempenho dos municípios emancipados não difere, significativamente, dos municípios de origem. Por outro lado, com base na análise individualizada por município e indicador, é preocupante que 92% dos municípios emancipados apresentam receita própria negativa, refletindo forte dependência dos recursos transferidos pelo estado e pela União.
Dal Vesco; Hein e Scarpin (2014)	Verificar a diferença dos indicadores de desempenho econômico e financeiro, proposto por Brown (1993), em municípios na região Sul do Brasil com até 100 mil habitantes.	Entre os resultados, destaca-se que, pela análise da Análise dos Componentes Principais dos resultados condizem com a teoria proposta por Brown (1993) indicando que há limitações nas análises ao interpretar a condição financeira das cidades caso não seja por meio de comparações com cidades de porte semelhante.
Santos e Andrade (2013)	Analisar a situação da prefeitura de Patos de Minas, no setor patrimonial, financeiro e orçamentário no período de 2007 a 2012.	Por meio da análise, percebeu-se que a situação patrimonial não circulante da prefeitura é satisfatória, pois em todos os anos o quociente teve valor acima de 1,0, mas no circulante isto não foi possível em todos os anos, apenas em 2008. Na situação orçamentária nota-se desequilíbrio entre a execução da receita estimada e arrecada e despesa orçada e realizada,



		mas apresentou resultado positivo na execução orçamentária, fato que não aconteceu apenas em 2007. A situação financeira é considerada satisfatória, apesar de o ente público apresentar déficit na execução de capital.
--	--	--

Fonte: Elaborado pelos autores.

Na seção seguinte são apresentados os procedimentos metodológicos adotados na realização desta pesquisa.

### 3 METODOLOGIA

A investigação caracteriza-se quanto à natureza pesquisa aplicada (VERGARA, 1998; GERHARDT; SILVEIRA, 2009; GIL, 2010), quanto aos objetivos descritiva (TRIVIÑOS, 1987; PRODANOV; FREITAS, 2013), quanto a abordagem quantitativa (GIL, 2010), por meio de levantamento de dados nas demonstrações contábeis dos municípios com maior orçamento de cada uma das sete mesorregiões do estado do Rio Grande do Sul dos anos 2018, 2019 e 2020. Os municípios pesquisados foram Santa Maria da mesorregião Centro Ocidental; Santa Cruz do Sul da mesorregião Centro Oriental; Porto Alegre da mesorregião Metropolitana; Caxias do Sul da mesorregião Nordeste; Passo Fundo, da mesorregião Noroeste; Pelotas da mesorregião Sudeste; e Uruguaiana da mesorregião Sudoeste (RIO GRANDE DO SUL, 2021).

A técnica de coleta de dados utilizada foi a pesquisa documental (BAILEY, 2008; CELLARD, 2008; SÁ-SILVA; DE ALMEIDA; GUINDANI, 2009) nas seguintes demonstrações e demonstrativos contábeis: Balanço Patrimonial do Balanço Anual; e Balanço Orçamentário do Relatório Resumido da Execução Orçamentária do 6º bimestre. Os dados foram obtidos no endereço eletrônico do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI) da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), em acesso à aba “Consultas”, e posteriormente às subseções, “Consultar Declarações” e “SICONFI”. E a população de cada município foi buscada no Censo 2010 do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).

A técnica de análise de dados adotada foi a análise interpretativa (WESTERMAN, 2011; SEVERINO, 2016). A análise interpretativa foi realizada nos indicadores de desempenho, demonstrados nos quadros 01, 02 e 03 da Revisão da Literatura, que foram aplicados nas demonstrações e demonstrativos contábeis dos municípios pesquisados.

Na seção seguinte são apresentados e discutidos os resultados desta pesquisa.

### 4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção são apresentados os resultados e análises a partir dos procedimentos metodológicos adotados na investigação em relação aos indicadores de desempenho: indicadores de execução patrimonial; indicadores de execução orçamentária e financeira; e, indicadores gerais.

Inicialmente apresenta-se as informações referente a população e os orçamentos dos municípios pesquisados, uma vez que as escolhas dos municípios foram em relação aos municípios com maior orçamento de cada mesorregião do Rio Grande do Sul, no Quadro 05.

Quadro 05 – Informações dos Municípios

Municípios	População	Orçamentos (previsão inicial)		
		2018	2019	2020
Caxias do Sul	435.564	1.746.763.242,64	1.790.941.845,51	1.984.535.826,57
Passo Fundo	184.826	600.825.830,00	635.548.710,00	710.455.000,00
Pelotas	328.275	1.048.016.432,40	1.163.200.941,04	1.226.629.495,58
Porto Alegre	1.409.351	6.776.912.558,00	7.972.688.960,00	7.602.103.186,00
Santa Cruz do Sul	118.374	460.434.031,13	482.546.522,80	593.698.561,27
Santa Maria	261.031	626.929.500,00	684.464.300,00	759.387.000,00

Uruguaiana	125.435	249.964.937,80	273.792.597,69	305.310.618,13
------------	---------	----------------	----------------	----------------

Fonte: IBGE (2010); SICONFI (2018, 2019, 2020).

Na análise das informações demonstradas no Quadro 05, os municípios apresentam um orçamento médio per capita de R\$ 4.226,12 em Caxias do Sul, de R\$ 3.511,10 em Passo Fundo, de R\$ 3.490,82 em Pelotas, de R\$ 5.286,52 em Porto Alegre, de R\$ 4.327,18 em Santa Cruz do Sul, de R\$ 2.644,36 em Santa Maria e de R\$ 2.203,18 em Uruguaiana. Os municípios de Santa Maria e Uruguaiana apresentam os menores orçamento médio per capita.

As Tabelas de 01 a 02 apresentam os Indicadores de Execução Patrimonial, estes indicadores foram aplicados no Balanço Patrimonial que apresenta o ativo financeiro, ativo permanente, passivo financeiro, passivo permanente e saldo patrimonial previsto no art. 105 da Lei nº 4.320/1964 (BRASIL, 1964). Na Tabela 01 são apresentados os resultados dos Indicadores de Execução Patrimonial.

Tabela 01 – Indicadores de Execução Patrimonial

Municípios	EP1			EP2			EP3		
	2018	2019	2020	2018	2019	2020	2018	2019	2020
Caxias do Sul	8,27	9,09	8,73	1,02	1,03	2,42	1,67	1,66	2,95
Passo Fundo	0,71	4,36	17,86	-	0,39	0,39	1,24	0,86	0,98
Pelotas	1,77	1,33	2,97	1,60	1,44	5,60	1,63	1,42	4,75
Porto Alegre	4,19	4,19	5,31	1,26	1,21	1,17	1,74	1,70	1,75
Santa Cruz do Sul	1,51	1,14	1,69	5,13	4,85	5,17	3,93	3,54	4,03
Santa Maria	13,28	15,14	12,07	1,98	2,02	2,05	2,71	2,81	2,86
Uruguaiana	0,91	1,74	3,10	1,92	1,35	1,46	1,77	1,38	1,56

Fonte: Elaborados pelos autores.

Na Tabela 01 o indicador Capacidade de pagamento sem autorização orçamentária (EP1) demonstra que os municípios de Caxias do Sul, Pelotas, Porto Alegre, Santa Cruz do Sul, Santa Maria nos anos analisados e Passo Fundo e Uruguaiana nos anos de 2019 e 2020 apresentam índice maior que 1, ou seja, sobra de recursos para pagamento das dívidas; e, os municípios de Passo Fundo e Uruguaiana no ano de 2018 apresentam índice menor que 1, ou seja, falta de recursos para pagamento das dívidas. Destaca-se que Santa Maria nos anos analisados apresenta os maiores índices e Santa Cruz do Sul nos anos analisados apresenta os menores índices. Para Silva (2012) esse indicador demonstra o quanto o município possui de ativo financeiro em relação ao passivo financeiro, considerando os pagamentos que podem ser realizados sem a autorização orçamentária, ou seja, que já passaram pela execução orçamentária, significando o quanto maior – melhor, demonstrando sobra de recursos em caixa.

O indicador Capacidade de pagamento com autorização orçamentária (EP2) demonstra que os municípios de Caxias do Sul, Pelotas, Porto Alegre, Santa Cruz do Sul, Santa Maria, Uruguaiana nos anos analisados apresentam índice maior que 1, ou seja, possui bens, créditos e valores para pagamento das dívidas fundadas; e, o município de Passo Fundo nos anos de 2019 e 2020 apresenta índice menor que 1 e no ano de 2018 não teve passivo permanente. Destaca-se que Santa Cruz do Sul nos anos analisados apresenta os maiores índices e Passo Fundo nos anos analisados apresenta os menores índices. Para Silva (2012) esse indicador demonstra o quanto o município possui de ativo permanente em relação ao passivo permanente, considerando os bens, créditos e valores para pagamento das dívidas fundadas e outras que dependem de autorização legislativa, significando o quanto maior – melhor, demonstrando sobra de recursos para pagamento da dívida fundada.

O indicador Capacidade total de pagamento (EP3) demonstra que os municípios de Caxias do Sul, Pelotas, Porto Alegre, Santa Cruz do Sul, Santa Maria, Uruguaiana nos anos analisados e Passo Fundo no ano de 2018 apresentam índice maior que 1, ou seja, saldo patrimonial superavitário; e, o município de Passo Fundo nos anos de 2019 e 2020 apresenta índice menor que 1, ou seja, saldo patrimonial deficitário. Destaca-se que Santa Cruz do Sul nos anos analisados apresenta os maiores índices e Passo Fundo nos anos analisados apresenta os menores índices. Para Silva (2012) esse indicador demonstra o quanto o município possui de ativo total em relação ao passivo total, considerando os pagamentos sem autorização orçamentária, ou seja, que já passaram pela execução orçamentária e os bens, créditos e valores para pagamento das dívidas fundadas que dependem de autorização legislativa, significando o quanto maior – melhor, demonstrando capacidade de cumprir com as obrigações.

Na Tabela 02 são apresentados os resultados dos Indicadores de Execução Patrimonial.

Tabela 02 – Indicadores de Execução Patrimonial

Municípios	EP6			EP7			EP8		
	2018	2019	2020	2018	2019	2020	2018	2019	2020
Caxias do Sul	0,11	0,08	0,08	0,10	0,10	0,09	0,03	0,03	0,09
Passo Fundo	0,61	0,12	0,18	0,27	0,19	0,08	0,14	0,10	0,07
Pelotas	0,28	0,35	0,32	0,57	0,77	0,33	0,27	0,22	0,08
Porto Alegre	0,30	0,26	0,31	0,41	0,32	0,09	0,07	0,08	0,10
Santa Cruz do Sul	0,05	0,24	0,06	0,56	0,58	0,44	0,07	0,21	0,10
Santa Maria	0,01	0,00	0,02	0,20	0,17	0,18	0,07	0,08	0,07
Uruguaiana	0,35	0,06	0,26	0,35	0,53	0,12	-	-	-

Fonte: Elaborados pelos autores.

Na Tabela 02 o indicador Comprometimento financeiro com restos a pagar não processados (EP6) demonstra que os municípios de Caxias do Sul, Pelotas, Porto Alegre, Santa Cruz do Sul, Santa Maria, Uruguaiana nos anos analisados e Passo Fundo nos anos de 2019 e 2020 apresentam índice menor que 0,5, ou seja, índices baixos; e, o município de Passo Fundo no ano de 2018 apresenta índice maior que 0,5. Destaca-se que Santa Maria nos anos analisados apresenta os menores índices e Pelotas nos anos analisados apresenta os maiores índices. Para Silva (2012) esse indicador demonstra o quanto o município possui de restos a pagar não processados em relação as disponibilidades financeiras, considerando a situação do comprometimento dos recursos financeiros para pagamentos de despesas que serão liquidadas no exercício seguinte, significando o quanto maior – pior, diminuição da capacidade de cumprir com as obrigações a liquidar.

O indicador Comprometimento financeiro com restos a pagar processados (EP7) demonstra que os municípios de Caxias do Sul, Passo Fundo, Porto Alegre, Santa Maria nos anos analisados e Pelotas e Santa Cruz do Sul no ano de 2020 e Uruguaiana nos anos de 2018 e 2020 apresentam índice menor que 0,5, ou seja, índices baixos; e, os municípios de Pelotas e Santa Cruz do Sul nos anos de 2018 e 2019 e Uruguaiana no ano de 2019 apresentam índice maior que 0,5. Destaca-se que Caxias do Sul nos anos analisados apresenta os menores índices e Pelotas nos anos analisados apresenta os maiores índices. Para Silva (2012) esse indicador demonstra o quanto o município possui de restos a pagar processados em relação as disponibilidades financeiras, considerando a situação dos recursos financeiros para pagamentos de despesas que foram liquidadas nos exercícios anterior e atual, significando o quanto maior – pior, diminuição da capacidade de cumprir com as obrigações liquidadas.

O indicador Comprometimento financeiro com operações de crédito (EP8) demonstra que os municípios de Caxias do Sul, Passo Fundo, Pelotas, Porto Alegre, Santa Cruz do Sul, Santa Maria nos anos analisados apresentam índice menor que 0,5, ou seja, índices baixos; e, o município de Uruguaiana nos anos analisados não realizou operações de crédito. Destaca-se que Caxias do Sul nos anos analisados apresenta os menores índices e Pelotas nos anos analisados apresenta os maiores índices. Para Silva (2012) esse indicador demonstra o quanto o município possui de operações de crédito em relação as disponibilidades financeiras, considerando a situação das disponibilidades financeiras para pagamentos de empréstimos e financiamentos tomados junto às instituições financeiras, significando o quanto maior – pior, recursos para pagamento de empréstimos e financiamentos.

As Tabelas de 03 a 04 apresentam os Indicadores de Execução Orçamentária e Financeira, estes indicadores foram aplicados no Balanço Orçamentário que demonstra que pertence ao exercício financeiro as receitas realizadas e as despesas legalmente empenhadas previsto no art. 102 da Lei nº 4.320/1964 (BRASIL, 1964). Na Tabela 03 são apresentados os resultados dos Indicadores de Execução Orçamentária e Financeira.

Tabela 03 – Indicadores de Execução Orçamentária e Financeira

Municípios	EO1			EO2			EO4		
	2018	2019	2020	2018	2019	2020	2018	2019	2020
Caxias do Sul	0,93	0,93	0,93	0,53	0,59	0,71	1,11	1,12	1,12
Passo Fundo	1,16	1,18	1,15	0,88	0,64	0,84	0,91	0,87	0,92
Pelotas	0,98	0,98	1,08	0,67	0,76	0,68	1,04	1,08	0,97
Porto Alegre	1,06	1,08	1,09	0,51	0,54	0,59	1,00	0,97	0,96
Santa Cruz do Sul	1,07	1,02	1,09	0,72	0,81	0,74	0,99	1,05	0,95
Santa Maria	0,97	0,96	0,96	0,39	0,50	0,58	1,05	1,06	1,08
Uruguaiana	1,09	1,08	1,16	0,46	0,37	0,57	0,95	0,96	0,90

Fonte: Elaborados pelos autores.

Na Tabela 03 o indicador Comprometimento da receita corrente (EO1) demonstra que os municípios de Passo Fundo, Porto Alegre, Santa Cruz do Sul, Uruguaiana nos anos analisados e Pelotas no ano de 2020 apresentam índice maior que 1, ou seja, sobra de receitas correntes para aplicar em despesas de capital; e, os municípios de Caxias do Sul, Santa Maria nos anos analisados e Pelotas nos anos 2018 e 2019

apresentam índice menor que 1, ou seja, falta de receitas correntes para aplicar em despesas de capital. Destaca-se que Passo Fundo nos anos analisados apresenta os maiores índices e Caxias do Sul nos anos analisados apresenta os menores índices. Para Silva (2012) esse indicador demonstra o quanto o município utilizou de receitas correntes em relação as despesas correntes, considerando que índice maior que 1 evidencia que sobraram receitas correntes para aplicar em despesas de capital, significando o quanto maior – melhor, sobra de recursos para investimentos.

O indicador Investimento total (EO2) demonstra que os municípios de Caxias do Sul, Passo Fundo, Pelotas, Porto Alegre, Santa Cruz do Sul nos anos analisados e Santa Maria nos anos de 2019 e 2020 e Uruguaiana no ano de 2020 apresentam índice maior que 0,5, ou seja, a maior parte das despesas de capital são para investimentos; e, os município de Santa Maria no ano de 2018 e Uruguaiana nos anos de 2018 e 2019 apresentam índice menor que 0,5, ou seja, a maior parte das despesas de capital são para amortização da dívida. Destaca-se que Passo Fundo nos anos analisados apresenta os maiores índices e Uruguaiana nos anos analisados apresenta os menores índices. Para Silva (2012) esse indicador demonstra o quanto o município realizou de investimentos em relação as despesas de capital, considerando os investimentos em obras e materiais permanentes, significando o quanto maior – melhor, realização de investimentos.

O indicador Retorno real dos recursos do contribuinte (EO4) demonstra que os municípios de Caxias do Sul e Santa Maria nos anos analisados e Pelotas nos anos de 2018 e 2019 e Porto Alegre no ano de 2018 e Santa Cruz do Sul no ano de 2019 apresentam índice maior que 1, ou seja, déficit orçamentário; e, os municípios de Passo Fundo e Uruguaiana nos anos analisados e Pelotas no ano de 2020 e Porto Alegre nos anos de 2019 e 2020 e Santa Cruz do Sul nos anos de 2018 e 2020 apresentam índice menor que 1, ou seja, superávit orçamentário. Destaca-se que Caxias do Sul nos anos analisados apresenta os maiores índices e Passo Fundo nos anos analisados apresenta os menores índices. Para Silva (2012) esse indicador demonstra o quanto o município realizou de despesa empenhada em relação a receita realizada, considerando o quanto o contribuinte recebeu em prestação de serviços e investimentos, e índice maior que 1 evidencia que foram utilizados recursos do ano anterior para realizar as despesas, significando o quanto maior – melhor, retorno dos recursos dos contribuintes.

Na Tabela 04 são apresentados os resultados dos Indicadores de Execução Orçamentária.

Tabela 04 – Indicadores de Execução Orçamentária e Financeira

Municípios	EO6			EO7			EO9		
	2018	2019	2020	2018	2019	2020	2018	2019	2020
Caxias do Sul	0,35	0,31	0,22	0,48	0,38	0,76	0,59	0,59	0,59
Passo Fundo	0,12	0,35	0,16	0,69	0,72	0,73	0,62	0,64	0,67
Pelotas	0,33	0,23	0,31	0,71	0,68	0,49	0,58	0,56	0,53
Porto Alegre	0,37	0,33	0,25	0,65	0,74	0,67	0,60	0,58	0,54
Santa Cruz do Sul	0,27	0,18	0,22	0,77	0,86	0,69	0,49	0,49	0,48
Santa Maria	0,61	0,50	0,41	0,28	0,31	0,29	0,71	0,72	0,72
Uruguaiana	0,54	0,63	0,43	-	-	-	0,62	0,61	0,63

Fonte: Elaborados pelos autores

Na Tabela 04 o indicador Amortização e refinanciamento da dívida (EO6) demonstra que os municípios de Caxias do Sul, Passo Fundo, Pelotas, Porto Alegre, Santa Cruz do Sul nos anos analisados e Santa Maria nos anos de 2019 e 2020 e Uruguaiana nos anos de 2020 apresentam índice menor que 0,5, ou seja, a maior parte das despesas de capital são para investimentos; e, os municípios de Santa Maria no ano de 2018 e Uruguaiana nos anos 2018 e 2019 apresentam índice maior que 0,5, ou seja, a maior parte das despesas de capital são para amortização da dívida. Destaca-se que Passo Fundo nos anos analisados apresenta os menores índices e Uruguaiana nos anos analisados apresenta os maiores índices. Para Silva (2012) esse indicador demonstra o quanto o município realizou de amortização e refinanciamento da dívida em relação as despesas de capital, considerando o quanto o município deixa de realizar investimentos para amortizar dívidas, significando o quanto maior – pior, utilização de recursos de terceiros.

O indicador Operações de crédito e refinanciamento (EO7) demonstra que os municípios de Santa Maria nos anos analisados e Caxias do Sul nos anos de 2018 e 2019 e Pelotas no ano de 2020 apresentam índice menor que 0,5, ou seja, índices baixos; e, os municípios de Passo Fundo, Porto Alegre, Santa Cruz do Sul nos anos analisados e Pelotas nos anos 2018 e 2019 e no Caxias do Sul no ano de 2020 apresentam índice maior que 0,5; e, o município de Uruguaiana anos analisados não realizou operações de crédito. Destaca-se que Santa Maria nos anos analisados apresenta os menores índices e Santa Cruz do Sul nos anos analisados apresenta os maiores índices. Para Silva (2012) esse indicador demonstra o quanto o município realizou de operações de crédito e refinanciamento em relação as receitas de capital, considerando o montante dos recursos de empréstimos e financiamentos tomados em instituições financeiras que devem ser utilizados nas despesas de capital, significando o quanto maior – pior, aumento do endividamento.

O indicador Comprometimento de recursos correntes com pessoal (EO9) demonstra que o município de Santa Cruz do Sul nos analisados apresenta índice menor que 0,5, ou seja, gastos que obedecem aos limites legais; e, os municípios de Caxias do Sul, Passo Fundo, Pelotas, Porto Alegre, Santa Maria, Uruguaiiana nos anos analisados apresentam índice maior que 0,5, ou seja, gastos que comprometem as despesas obrigatórias. Destaca-se que Santa Cruz do Sul nos anos analisados apresenta os menores índices e Santa Maria nos anos analisados apresenta os maiores índices. Para Silva (2012) esse indicador demonstra o quanto o município realizou de gastos com pessoal e encargos sociais em relação as despesas correntes, considerando que o aumento dos gastos com pessoal e encargos sociais comprometem os recursos com despesas obrigatórias, significando o quanto maior – pior, aumento de gastos com pessoal.

As Tabelas de 05 a 06 apresentam os Indicadores Gerais, estes indicadores foram aplicados no Balanço Orçamentário em relação a população do município de acordo com Censo 2010 do IBGE. Na Tabela 05 são apresentados os resultados dos Indicadores Gerais.

Tabela 05 – Indicadores Gerais

Municípios	EG1			EG2			EG3		
	2018	2019	2020	2018	2019	2020	2018	2019	2020
Caxias do Sul	124,23	166,28	285,02	1.139,03	1.174,11	1.360,01	755,23	770,54	679,31
Passo Fundo	167,86	69,02	204,23	583,01	563,37	682,47	611,99	670,47	644,69
Pelotas	124,25	218,50	154,97	773,73	784,76	934,24	621,87	661,11	654,32
Porto Alegre	168,20	145,05	195,11	977,80	1.059,48	1.349,85	451,03	445,65	737,15
Santa Cruz do Sul	259,25	341,43	200,07	1.253,53	1.387,28	1.632,02	892,72	978,43	921,80
Santa Maria	47,57	83,31	145,34	458,79	464,42	512,32	523,55	570,51	569,67
Uruguaiiana	39,09	29,07	64,83	435,62	436,25	508,51	669,72	706,86	712,14

Fonte: Elaborados pelos autores

Na Tabela 05 o indicador Investimento per capita (EG1) demonstra que os municípios de Caxias do Sul, Pelotas, Porto Alegre, Santa Cruz do Sul nos anos analisados e Passo Fundo nos anos de 2018 e 2020 e Santa Maria no ano de 2020 apresentam investimentos per capita maior que R\$ 100,00; e, os municípios de Uruguaiiana nos anos analisados e Passo Fundo no ano de 2019 e Santa Maria nos anos de 2018 e 2019 apresentam investimentos per capita menor que R\$ 100,00. Destaca-se que Santa Cruz do Sul nos anos analisados apresenta os maiores investimentos per capita e Uruguaiiana nos anos analisados apresenta os menores investimentos per capita. Para Silva (2012) esse indicador demonstra o quanto o município realizou de investimentos em relação a população, considerando o quanto retornou dos investimentos em obras, materiais permanentes para a população, significando o quanto maior – melhor, realização de investimentos.

O indicador Saúde per capita (EG2) demonstra que os municípios de Caxias do Sul e Santa Cruz do Sul nos anos analisados e Porto Alegre nos anos de 2019 e 2020 apresentam gastos com saúde per capita maior que R\$ 1.000,00; e, os municípios de Passo Fundo, Pelotas, Santa Maria e Uruguaiiana nos anos analisados e Porto Alegre no ano de 2018 apresentam gastos com saúde per capita menor que R\$ 1.000,00. Destaca-se que Santa Cruz do Sul nos anos analisados apresenta os maiores gastos com saúde per capita e Uruguaiiana nos anos analisados apresenta os menores gastos com saúde per capita. Para Silva (2012) esse indicador demonstra o quanto o município realizou de gastos com saúde em relação a população, considerando que os gastos na função saúde estão previstos na Constituição Federal e na lei do Sistema Único de Saúde, significando o quanto maior – melhor, retorno de gastos com saúde para a população.

O indicador Educação per capita (EG3) demonstra que os municípios de Caxias do Sul, Passo Fundo, Pelotas, Santa Cruz do Sul, Santa Maria e Uruguaiiana nos anos analisados e Porto Alegre no ano de 2020 apresentam gastos com educação per capita maior que R\$ 500,00; e, o município de Porto Alegre nos anos de 2018 e 2019 apresenta gastos com educação per capita menor que R\$ 500,00. Destaca-se que Santa Cruz do Sul nos anos analisados apresenta os maiores gastos com educação per capita e Santa Maria nos anos analisados apresenta os menores gastos com educação per capita. Para Silva (2012) esse indicador demonstra o quanto o município realizou de gastos com educação em relação a população, considerando que os gastos na função educação estão previstos na Constituição Federal e na lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional, significando o quanto maior – melhor, retorno gastos com educação para a população.

Na Tabela 06 são apresentados os resultados dos Indicadores Gerais.

Tabela 06 – Indicadores Gerais

Municípios	EG6			EG7			EG10		
	2018	2019	2020	2018	2019	2020	2018	2019	2020
Caxias do Sul	41,03	34,49	136,76	1.046,45	1.170,03	1.166,76	1.877,31	1.925,36	2.322,47
Passo Fundo	35,16	43,14	49,23	848,57	941,05	937,84	1.670,18	1.739,87	1.964,54
Pelotas	81,13	70,03	41,04	679,27	730,08	750,45	1.537,27	1.614,04	2.009,26
Porto Alegre	39,16	51,17	81,96	1.726,77	1.771,15	1.820,35	1.618,01	1.691,87	2.166,88
Santa Cruz do Sul	46,21	122,36	77,27	817,05	898,74	892,97	2.701,46	2.785,58	3.325,79
Santa Maria	24,87	36,71	41,76	736,20	808,24	811,27	1.232,43	1.301,93	1.522,93
Uruguaiana	-	-	-	388,50	443,36	472,64	1.600,18	1.685,43	1.905,52

Fonte: Elaborados pelos autores.

Na Tabela 06 o indicador Operações de crédito e refinanciamento da dívida per capita (EG6) demonstra que os municípios de Passo Fundo, Pelotas, Porto Alegre, Santa Maria nos anos analisados e Caxias do Sul nos anos de 2018 e 2019 e Santa Cruz do Sul nos anos de 2018 e 2020 apresentam operações de crédito e refinanciamento da dívida per capita menor que R\$ 100,00; e, os municípios de Caxias do Sul no ano de 2020 e Santa Cruz do Sul no ano de 2019 apresentam operações de crédito e refinanciamento da dívida per capita maior que R\$ 100,00; e, o município de Uruguaiana nos anos analisados não realizou operações de crédito. Destaca-se que Santa Maria nos anos analisados apresenta as menores operações de crédito e refinanciamento da dívida per capita e Santa Cruz do Sul nos anos analisados apresenta as maiores operações de crédito e refinanciamento da dívida per capita. Para Silva (2012) esse indicador demonstra o quanto o município realizou com operações de crédito e refinanciamento da dívida em relação a população, considerando o quanto o contribuinte pagou para realizar dívidas com empréstimos e financiamentos em instituições financeiras, significando o quanto maior – pior, pagamento de dívidas públicas.

O indicador Receita tributária per capita (EG7) demonstra que os municípios de Passo Fundo, Pelotas, Santa Cruz do Sul, Santa Maria, Uruguaiana nos anos analisados apresentam receita tributária per capita menor que R\$ 1.000,00; e os municípios de Caxias do Sul, Porto Alegre nos anos analisados apresentam receita tributária per capita maior que R\$ 1.000,00. Destaca-se que Uruguaiana nos anos analisados apresenta as menores receitas tributárias per capita e Porto Alegre nos anos analisados apresenta as maiores receitas tributárias per capita. Para Silva (2012) esse indicador demonstra o quanto o município arrecadou de receita tributária em relação a população, considerando as receitas dos impostos, taxas e contribuições de melhoria que são cobrados dos contribuintes para a prestação de serviços e realização de investimentos, significando o quanto maior – pior, desembolso do contribuinte.

O indicador Receitas de transferências per capita (EG10) demonstra que os municípios de Passo Fundo, Santa Maria, Uruguaiana nos anos analisados e Caxias do Sul, Pelotas, Porto Alegre nos anos de 2018 e 2019 apresentam receitas de transferências per capita menores que R\$ 2.000,00; e, os municípios de Santa Cruz do Sul nos anos analisados e Caxias do Sul, Pelotas, Porto Alegre no ano de 2020 apresentam receitas de transferências per capita maiores que R\$ 2.000,00. Destaca-se que Santa Maria nos anos analisados apresenta as menores receitas de transferências per capita e Santa Cruz do Sul nos anos analisados apresenta as maiores receitas de transferências per capita. Para Silva (2012) esse indicador demonstra o quanto o município recebeu de receitas de transferência em relação a população, considerando que estes recursos de transferências representam a dependência financeira do município em relação ao Estado e a União, significando o quanto maior – pior, desembolso do contribuinte.

A partir das análises dos resultados de indicadores de desempenho de execução patrimonial, de execução orçamentária e financeira, e gerais apresenta-se uma síntese dos maiores e menores indicadores dos municípios pesquisados, no Quadro 06.

Quadro 06 – Síntese dos Indicadores dos Municípios

Municípios	Síntese dos Indicadores
Caxias do Sul	Apresenta os menores índices nos indicadores comprometimento financeiro com restos a pagar processados e comprometimento financeiro com operações de crédito; os menores índices no indicador comprometimento da receita corrente; os maiores índices no indicador retorno real dos recursos do contribuinte.
Passo Fundo	Apresenta os menores índices no indicador capacidade de pagamento com autorização orçamentária; os menores índices no indicador capacidade total de pagamento; os maiores índices nos indicadores comprometimento da receita corrente e investimento total; os menores índices no indicador retorno real dos recursos do contribuinte; os menores índices no indicador de amortização e refinanciamento da dívida.
Pelotas	Apresenta os maiores índices nos indicadores comprometimento financeiro com

	restos a pagar não processados e comprometimento financeiro com restos a pagar processados e comprometimento financeiro com operações de crédito.
Porto Alegre	Apresenta os maiores valores no indicador receita tributária per capita.
Santa Cruz do Sul	Apresenta os menores índices no indicador de pagamento sem autorização orçamentária; os maiores índices no indicador capacidade de pagamento com autorização orçamentária; os maiores índices no indicador capacidade total de pagamento; os maiores índices no indicador operações de crédito e refinanciamento da dívida; os menores índices no indicador comprometimento de recursos correntes com pessoal; os maiores valores nos indicadores investimento per capita, saúde per capita e educação per capita; os maiores valores nos indicadores operações de crédito e refinanciamento da dívida per capita e receitas de transferência per capita.
Santa Maria	Apresenta os maiores índices no indicador capacidade de pagamento sem autorização orçamentária; os menores índices no indicador comprometimento financeiro com restos a pagar não processados; os menores índices no indicador operações de crédito e refinanciamento da dívida; os maiores índices no indicador comprometimento de recursos correntes com pessoal; os menores valores no indicador educação per capita; os menores valores nos indicadores operações de crédito e refinanciamento da dívida per capita e receitas de transferência per capita.
Uruguaiana	Apresenta os menores índices no indicador investimento total; os maiores índices no indicador de amortização e refinanciamento da dívida; os menores valores nos indicadores investimento per capita e saúde per capita; os menores valores no indicador receita tributária per capita.

Fonte: Elaborado pelos autores

Os resultados desta pesquisa contribuem para os municípios compreenderem os indicadores de desempenho e contemplarem no planejamento orçamentário para melhorar à tomada de decisão, a prestação de contas, a análise e interpretação dos seus resultados, a avaliação dos serviços prestados.

Estes resultados, na medida que aplica indicadores de desempenho nas demonstrações e demonstrativos contábeis de municípios, também vão ao encontro aos estudos de Galvão (2021) que analisou a eficiência dos gastos de municípios em relação aos recursos da educação; Sousa, Santos, Alves e Carmo Filho (2021) que analisaram a eficiência dos gastos públicos de município com o ensino fundamental; Silva *et al.* (2019) que analisaram resultados da situação orçamentária e patrimonial de município; Cella e Machado (2017) que analisaram resultados de índices financeiros de município; Souza; Marengo e Almeida (2014) que analisarem o desempenho de municípios emancipados em relação aos municípios de origem; Dal Vesco; Hein e Scarpin (2014) que analisaram resultados dos indicadores de desempenho econômico e financeiro de municípios; e Santos e Andrade (2013) que analisarem resultados de indicadores patrimonial, financeiro e orçamentário de município. Assim, fornece informações sobre resultados alcançados e dados patrimoniais, orçamentários e financeiros das entidades públicas. Os mesmos apoiam o processo decisório, a prestação de contas, a transparência da gestão fiscal e também o controle social.

Na seção seguinte são apresentadas as considerações finais a partir dos desta pesquisa.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo da pesquisa foi cumprido com a realização das análises dos resultados de indicadores de desempenho aplicados nas demonstrações contábeis dos municípios pesquisados com maior orçamento de cada uma das sete mesorregiões do estado do Rio Grande do Sul referente aos anos 2018, 2019 e 2020.

As demonstrações e demonstrativos contábeis buscam evidenciar a situação da entidade pública, no âmbito patrimonial, orçamentário e financeiro, em determinando momento. A partir das análises dos resultados dos indicadores aplicados nos municípios pesquisados pode-se afirmar que Caxias do Sul demonstra que parte das disponibilidades estão comprometidas com as obrigações, que não sobrou receitas correntes para aplicar em investimentos e que foram utilizados recursos de anos anteriores para realização das despesas; que Passo Fundo demonstra que não tem disponibilidades para pagamento da dívida fundada, que sobrou receitas correntes para realizar investimentos e que parte dos recursos foram utilizados para pagamento da dívida; que Pelotas demonstra que as disponibilidades estão comprometidas com as obrigações; que Porto Alegre demonstra os valores dos tributos municipais que contribuem para a prestação dos serviços.

Ainda, a partir das análises dos resultados dos indicadores aplicados nos municípios pesquisados pode-se afirmar que Santa Cruz do Sul demonstra que tem disponibilidade de recursos para pagamento das dívidas fundadas, que a maior parte das receitas de capital são operações de crédito, que parte dos gastos são com despesas obrigatórias, os valores dos tributos municipais que contribuem para a prestação dos serviços e os valores que os contribuintes pagaram para retornar em serviços; que Santa Maria demonstra que tem disponibilidade de recursos que já passaram pela execução orçamentária para pagamento das dívidas, que parte das receitas de capital são operações de crédito, que a maior parte dos gastos são com despesas obrigatórias, os valores que os contribuintes pagaram para realização de financiamentos e transferências financeiras; que Uruguaiana demonstra que parte dos recursos foram aplicados em investimentos e parte comprometido com pagamento da dívida, os valores que os contribuintes pagaram para a realização dos serviços.

Contudo, o estudo evidencia o desempenho da gestão pública municipal dos municípios pesquisados, proporcionando informações acerca da gestão dos recursos públicos de forma sistematizada por meio de indicadores de desempenho, bem como sua interpretação dos resultados com base nos estudos de Silva (2012). Assim, a pesquisa demonstra a relevância da análise dos resultados de indicadores de desempenho aplicados nas demonstrações contábeis dos municípios. Os resultados podem auxiliar na compreensão dos aspectos patrimoniais, orçamentários e financeiros da entidade pública pelos usuários internos e externos, pois permite analisar a capacidade de pagamentos, o comprometimento de dívidas, o retorno de investimentos e a contribuição da sociedade.

Os resultados apresentados limitam-se aos indicadores aplicados nos municípios pesquisados que estão inseridos nas mesorregiões do estado do Rio Grande do Sul. Por fim, o estudo contribui para a compreensão das demonstrações contábeis e aplicação de indicadores de desempenho para realizar análises nos municípios. Além de contribuir para pesquisas futuras que busquem realizar análises e comparações de indicadores aplicados nos municípios por região, por estados ou regiões do país.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE, N. de A. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**. 6. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2017.

BAILEY, K. **Methods of social research**. The Free Press, 2008.

BRASIL. Lei nº 4.320, 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 União**. Brasília, DF, 23 de março de 1964. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm)>. Acesso em: 21 jun. 2021.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 5 de outubro de 1988. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 21 jun. 2021.

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. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 5 de maio de 2000. Disponível

em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 21 jun. 2021.

BRASIL. MINISTÉRIO DA ECONOMIA. SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**: aplicado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios. 8. ed. Brasília: STN, 2019. Disponível em:

<<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2019/26>>. Acesso em: 21 jun. 2021.

BRASIL. MINISTÉRIO DA ECONOMIA. SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. **Manual de Demonstrativos Fiscais**: aplicado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios. 11. ed. Brasília: STN, 2021. Disponível em:

<<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-demonstrativos-fiscais-mdf/2020/26>>. Acesso em: 21 jun. 2021.

CELLA, R.; MACHADO, M.. Análise das demonstrações contábeis do Estado de Goiás: uma ferramenta para auxiliar a transparência pública. **Enciclopédia Biosfera**, v. 14, n. 25, p. 1735-1745, 2017.



GOULARTE, J. L. L.; CAPPELLARRI, G.; MINELLI, L. BENITES, M. C. S. Aplicação de indicadores de ...

CELLARD, A. A análise documental. In J. Poupart, J. Deslauriers, L. Groulx, A. Pires, Eds., **A pesquisa qualitativa: enfoques epistemológicos e metodológicos**. pp. 296–316. Petrópolis: Vozes, 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 11, de 18 de outubro de 2018**. Aprova a NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis. Brasília, DF, 18 de outubro de 2018a. Disponível em: <<https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP11.pdf>>. Acesso em: 21 jun. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 12, de 18 de outubro de 2018**. Aprova a NBC TSP 12 - Demonstração dos Fluxos de Caixa. Brasília, DF, 18 de Outubro de 2018b. Disponível em: <<https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP12.pdf>>. Acesso em: 21 jun. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 13, de 18 de outubro de 2018**. Aprova a NBC TSP 13 – Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis. Brasília, DF, 18 de outubro de 2018c. Disponível em: <<https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP13.pdf>>. Acesso em: 21 jun. 2021.

DAL VESCO, D. G.; HEIN, N.; SCARPIN, J. E. Análise dos indicadores de desempenho em municípios na região Sul do Brasil com até 100 mil habitantes. **Revista Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 33 n. 2, p. 19-34, 2014. DOI: 10.4025/enfoque.v33i2.18210

GALVÃO, N. M. dos S. Análise da eficiência dos municípios sergipanos: comparação entre notas da prova Brasil e recursos destinados à educação. **Revista Ambiente Contábil**, v. 13, n. 1, p. 181-200, 2021. DOI: 10.21680/2176-9036.2021v13n1ID19245

GERHARDT, T. E.; SILVEIRA, D. T. **Métodos de pesquisa**. Editora UFRGS, 2009.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Censo Demográfico 2010**.

Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/populacao/9662-censo-demografico-2010.html?=&t=resultados>>. Acesso em: 21 jun. 2021.

KOHAMA, H. **Balancos Públicos: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

LIMA, S. C.; DINIZ, J. A. **Contabilidade Pública: análise financeira governamental**. São Paulo: Atlas, 2016.

MARTINS, E.; MIRANDA, G. J.; DINIZ, J. A. **Análise Didática das Demonstrações Contábeis**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2020.

MAUSS, C. V. **Análise de Demonstrações Contábeis Governamentais: instrumento de suporte à Gestão Pública**. São Paulo: Atlas, 2012.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2. ed. Novo Hamburgo: Editora FEEVALE, 2013.

RIO GRANDE DO SUL. Secretaria de Planejamento, Orçamento e Gestão. **DEEDADOS**. Disponível em: <<http://feedados.fee.tche.br/feedados/#!/home/unidadesgeograficas/mesorregioes>>. Acesso em: 21 jun. 2021.

SANTOS, G. C. dos; ANDRADE, S. A. de. Análise por meio de Indicadores Patrimoniais, Financeiros e Orçamentários da Prefeitura de Patos de Minas. **Revista de Auditoria, Governança e Contabilidade**, v. 1, n. 2, p. 22-36, 2013.

SÁ-SILVA, J. R.; DE ALMEIDA, C. D.; GUINDANI, J. F. Pesquisa documental: pistas teóricas e metodológicas. **Revista Brasileira de História & Ciências Sociais**, v. 1, n. 1, p. 1-15, 2009.

SEVERINO, A. J. **Metodologia do Trabalho Científico**. 24. ed. São Paulo: Cortez, 2016.

SILVA, G. M. S.; SILVA, G. F.; CESÁRIO, G. S.; MELILLO, P. H. ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO: um estudo de caso realizado em uma prefeitura

- GOULARTE, J. L. L.; CAPPELLARRI, G.; MINELLI, L. BENITES, M. C. S. Aplicação de indicadores de ... localizada na região Centro-Oeste em Minas Gerais. **Revista Acadêmica Conecta FASF**, v. 4, n. 1, p. 118-145, 2019.
- SILVA, M. C. da. **Demonstrações Contábeis Públicas**: indicadores de desempenho e análise. São Paulo: Atlas, 2012.
- SOUSA, M. G. de; SANTOS, C. M. V. dos; Alves, A. T.; CARMO FILHO, M. M. do. Uma análise da eficiência dos gastos públicos com educação nos municípios do Estado do Amazonas no período de 2013 a 2017. **Revista Ambiente Contábil**, v. 13, n. 1, p. 222-243, 2021. DOI: 10.21680/2176-9036.2021v13n1ID19526
- SOUZA, M. A.; MARENGO, S. T.; ALMEIDA, L. B. Análise do Desempenho Socioeconômico de Municípios Gaúchos Emancipados. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 8, n. 3, p. 232-250, 2014. DOI: <http://dx.doi.org/10.17524/repec.v8i3.996>
- TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais**: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987.
- VERGARA, S. C. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- WESTERMAN, M. A. Conversation analysis and interpretive quantitative research on psychotherapy process and problematic interpersonal behavior. **Theory & Psychology**, v. 21, n. 2, p. 155-178, 2011.